



MASSIMARIO

DELLA COMMISSIONE  
TRIBUTARIA REGIONALE DELLA  
BASILICATA

a cura di Giuseppe Di Genio e Nicola Casale

ANNO 2020



Commissione Tributaria Regionale  
della Basilicata  
(Presidente Antonio De Luce)

Ufficio del Massimario

(ISTITUITO CON NOTA PROT. 412/2020)

dott. Vincenzo Autera,  
Presidente

Avv. Aldo Morlino, Componente

Avv. Clelia Impero, Componente

Avv. Domenico Pio Padula,  
Componente

supporto amministrativo

Salicone Teresa Stella

Nicola Casale

# Abbreviazioni

c.c.	Codice Civile
c.d.	Codice Doganale
c.d.c.	Codice Doganale Comunitario
C.E.	Comunità Europea
c.p.	Codice Penale
c.p.c.	Codice di Procedura Civile
c.p.p.	Codice di Procedura Penale
Cass.	Cassazione
Conf.	Conforme
Cost.	Costituzione
CTP	Commissione Tributaria Provinciale
CTR	Commissione Tributaria Regionale
D.L.	Decreto Legge
D.lgs.	Decreto Legislativo
D.M.	Decreto Ministeriale
D.P.C.M.	Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri
D.P.R.	Decreto del Presidente della Repubblica
Dir.	Direttiva
L.	Legge
L.F.	Legge Fallimentare
L.R.	Legge Regionale
R.D.	Regio Decreto
R.D.L.	Regio Decreto Legge
Reg.	Regolamento
Sez.	Sezione
Sez.stacc.	Sezione staccata
TFUE	Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea
TUA	Testo Unico delle Accise
TUIR	Testo Unico delle Imposte sui Redditi
TULD	Testo Unico delle Leggi Doganali

# ANNO 2020

## INDICE DELLE MATERIE

 ACCERTAMENTO

 CATASTO

 TRIBUTI LOCALI

CONTRIBUTI CONSORTILI

Imposta sulla pubblicità

IMU-ICI

IRAP

TARSU-TIA-TARI-TARES

TOSAP

 SANZIONI TRIBUTARIE

 PROCESSO TRIBUTARIO

 IMPOSTE SUL REDDITO

IRES

IRPEF

 RISCOSSIONE

 MISURE CAUTELARI

 TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI

Accise

IVA

Imposta di registro



## Sentenza del 29/01/2020 n. 15 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 2

### Intitolazione:

Riassunzione del processo - Disconoscimento delle riproduzioni in fotocopia - Mezzi di prova.

### Massima:

In tema di inesistenza o irregolarità della notifica di cartelle di pagamento il disconoscimento dell'efficacia probatoria della relata prodotta in fotocopia rimette alla volontà della parte l'ammissione dei fatti contenuti nelle riproduzioni meccaniche. Pertanto quando il disconoscimento non è formulato alla prima occasione di risposta in modo chiaro e circostanziato le relate prodotte in fotocopia devono ritenersi riconosciute ed utilizzabili quali mezzi di prova.

### Testo:

#### FATTO E DIRITTO

Equitalia Basilicata spa, deputata alla riscossione di tributi, diritti camerali e sanzioni amministrative, dovuti da R. srl, iscriveva, in base a 14 cartelle di pagamento, in data 2.9.2008, ipoteca su immobili della medesima società per un credito complessivo di circa 685.000 euro. Questo l'elenco delle cartelle, che vengono indicate solo con gli ultimi numeri: 1) ...87/000-IVA 92-22.275 euro 2) ...84/000- CCIAA Napoli euro 995 3) ...70/000- 95. Centro serv. Salerno-euro 125.217 4) ...14/000-92- CCIAA Napoli euro 14792 5) ...32/000-93- CCIA Napoli euro 4.430,00 6) ...42/000-94-centro servizi- euro 22.725 7) ...73/000-96-centro servizi- euro 98.807 8) ...19/000-95- prefettura Aquila- e.1.124 9) ...78/000-95- centra servizi- e. 53.178 10) ...55/000-99- uff. entrate Potenza-e. 5.527 11) ...60/000-98- uff. entrate Potenza- e.143.925 12) ...07/000-97- centro servizi- e.181.160 13) ...51/000- 93- centro serv. E. 5.712 14) ...52/000-94-centro servizi- e. 4.36 Avverso l'iscrizione ipotecaria e avverso dette cartelle la società proponeva ricorso alla CTP di Potenza, deducendo, anzitutto la omessa notifica delle cartelle, l'illegittimità della iscrizione per violazione dell'art. 7, n. 2 lett. c) dello statuto, difetto di motivazione e prescrizione e decadenza. La commissione adita, con sentenza 248/3/2009 rigettava il ricorso, che veniva ritualmente riproposto mediante appello alla CTR di Potenza, che lo accoglieva con sentenza 265/1/2010, rilevando la nullità della notifica delle cartelle, nullità non sanata. Avverso detta sentenza proponeva ricorso in cassazione l'agenzia delle entrate, nonché ricorso incidentale Equitalia. La Corte, con sentenza pubblicata in data 18.11.2016, accoglieva il ricorso principale e quello incidentale, nei termini di cui in motivazione, e rinviava a questa CTR per nuovo esame. La società R. provvedeva a riassumere la causa, che perveniva all'udienza del 5.12.2017, all'esito della quale veniva pronunciata ordinanza di rinvio, attesa la necessità di acquisire l'intero fascicolo di ufficio, anche al fine di verificare la fondatezza della eccezione di giudicato interno. Alla successiva udienza del 1.3.2019, verificata la parziale dispersione del fascicolo di ufficio, le parti dichiaravano che gli atti allegati all'istanza di riassunzione erano conformi agli originali esistenti nel fascicolo di ufficio. La commissione assegnava termine all'agente per la riscossione di produrre gli atti contenuti nel fascicolo di parte e relativo alle precedenti fasi di merito. All'udienza del 6.9.2019 la causa veniva discussa e decisa come da dispositivo. Preliminarmente occorre delibare l'eccezione sollevata dall'appellante R. circa la regolarità della costituzione dell'agente per la riscossione tramite avvocato del libero foro. La questione, ampiamente dibattuta e approdata a soluzioni contrastanti, ha trovato finalmente una risposta definitiva nella nota sentenza della corte di cassazione del **19.11.2019 n. 30008** che ha formulato la seguente massima "quando la scelta tra il patrocinio dell'avvocatura dello Stato e quella di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione delta fattispecie alle ipotesi previste dalla convenzione tra agenzia e avvocatura erariale, o di indisponibilità di questa, la costituzione dell'agenzia, a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo...". Con l'atto di riassunzione l'appellante R. deduceva che la Corte di cassazione con la citata sentenza aveva accolto solo il secondo e terzo motivo del ricorso principale e il secondo di quello incidentale e con esclusivo riferimento alle cartelle nn. 3 e 11. Insisteva pertanto perché venisse dichiarato il passaggio in giudicato della statuizione di nullità affermata dalla CTR con la sentenza 265/1/2010 in relazione a tutte le altre cartelle. Occorre a questo punto ripercorrere il tenore del ricorso in cassazione proposto dall'avvocatura di Stato e di quello incidentale. Il ricorrente principale- avvocatura generale per conto dell'agenzia delle entrate, come risulta dall'atto allegato all'istanza di riassunzione, dopo aver sintetizzato i motivi di appello proposti da R. avverso la sentenza della CTP di Potenza, dava atto che la CTR aveva accolto l'appello, "valorizzando il disconoscimento della documentazione in fotocopia di Equitalia e ritenendo non provata l'avvenuta notifica delle cartelle". I motivi di ricorso erano i seguenti: 1- Nullità della sentenza per violazione dell'**art. 57 DLGS 546/92**, avendo la CTR pronunciato su un motivo inammissibile perché tardivo, in quanto il vizio di notifica delle cartelle non era mai stato dedotto nel ricorso di primo grado e neppure erano stati dedotti vizi propri delle cartelle. 2- Con il secondo motivo-subordinato- affermava che il disconoscimento dell'efficacia probatoria della documentazione prodotta in fotocopia era inammissibile perché tardivo e irrituale. La Corte di cassazione, a tal riguardo, al punto 5.1 riteneva la censura sub 1- infondata, atteso che "la contribuente aveva espressamente eccepito al n. 3 la inesistenza o irregolarità della notifica delle cartelle...". Ergo bene aveva fatto la CTR a pronunciarsi sul punto. Sul secondo punto, definito seconda censura, la Corte osservava che la censura era invece fondata, poiché "il disconoscimento in parola rimette alla volontà della parte l'ammissione dei fatti contenuti nelle riproduzioni meccaniche e che perciò devono ritenersi pacifici, quando il disconoscimento non sia stato formulato alla prima occasione di risposta in modo chiaro e circostanziato, come invece è avvenuto nella concreta fattispecie in cui né in primo grado, né tardivamente in appello, è intervenuto un disconoscimento con le caratteristiche richieste". Ergo le relate devono ritenersi riconosciute e utilizzabili come mezzi di prova. Con il terzo

motivo di ricorso, definito dalla Corte secondo motivo rubricato sub 3, l'avvocatura eccepiva violazione dell'art. **112 CPC** per aver la CTR dichiarato la nullità anche della cartella n. 11, mai dedotta, quindi prestando acquiescenza. Sul punto la Corte (6.5) "i motivi proposti dall'ufficio sono fondati, perché in effetti la CTR ha dichiarato nulla la cartella n. 11 pur non essendo la validità della stessa oggetto di lite e perché effettivamente la notifica ex art. 26 dpr 602 ammette la semplice raccomandata con avviso di ricevimento. Altro motivo esaminato dalla Corte veniva sintetizzato sub 6.2 e concerneva il passaggio in giudicato della sentenza della CTR con riferimento alle cartelle di enti diversi dall'ufficio, tra cui anche quella del centro servizi di Salerno. In proposito affermava -6.4- che l'eccezione di giudicato di nullità era fondata solo con riferimento alla cartella n.2 emessa dalla camera di commercio di Napoli, non essendo la sentenza della CTR sul punto suscettibile di ricorso per cassazione. Detta eccezione era invece infondata con riferimento alla cartella n.3 e a quella n. 11, trattandosi di tributi. La Corte non annullava esplicitamente e completamente la sentenza della CTR. La tesi dell'appellante in riassunzione, secondo cui questo giudice di rinvio sarebbe tenuto ad occuparsi solo della validità delle cartelle nn. 3 e 11, poiché sul resto si sarebbe formato il giudicato di nullità, giusta sentenza della CTR non è quindi condivisibile. In effetti la non agevole lettura e applicazione della sentenza della corte di cassazione renderebbe plausibile la tesi difensiva, atteso che il riferimento, quanto al giudicato alla cartella 2, ritenuto fondato e alle cartelle 3-11, ritenuto infondato, lascerebbe intendere che invece l'eccezione sarebbe fondata quanto al resto delle cartelle. Ma tale tesi trascura due dati fondamentali. Il primo costituito dall'affermazione al punto 6.4 "l'eccezione di giudicato è fondata SOLTANTO con riferimento alla cartella 2. Il secondo che la CTR aveva fondato la decisione di accoglimento e quindi di annullamento su una duplice ratio decidendi. La portata della sentenza della corte di cassazione va valutata avendo presente il dato imprescindibile costituito dal tenore della sentenza della CTR, che aveva accolto l'appello, rilevando il motivo assorbente costituito dalla inesistenza del titolo posto dall'agente alla base e a fondamento della iscrizione ipotecaria, inesistenza costituita dalla mancanza di notifica delle cartelle, tale dovendo ritenersi l'inammissibilità della produzione delle fotocopie delle relate. Orbene la Corte non solo ha affermato (5.2) che non vi è stato valido disconoscimento e che pertanto il giudice di appello deve rivalutare il gravame, esaminando le relate di notifica, che costituiscono legittime acquisizioni processuali, ma ha limitato la sua pronuncia sull'eventuale giudicato solo ad un cartella. Insomma la Corte, nonostante la chiarezza della sentenza della CTR che aveva individuato due rationes decidendi: disconoscimento della produzione delle relate di notifica e nullità della stessa notifica, finisce per esaminare solo la prima, benché la R. nel controricorso avesse eccepito il giudicato della sentenza CTR in ordine a tutte le cartelle. Neppure con il ricorso incidentale Equitalia contestava la seconda ratio decidendi, atteso che il primo motivo (pag. 25 riguardava la nullità della sentenza per aver ammesso motivi nuovi (motivo respinto dalla cassazione); il secondo a pag. 27 concerneva il disconoscimento della produzione in fotocopia (prima ratio decidendi della CTR ) motivo accolto dalla cassazione. Il che impone a questo giudice di riesaminare per intero il gravame a suo tempo proposto da R. srl con riferimento a tutti i motivi di appello e rispetto a tutte le cartelle esattoriali, fatta eccezione per la cartella n. 2 emessa dalla camera di commercio di Napoli, la cui nullità affermata dalla CTR costituisce giudicato. L'appellante R., come si evince da pag. 6 dell'atto di riassunzione, rinviava per la fase rescissoria, agli scritti difensivi prodotti nelle precedenti fasi di merito e per quel che qui interessa all'atto di appello, allegato all'atto di riassunzione e ritenuto da controparte pacificamente conforme all'originale. In particolare da pag. 9 la parte deduceva per quanto concerne ogni singola cartella: 1- Cartella n....87/000 per euro 22.275 IVA 92. L'appello sul punto è fondato, atteso che effettivamente le somme indicate in cartella non sono dovute, poiché la CTP e la CTR di Napoli hanno emesso decisioni favorevoli a R. e la Corte di cassazione ha respinto il ricorso dell'agenzia con sentenza in data **26.3.2009, n.16849**, asseritamente allegata, ma non prodotta, ma reperibile su italggiure. 2- Cartella ...84/000 CCIA Napoli per diritti euro 995,00. Sul punto si è formato il giudicato, avendo la Corte con la sentenza di rinvio dichiarato inammissibile il ricorso dell'agenzia e quindi la decisione favorevole della CTR di nullità deve ritenersi passata in giudicato. 3- Cartella ....70/000 centro servizi di Salerno, euro 125.217,00. Equitalia ha prodotto copia della cartella esattoriale, ma ha ommesso di esibire qualsiasi prova della sua notifica. L'appellante da atto della produzione da parte di Equitalia di un avviso di ricevimento, che assume di "riallegare" Cosa che non è accaduto. Ma era onere di Equitalia provvedere alla prova, anche in forma del principio di prossimità. Di tanto dà atto anche la CTR. 4- Cartella ...14/000 CCIAA Napoli diritti camerali anno 1992. Manca qualsiasi prova della notifica. In realtà trattandosi di cartella per crediti di natura non tributaria, la giurisdizione apparterebbe al giudice ordinario, a nulla rilevando che l'iscrizione ipotecaria sia cumulativa, come affermato da Cass. 17111 del 2017. Ma il difetto non è stato eccepito in primo grado e non rilevato di ufficio dalla CTP, per cui si è verificato un effetto preclusivo ex SSUU 24883 del 2008. Le fotocopie prodotte da Equitalia sono autentici "chiffons de papier", che non consentono di stabilire il collegamento tra cartella, il numero di raccomandata della spedizione tramite il servizio postale e quello risultante dall'avviso di ricevimento. La deduzione circa la nullità per consegna non presso la sede legale non è valutabile, poiché non risulta da alcun demento che era onere di Equitalia produrre ove sia avvenuta la notifica. Di tanto da atto anche la CTR. 5- Cartella ... 32/000 L'appellante assume che la consegna dell'avviso è avvenuta in Melito di Napoli nel 2002, laddove in quell'anno la sede legale della società era in Potenza, alla via Di G., 54. Anche in questo caso Equitalia ha ommesso di produrre il documento. Comunque la consegna è affetta da nullità, poiché ai sensi dell'art. 145 CPC, la notifica in luogo diverso, deve essere preceduta almeno dal tentativo di notifica presso la sede legale. 6- Cartella ....42/000. Manca la relata di notificazione riferibile alla cartella. Manca qualsiasi prova della notificazione. 7- Cartella ...73/000 manca qualsiasi prova della notificazione. 8- Cartella n. ...19/000. Manca qualsiasi prova della notificazione. Non provata la litispendenza presso il giudice ordinario. 9- Cartella n....78/000. Valgono le medesime considerazioni sub 5). 10- Cartella n. ....55/000. Valgono le medesime considerazioni svolte sub 5. 11- Cartella n....60/000 sul punto vi è il giudicato, avendo la Corte di cassazione stabilito che la stessa non aveva formato oggetto di lite e perché la notifica ex art. 26 DPR 602 ammette la semplice raccomandata con avviso. 12- Cartella ...07/000 L'appellante assume che la retata di notifica non è compilata. Manca la prova della consegna della raccomandata. 13- Cartella n....51/000. L'appellante, a parte la mancata apposizione meccanica del n. di race. sulla cartolina di ricevimento, rileva e deduce nullità ex art. 145 CPC. Equitalia non ha prodotta alcuna prova a sostegno della rituale notifica . 14- Cartella n.

...52/000. Valgono le stesse considerazioni sub 13. In definitiva l'appello va accolto parzialmente nei termini di cui in motivazione, dichiarando la illegittimità della iscrizione ipotecaria, relativamente ai crediti derivanti dalle cartelle indicate ai nn. 1-2-3-4-5-6-7-8-9-12-13-14. Ogni altro motivo di gravame si intende assorbito. L'accoglimento quasi integrale del gravame impone di dichiarare una parziale compensazione delle spese di causa nella misura di un terzo, ponendo il resto a carico di Equitalia servizi di riscossione spa nella misura di euro 2.000,00 per il primo grado, di euro 2.000,00 per il giudizio di cassazione e di euro 3.000,00 per i due gradi di appello, oltre accessori.

P.Q.M.

La Commissione, decidendo in sede di rinvio disposto dalla Corte di cassazione, con sentenza in data 19.10.2016, accoglie parzialmente l'appello a suo tempo proposto da R. srl e, dichiarando la compensazione per un terzo delle spese di lite, condanna Equitalia servizi di riscossione spa a rifondere all'appellante R. srl le spese di lite, che liquida quanto ai restanti due terzi in euro 2.000,00 per il primo grado, in euro, 2.000,00 per il giudizio di legittimità e in euro 3.000,00 per i due gradi di appello, oltre accessori.

---



## Sentenza del 05/02/2020 n. 24 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 3

### Intitolazione:

Versamento IMU in caso di procedura fallimentare - Obblighi della curatela - Obblighi del fallito.

### Massima:

A seguito della pronuncia di fallimento si determina una sospensione del versamento dell'obbligazione tributaria relativa all'IMU. Nel caso di trasferimento dell'immobile il versamento dell'imposta sospesa dovrà essere effettuato dalla curatela entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento. Nel caso in cui l'immobile non venga alienato dagli organi della procedura, ma torni nella disponibilità del fallito, l'obbligazione deve essere adempiuta dallo stesso, tornato in bonis, entro tre mesi dalla chiusura del fallimento.

### Testo:

#### FATTO-SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Comune di Picerno faceva notificare avviso di accertamento IMU e contestuale irrogazione di sanzioni, con il quale constata l'omesso versamento dell'imposta, per l'anno 2012, richiedeva il pagamento di € 11.602,00 comprensivo di sanzioni e interessi e spese. Avverso tale atto il contribuente produceva ricorso eccependo non debenza dell'imposta nel periodo di procedura fallimentare dal momento che a seguito della dichiarazione di fallimento, pronunciata dal Tribunale di Potenza in data 13.06.92, si determina una sospensione dell'obbligazione tributaria. Chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento. La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sez. I, in data 25.02/09.04.19 accoglieva il ricorso condannando l'amministrazione alle spese. Propone appello il Comune di Picerno eccependo errata applicazione di legge essendo dovuta l'imu dal curatore fallimentare ovvero dal fallito, come accaduto nella specie, tornato in bonis, questi dovranno provvedervi entro tre mesi dalla chiusura della procedura fallimentare ovvero dal ritorno in bonis avvenuto in data 10.11.2015 (data del passaggio in giudicato delle sentenza della Corte di Appello pronunciata in data 10.11.14) con la conseguenza che l'atto notificato al contribuente è pienamente legittimo. Chiede la conferma di accertamento, contestualmente la sospensione dell'esecutività della decisione impugnata e la trattazione in pubblica udienza. All'udienza del 15.10.19 la CTR sospendeva l'esecutività della sentenza. All'odierna udienza, verificata la regolare notifica degli avvisi di trattazione, udite le conclusioni delle parti presenti, come da separato verbale, la causa veniva introitata per la decisione.

#### DIRITTO-MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato e merita accoglimento. La questione sottoposta all'esame di questa commissione riguarda la questione relativa alla debenza del tributo maturato nel corso della procedura. Per la disciplina dell'imposta maturata nel corso della procedura concorsuale, l'[articolo 9, co. 7, del D.Lgs 23/11](#) opera un espresso rinvio all'articolo 10, comma 6, del Digs 504/92. Il curatore, pertanto, entro 90 giorni dalla nomina, è tenuto a presentare al comune di ubicazione degli immobili, la dichiarazione attestante l'avvio della procedura; il versamento dell'imposta dovuta per l'intero periodo di durata della procedura dovrà essere effettuato dalla curatela entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili. La norma d'imposta prevede, quindi, un periodo di sospensione dal versamento. Se il curatore non procede al pagamento del tributo dovuto per il periodo di durata dell'intera procedura, l'ente impositore dovrà procedere con remissione e notifica dell'avviso di accertamento nei suoi confronti. Nel caso in cui, invece, l'immobile non venga alienate dagli organi della procedura, poiché con la chiusura i beni eventualmente residuati al fallimento vengono restituiti all'ex fallito (ovvero agli ex soci nel caso di società) che ne riacquista il pieno possesso, l'obbligazione d'imposta maturata nel corso del fallimento deve essere adempiuta dal fallito tornato in bonis, tenuto sia alla denuncia sia al pagamento dei tributi relativi a tutto il periodo, entro il termine di tre mesi dalla chiusura del fallimento. Se il fallito tornato in bonis non adempie agli obblighi di pagamento dell'imu dovuta, il Comune potrà legittimamente procedere all'attività accertativa nei suoi confronti con remissione e la notifica dei relativi avvisi di accertamento (Cassazione, sentenze [nn.8372- 8371- 8370 - 8369](#) del 2016) come avvenuto nel caso mediante tempestiva notifica dell'avviso di accertamento indirizzato direttamente al fallito ornato in bonis che all'epoca (2012) risultava titolare del bene. Legittimo risulta dunque ravviso di accertamento, all'origine del presente giudizio, che va confermato. La particolarità della questione in uno con il comportamento processuale delle parti ed il valore della controversia, giustifica, in deroga al principio di soccombenza, la compensazione delle spese tra le parti

P.Q.M.

Rigetta l'appello proposto dal contribuente. Spese compensate.

# Sentenza del 06/02/2020 n. 28 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Esenzione TARSU - Regolamento comunale - Istanza conferimento rifiuti speciali - Onere della prova.

## Massima:

In materia di omesso versamento TARSU, qualora a norma del regolamento comunale, i rifiuti prodotti dai ristoranti siano equiparati agli urbani, al fine di godere dell'esenzione, il contribuente deve produrre prova documentale della presentazione dell'istanza del conferimento di rifiuti speciali a mezzo di soggetti terzi autorizzati allo smaltimento di rifiuti speciali. Non può ritenersi assolta la predetta prova attraverso il deposito di perizia, disposta in altro procedimento, tesa a verificare la consistenza immobiliare e la relativa destinazione d'uso, ai fini TARSU, del compendio alberghiero.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Comune di Maratea faceva notificare alla contribuente "C. srl" avviso di accertamento con il quale richiedeva il pagamento di €19.321,00 per omesso versamento Tarsu per l'anno 2012. Avverso tale atto proponeva ricorso la contribuente eccependo violazione degli artt. 1, co. 161 e 162, [L.296/06](#) e 7, co.1 e 3, [L.212/00](#) per omessa e carente motivazione; violazione degli artt 16, co. 3, 6e 17 co.2, [D.Lgs 472/97](#) e 5, 6 e10 [L.212/00](#) per omessa comunicazione, indicazione di informazione in ordine al diritto all'accertamento con adesione e/o alla facoltà di presentare controdeduzioni rispetto all'accertamento subito; Violazione e falsa applicazione dell'[art. 1, co. 87, L.549/95](#) e delle disposizioni di cui al [DPR 445/00](#) per nullità per omessa sottoscrizione autografa o digitale dell'atto; nullità per violazione degli artt. 62 e 65 [D.Lgs 507/93](#) e della tariffa Tarsu 2012 prevista dal combinato disposto della delibera CC n. 7 dello 07.05.08 integrata dalla delibera di GM n. 27 dello 03.04.12 contenendo erroneo calcolo delle superfici che non potevano essere considerate ai fini delle imposte; in via subordinata denunciava l'illegittimità della tariffa tarsu 2012 per violazione degli artt, 62 e 65 attesa la disparità di trattamento fiscale tra utenze domestiche e utenze non domestiche con riferimento a superfici di analoga potenzialità inquinante - disapplicazione dei regolamenti illegittimi ai sensi dell'[art. 7, co. 5, D.Lgs 546/92](#)- illegittimità derivata dell'avviso di accertamento. Chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento La CTP di Potenza, sez. I, in data 26.03/04.06.18 rigettava ricorso condannando la ricorrente alle spese. Avverso la decisione proponeva appello la contribuente eccependo error in iudicando violazione degli artt. 62 e 65 [D.Lgs 507/93](#) e della tariffa Tarsu 2012 prevista dal combinato disposto della delibera CC n.7 dello 07.05.08 integrata dalla delibera di GM n. 27 dello 03.04.12 contenendo erroneo calcolo delle superfici che non potevano essere considerate ai fini delle imposte. La tariffa Tarsu è illegittima per violazione degli artt. 62 e 65 [D.Lgs 507/93](#) attesa la disparità di trattamento fiscale tra utenze domestiche e non con riferimento a superfici con analoga potenzialità inquinante. Chiede in riforma dell'impugnata decisione l'annullamento dell'avviso di accertamento e la trattazione in pubblica udienza. Si costituisce in giudizio il Comune di Maratea insistendo per la conferma della decisione di primo grado. All'odierna udienza di trattazione, controllata la regolarità delle notifiche, la causa, dopo le conclusioni delle parti presenti, come da separato verbale, veniva introitata per la decisione.

### DIRITTO-MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e non merita accoglimento. L'appellante con unico motivo censura la sentenza unicamente in relazione al motivo proposto in sede di ricorso introduttivo e rubricato al n.4 dello stesso atto e specificatamente eccependo la violazione degli artt. 62 e 65 [D.Lgs 507/93](#) sia per erroneo calcolo delle superfici, in quanto sarebbero state incluse anche aree non produttive di rifiuti, in particolare aree esterne adibite a transito veicolare e aree scoperte pertinenziali, sia perché non sono state considerate esenti dall'imposta aree produttive di rifiuti speciali, in particolare quelle destinate a ristorante sì, ancora per avere previsto le tariffe un importo maggiorato per i fabbricati destinati alla ricezione alberghiera rispetto a quelle destinate a civile abitazione in ciò concretandosi una disparità di trattamento. Orbene dall'esame della scheda contribuente (allegato 3 delle controdeduzioni) si rileva che nessun erroneo calcolo si sia verificato avendo il Comune applicato e liquidato il tributo proprio sulla scorta dei dati dichiarati dalla contribuente con riferimento alla estensione e destinazione d'uso dei locali e delle aree ne potevano essere considerate alcune aree esenti dall'imposizione dal momento che la contribuente, come avrebbe dovuto a norma del regolamento, non aveva mai presentato istanza di esenzione per le are esterne ovvero pertinenziali ovvero produttive di rifiuti speciali non pericolosi prodotti in particolare nelle aree destinate alla ristorazione. Sul punto, a prescindere dalla mancanza di specifica istanza e dal fatto che in sede giudiziale non è possibile riconoscere alcuna esenzione va rilevato che a norma dell'art. 8 del regolamento Tarsu, approvato dal Comune di Maratea, i rifiuti prodotti dai ristoranti sono equiparati agli urbani e conseguentemente non godono di alcuna esenzione per applicare la quale è necessario che il contribuente di prova documentale della presentazione dell'istanza e del conferimento a mezzo di soggetti terzi autorizzati allo smaltimento dei rifiuti speciali, ponendosi l'esclusione quale eccezione alla regola generale in base alla quale sono tenuti al pagamento dell'imposta gli occupanti e/o i detentori dell'immobile. Nel caso la prova del rispetto delle norme - presentazione istanza, diretta all'ottenimento dell'esenzione e dimostrazione smaltimento attraverso formulario rifiuti - è mancata e non può ritenersi assolta dal deposito di perizia, disposta in altro procedimento, nella quale il perito aveva ricevuto incarico di verificare la consistenza immobiliare del compendio alberghiero con

indicazione dei singoli ambienti con relativa destinazione d'uso ai fini dell'applicazione della Tarsu. Non è chi non veda come l'estensione del compendio immobiliare e la destinazione d'uso non abbiano nulla a che veder con l'obbligo di presentazione d'istanza di esenzione e con la prova di avere smaltito i rifiuti attraverso soggetti terzi autorizzati. Il comportamento processuale delle parti in uno con la particolarità della questione, consente, in deroga al principio di soccombenza, la compensazione delle spese per il presente grado di giudizio

P.Q.M.

Rigetta l'appello proposto dalla contribuente. Spese compensate.

---

# Sentenza del 06/02/2020 n. 31 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Acquisizione accertamenti bancari - Presunzione legale - Onere della prova.

## Massima:

In materia di poteri dell'ufficio in relazione agli accertamenti bancari, la norma processuale tributaria consente l'utilizzo dei dati e delle notizie "comunque acquisiti". Grava, pertanto, sul contribuente l'onere di provare la coerenza del reddito con le movimentazioni bancarie superando la presunzione legale di maggiori ricavi individuata dall'ufficio.

## Testo:

### FATTO-SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Potenza, faceva notificare al contribuente avviso di accertamento, per l'anno 2010, con il quale recuperava a tassazione l'importo di €. 179.423,00 a seguito d'indagine finanziarie conseguentemente rideterminati i redditi e il volume d'affari richiedeva il pagamento delle relative imposte. Avverso tale atto proponeva ricorso il contribuente eccependo violazione e falsa applicazione dell'[art.51 DPR 633/72](#); violazione e falsa applicazione dell'[art.32 DPR 600/73](#) sia perché concernente le imposte dirette sia perché motivato solo sulla base della mancata ricostruzione nel dettaglio della documentazione finanziaria; violazione degli artt. 7, co. 1, [L.212/00](#), e 38, [DPR 600/73](#) per difetto di motivazione; violazione degli artt. 7, co. 1, [L.212/00](#), e 39, co. 1 lett. d) [DPR 600/73](#), sia per mancanza dei presupposti per il ricorso al metodo analitico-induttivo sia per avere erroneamente applicato nel prosieguo l'accertamento induttivo puro; violazione degli artt. 7, co. 1, [L.212/00](#) per non avere allegato gli atti richiamati nell'atto accertativo. Chiedeva annullamento dell'avviso di accertamento. La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sez. I, in data 23.02/13.04.15 accoglieva parzialmente il ricorso determinando in €. 86.890,00 i maggiori ricavi accertati di conseguenza riducendo imposte e accessori. Compensava tra le parti le spese. Avverso tale decisione proponeva appello il contribuente riproponendo i motivi proposti in primo grado così eccependo violazione e falsa applicazione dell'[art.51 DPR 633/72](#); violazione e falsa applicazione dell'[art.32 DPR 600/73](#) sia perché concernente le imposte dirette sia perché motivato solo sulla base della mancata ricostruzione nel dettaglio della documentazione finanziaria; violazione degli artt. 7, co. 1, [L.212/00](#), e 38, [DPR 600/73](#) per difetto di motivazione; violazione degli artt. 7, co. 1, [L.212/00](#), e 39, co. 1 lett. d), [DPR 6900/73](#); violazione degli artt. 7, co. 1, [L.212/00](#) per non avere allegato gli atti richiamati nell'atto accertativo. Chiede in conseguenza della riforma dell'impugnata decisione l'annullamento dell'avviso di accertamento e trattazione in pubblica udienza. In data 14.01.16 si costituiva in giudizio l'ufficio depositando controdeduzioni e appello incidentale. Con le prime confutati i motivi d'impugnazione insiste per la conferma della decisione di primo grado. Con il secondo eccepeva l'illegittimità della decisione in relazione alla riduzione operata dal primo giudice ponendo in essere un errore di calcolo; contraddittorietà della motivazione avendo da un lato riconosciuto la legittimità dell'operato accertativo e dall'altro avendo ridotto erroneamente ed immotivatamente i ricavi solo con riferimento ai prelievi operati. Chiedeva la conferma dell'avviso di accertamento e in subordine l'accoglimento dell'appello incidentale. All'odierna udienza, verificata la regolare notifica degli avvisi di fissazione, udite le conclusioni delle parti presenti, come da separato verbale la causa veniva introitata per la decisione.

### DIRITTO-MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dal contribuente è infondato e non merita accoglimento. Quanto al primo motivo relativo alla mancanza di motivazione dell'atto accertativo la giurisprudenza di legittimità concordemente ha affermato che non può tacciarsi di mancata motivazione l'atto che ponga in condizione il contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, indichi il presupposto della maggiore imposizione e la fonte informativa sottostante alla rettifica. Nel caso di specie dall'esame dell'atto accertativo si evince che lo stesso venne emanato a seguito di attività istruttoria, che nella parte motiva si dava conto delle norme applicate e delle ragioni poste a fondamento della maggiore pretesa tributaria e delle fonti d'inesco ponendo così il contribuente in grado di esercitare, come ha fatto, a pieno il proprio diritto di difesa con la conseguenza che lo stesso deve ritenersi oltre che conforme al paradigma normativo pienamente legittimo avendo acquisito attività istruttorie compiute nelle precedenti fasi procedurali. Quanto all'eccepita violazione dell'[art. 32 DPR 600/73](#), che regola ed individua i poteri dell'ufficio in relazione agli accertamenti bancari, rileva che la norma processuale tributaria, a differenza di quella civile, penale e amministrativa, non prevede l'inutilizzabilità, ma consente l'utilizzo di dati e notizie comunque acquisiti. Nel merito le affermazioni, prospettazioni difensive avanzate dal contribuente non sono state in grado di vincere la presunzione operata dall'ufficio non essendo state adeguatamente dimostrate anche documentalmente dal momento che su lui gravava, come affermato dall'ufficio, l'onere di provare la coerenza del reddito con le movimentazioni bancarie ovvero offrire le ragioni di irrilevanza delle operazioni bancarie rispetto alla determinazione del reddito. Il contribuente a fronte della presunzione legale di maggiori ricavi, ovvero di maggior imponibile ai fini iva, non ha fornita alcuna giustificazione non solo in relazione alle movimentazioni riscontrate sui conti ma anche a presunto riconoscimento di costi limitando la sua difesa ad affermazioni non provviste di valore probatorio. Esaurito l'esame dell'appello principale deve procedersi alla disamina dei motivi posti a sostegno dell'appello incidentale proposto dall'ufficio meritevole di parziale

accoglimento. Infatti l'ufficio lamenta che il primo giudice avrebbe ridotto i ricavi senza fornire adeguata motivazione ma solo basandosi sui risultati dell'accertamento con adesione non andato a buon fine. Una tale affermazione non risponde al vero dal momento che il primo giudice al fine di mitigare le previsioni dell'art. 32 citato e sulla base delle circolari dell'Agenzia delle Entrate ha considerato il contribuente piccolo imprenditore e conseguentemente ha riconosciuto una sua inferiore capacità contributiva potendo i prelievi essere ricondotti alle normali esigenze del nucleo familiare. Nell'applicazione di tale corretto principio ha però commesso un errore di calcolo determinato evidentemente dal fatto che nell'accertamento i valori erano espressi in lire nel mentre il suo calcolo si esprimeva in euro. L'operazione corretta sarebbe dovuta essere: maggiori ricavi accertati - ricavi dichiarati - prelevamenti non giustificati (risultanti dall'operazione prelevamenti totali - somma determinata dal primo giudice) = maggiori ricavi determinati in questa sede. Sostituendo alle parole le cifre si avrebbe € 227.121,80 - 64.232,06 - € 28.746,06 (€ 104.746,06 totale prelevamenti - € 76000) = € 134.143,68. In conclusione l'appello incidentale va accolto solo in relazione alla rideterminazione dei maggiori ricavi accertati individuandosi nell'importo di cui sopra (€ 134.143,68) il maggior ricavo in base al quale procedersi al ricalcolo delle imposte dovute tenendosi conto di eventuali deduzioni e degli eventuali versamenti già effettuati. La natura della questione, la sua particolarità, il comportamento processuale delle parti in un caso con il parziale accoglimento dell'appello incidentale consentono, in deroga al principio di soccombenza, la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Rigetta l'appello proposto dal contribuente, accoglie parzialmente l'appello incidentale proposto dall'ufficio rideterminando i maggiori ricavi in € 134.143,68. Spese compensate.

## Sentenza del 17/02/2020 n. 35 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 3

### Intitolazione:

Operazioni IVA - Presunzione di inesistenza - Onere probatorio - Tassazione saldo negativo di cassa.

### Massima:

In tema di accertamento IVA, la produzione di assegni relativi ad operazioni inesistenti e la presenza sui cantieri di personale riconducibile alla ditta emittente, asserita da testi sentiti nel processo penale, non sono elementi idonei a superare la presunzione di fittizietà delle operazioni fondata sull'assenza di struttura organizzativa della ditta emittente. Per quanto concerne l'onere probatorio, pur spettando all'Amministrazione la deduzione di argomenti idonei a palesare l'inesistenza o la diversa e minore entità dell'operazione, qualora l'ufficio fornisca elementi sufficienti a sostenere l'inesistenza dell'operazione, attraverso gli accertamenti a sua disposizione, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza e consistenza di tali operazioni si sposta sul contribuente, in virtù delle regole generali in materia. Infine, secondo l'orientamento della Suprema Corte, risulta legittimo il recupero a tassazione delle somme riscontrate quale cassa negativa, attesa la presunzione dell'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo.

### Testo:

Con tempestivo ricorso proposto innanzi alla CTP di Potenza il sig. M. L., residente a Potenza, esercente l'attività di installatore di impianti idraulico-sanitari, impugnava nei confronti dell'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Potenza - Ufficio Controlli l'avviso di accertamento in epigrafe con il quale erano stati recuperati a tassazione per il 2011 i costi riportati da tre fatture ricevute dal contribuente dalla ditta individuale L. L. per un importo complessivo di €10.060,00 + IVA sul presupposto della fittizietà delle medesime. Nello stesso avviso l'Ufficio aveva recuperato a tassazione: -ricavi non dichiarati per €3.850,00 per addebiti in conto corrente sui quali la parte in sede di contraddittorio dopo la notifica di apposito PVC non aveva fornito giustificazione; -l'importo di €93.313,55 sul rilievo del saldo negativo di cassa, -l'importo di €10.000,00 dovuto alla duplicazione di costi per essere stata contabilizzata due volte la stessa fattura emessa dal sig. B. S.; l'importo di €4.100,00 derivante dalla annotazione di una fattura emessa dalla ditta R. V. non di competenza dell'esercizio 2011. L'Ufficio aveva altresì contestato la irregolare applicazione del reverse charge su undici fatture ricevute da varie ditte per un ammontare complessivo di €38.230,00 oltre IVA per €4.505,00 che determinava la applicazione della sanzione prevista per non aver regolarmente assolto l'imposta. Il ricorrente eccepiva la illegittimità dell'avviso in quanto sottoscritto da funzionario non abilitato alla firma degli avvisi di accertamento ai sensi dell'[art. 42 DPR 600/73](#) e dell'[art. 56 DPR 633/72](#) ed il difetto di motivazione dell'avviso in quanto non vi era prova della fittizietà delle operazioni relative alle prestazioni indicate nelle fatture emesse dal sig. L. L. in quanto tale ditta era effettiva come effettive erano le prestazioni in quanto previste da un "contratto di prestazione di lavori di tipo aperto" e che non vi era alcuna anti economicità nella gestione dell'impresa per essersi avvalso delle prestazioni del sig. L. che anche il sig. M. era in grado di svolgere con la propria organizzazione aziendale. In ordine ai recuperi scaturiti dalle indagini finanziarie il ricorrente osservava che rassegnò di €3.850,00 recuperato a tassazione trovava giustificazione dall'assegno di pari importo emesso a favore del sig. M. L. e da questo incassato, mente il saldo negativo di cassa il cui importo era stato recuperato a tassazione era dovuto a meri errori di scritturazione contabile. Il ricorrente in relazione al recupero per la duplicazione di annotazione di costi della fattura di €10.000,00 emessa dal sig. B. S. osservava che la annotazione era scaturita da un errore del sig. B. che aveva emesso due volte la stessa fattura e che si era in attesa di una nota di credito tuttavia mai pervenuta. Quanto alla fattura del sig. R. V. non di competenza del 2011 la stessa era stata annotata nel detto periodo di imposta per mero errore. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate difendendo la legittimità del proprio operato. La CTP, con sentenza n. 799/02/2018 rigettava il ricorso. Il sig. M. L. ha impugnato detta decisione chiedendo la declaratoria della illegittimità dell'avviso impugnato in primo grado. La Agenzia delle Entrate si è costituita nel presente grado di giudizio chiedendo il rigetto dell'appello. La causa è stata discussa e decisa all'udienza del 10.12.2019 come da dispositivo.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e va respinto. Con il primo motivo di gravame il sig. M. propone la censura relativa alla violazione degli artt. [42 DPR 600/73](#) e [56 DPR 633/72](#) stante la assenza di firma di funzionario avente la qualifica per poter emettere e sottoscrivere l'atto accertativo. Il motivo è infondato poiché l'atto impugnato risulta, in base alla documentazione depositata in atti, sottoscritto da funzionario appartenente alla carriera direttiva all'uopo delegato dal dirigente dell'Ufficio. Non vi sono dunque margini per una declaratoria di nullità dell'avviso per la asserita carenza di poteri di firma in quanto nell'avviso è indicata espressamente resistenza di una delega in tal senso, sicché l'atto è da ritenersi sotto tale profilo legittimo in base ai principi ricavabili da una lettura a contrariis di quanto stabilito dalla Cassazione civile, sez. trib., [09/11/2015, n. 22803](#): "In tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni di cui all'[art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973](#) deve necessariamente Indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicché non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore". L'appellante censura altresì la sentenza impugnata per aver ritenuto legittimo il recupero a tassazione delle fatture emesse dalla ditta L. L. in quanto relative

ad operazioni inesistenti pur in presenza di prove offerte dal ricorrente in ordine alla effettività delle operazioni ed alla assenza di alcun sintomo di anti economicità tale far ritenere le stesse relative a prestazioni in realtà mai eseguite. Osserva il Collegio che in realtà l'esame delle difese svolte in primo grado e riproposte in appello, come esattamente deduce l'Ufficio appellato, non offre in realtà elementi di sicura valenza per poter ritenere la effettività delle prestazioni asseritamente rese dalla ditta L. L. Invero la presenza di assegni non è affatto incompatibile con la ricorrenza di operazioni inesistenti ben potendo le parti aver operato un ritorno delle somme ricevute con tale mezzo di pagamento, mentre la possibilità di effettuare pagamenti in contanti appare argomento probatorio labile e non decisivo. Come rileva altresì l'appellato, nella specie la presunzione di fittizietà fondata sulla assenza di una struttura organizzativa della ditta emittente tale da farne ritenere la reale operatività non è stata vinta da elementi probatori di segno contrario poiché la addotta presenza sui cantieri della ditta accertata di personale riconducibile al sig. L. per come attestata da alcuni testi sentiti nel processo penale scaturito dalle indagini della Guardia di Finanza risulta affermata in maniera assai generica e non circostanziata con il riferimento al periodo di imposta in questione. Inoltre il rilievo proposto dall'appellante sulla effettività delle prestazioni per essere stato stipulato con il sig. L. non un contratto di appalto ma un contratto di lavoro aperto non è del pari decisivo poiché, aldilà del nomen juris adottato dalle parti, la presenza del documento da un lato comprova resistenza di un vero e proprio contratto di appalto e non di un contratto di lavoro e dall'altro non può costituire prova della effettività delle prestazioni tale da smentire i plurimi elementi offerti dall'ufficio sulla assenza di una seria struttura aziendale del sig. L., soggetto inadempiente agli obblighi fiscali e previdenziali come provato dalla assenza di alcuna produzione documentale sull'assolvimento di tali obblighi, non potendo tale prova essere affidata, come intende fare l'appellante, ad una autocertificazione della ditta tenuta agli incumbenti legge. La sentenza di primo grado va dunque confermata poiché parametrata su quanto deciso dalla Suprema Corte di cassazione con Sentenza **8247/2008**: "in tema di IVA, è stato correttamente osservato che la fattura è documento idoneo a provare un costo dell'impresa; cosicché, nell'ipotesi di fatture che j' amministrazione ritenga relative ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, non spetta al contribuente provarne l'effettività, ma all'amministrazione stessa dedurre argomenti idonei a palesare l'inesistenza o la diversa e minore entità dell'operazione oggetto della fattura (Cass. nn. **27341/2005**, **18710/2005**). Tuttavia, qualora l'amministrazione fornisca sufficienti elementi - acquisiti attraverso gli accertamenti ed i controlli a sua disposizione, ai sensi del **D.P.R. n. 633 del 1912**, art. 51 e ss. per sostenere l'affermazione che alcune fatture riflettono operazioni in tutto o in parte fittizie, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza e consistenza di tali operazioni si sposta sul contribuente, in virtù delle regole generali vigenti in materia (Cass. n. **1727/ 2007**, **15228/2001**). In tal caso, il giudice di merito deve prendere in considerazione, innanzitutto, gli elementi addotti dall'ufficio, al fine di verificare se sono idonei astrattamente ad inficiare la credibilità delle fatture e degli altri documenti contabili; in secondo luogo, deve esaminare, al fine di decidere la controversia, le prove eventualmente addotte dal contribuente per contrastare la pretesa del fisco e giustificare la detrazione d'imposta operata". Gli ulteriori motivi di appello riproducenti le censure proposte in primo grado appio del tutto generici e comunque infondati atteso che sulla questione del reverse charge il sig. M. sui limita ad un mero rinvio alle argomentazioni svolte in primo grado che del pari risultano meramente assertive così come affidate alla ricorrenza di meri errori contabili appaiono le giustificazioni sugli ulteriori recuperi a tassazione che invece non vengono attinti da una motivata critica e da prove di segno contrario agli elementi offerti dall'ufficio nella motivazione dell'atto impugnato. Osserva il Collegio che in assenza di puntuali censure il recupero a tassazione degli importi indicati nell'avviso pari alle somme riscontrate quale cassa negativa è da ritenersi legittimo atteso che come affermato dalla Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. **25287/2017**) "la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere resistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo". L'appello va quindi rigettato. La particolarità delle questioni trattate consiglia la compensazione delle spese. Pertanto la Commissione Tributaria Regionale di Potenza, definitivamente pronunciando,

P.Q.M.

Rigetta l'appello. Spese compensate.

## Sentenza del 21/02/2020 n. 36 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

### Intitolazione:

Avviso di accertamento fondato sugli studi di settore - Ricostruzione del reddito e motivazione dell'atto.

### Massima:

In tema di accertamento fondato sugli studi di settore ex art. 62-sexies, DL. n. 331/93, la motivazione dell'atto impugnato non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento del reddito ricostruito rispetto ai parametri e agli studi di settore, ma deve essere integrata con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni del contribuente.

### Testo:

Con tempestivo ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Potenza la C. srl con sede in M. (PZ) impugnava l'avviso di accertamento in epigrafe con il quale l'Agenzia delle Entrate di Potenza aveva accertato maggiori ricavi per €38.139,00 per l'anno 2006 in relazione all'attività di costruzioni edili esercitata dalla ricorrente. La C. premetteva di aver richiesto la attivazione del contraddittorio teso ad accertamento con adesione non andato a buon fine e, nel merito, denunciava l'illegittimità dell'avviso per violazione di legge, essendo a suo dire, nella specie non consentito il ricorso agli studi di settore ai sensi dell'art. 62 sexies D.L. 30.08.1993 n. 331 conv. in l. 29.10.1993 n. 427, per la non ricorrenza di alcuna presunzione grave precisa e concordante in relazione alla produzione del reddito accertato, per difetto di motivazione, non essendo state tenute presenti talune circostanze peculiari quali la presenza di una forte concorrenza, lo svolgimento della attività a favore di enti pubblici previa partecipazione a gare di appalto con forti ribassi notevoli e l'aver esercitato la propria attività con personale assunto per soli 129 giorni di cui solo 90 di effettivo lavoro al netto di ferie e permessi, come evidenziato anche nella fase di contraddittorio con l'Ufficio. L'Agenzia delle Entrate, costituendosi ritualmente in giudizio, difendeva la legittimità del proprio operato. La Commissione Tributaria di primo grado con sentenza 24/02/15 annullava l'avviso. Con l'odierno appello l'Agenzia delle Entrate chiede la riforma della sentenza impugnata e la declaratoria della legittimità dell'avviso originario. La parte privata non si è costituita nel presente grado. Dopo la ricostruzione del fascicolo, (v. provvedimento Presidenziale prot. 2063/2019) la causa è stata decisa alla pubblica udienza del 20.01.2020 come da dispositivo.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e va rigettato. La decisione impugnata ha accolto le doglianze della ricorrente strutturata attraverso la denuncia di illegittimità del metodo accertativo adottato fondato sugli studi di settore ex art. 62 sexies D.L. 30.08.1993 n. 331 conv. in l. 29.10.1993 n. 427. Il Collegio rileva che, aldilà delle motivazioni di illegittimità addotte dalla CTP ed in aggiunta ad esse, la pretesa fiscale sulla quale si discute sia stata basata su avviso di accertamento carente sotto il profilo motivazionale, così come denunciato dalla parte privata nel precedente grado di giudizio. Invero, l'avviso impugnato in primo grado si caratterizza per il ricorso ai cosiddetti studi di settore ex art 62 sexies innanzi citato attraverso i quali l'Ufficio era giunto alla determinazione di ricavi maggiori rispetto a quelli dichiarati. La ricorrente ha opposto le circostanze esplicitate nel ricorso in forza delle quali risultati raggiunti dall'Ufficio non erano attendibili. I primi giudici hanno ritenuto illegittimo l'atto impositivo per assenza di motivazioni specifiche sulla posizione reddituale della contribuente la quale avevano allegato e provato che l'attività era stata condizionata dalla forte concorrenza nel settore di attività e dalla circostanza che dello svolgimento dell'attività esclusivamente a favore di enti pubblici previa partecipazione a gare di appalto con ribassi notevoli e di avere esercitato la propria attività con personale assunto per soli 129 giorni di cui solo 90 di effettivo lavoro al netto di ferie e permessi, come evidenziato anche nella fase di contraddittorio con l'Ufficio. Tale impianto motivazionale, corroborato dalla rilevanza di altri elementi tipizzanti esposti dalla C., resiste alle critiche mosse dall'Ufficio, il quale fa leva principalmente sulla astratta legittimità del ricorso all'accertamento in base allo studio di settore applicato. A parere del Collegio le considerazioni dell'Ufficio non inficiano il dato che i ricavi dichiarati appaiono in realtà più probabilmente legati alla peculiare e documentata conduzione dell'azienda della ricorrente, circostanza che inibisce la applicazione della determinazione presuntiva di reddito ex art. art. 62 sexies D.L. 30.08.1993 n. 331 conv. in l. 29.10.1993 n. 427. Il Collegio ritiene pertanto di dover condividere la motivazione adottata nella sentenza impugnata e che portano a non ritenere fondato l'avviso poiché verosimilmente lo scostamento sui ricavi può essere stato originato dagli elementi innanzi evidenziati. Nella descritta situazione, non è chi non veda come il reddito ricostruito in forza della applicazione degli studi di settore non costituisce, quindi, motivazione sufficiente per supportare la pretesa fiscale azionata con l'avviso del quale si discute. Il contegno mantenuto dall'Ufficio non appare infatti conforme a quanto stabilito dalla Cassazione SS.UU. con Sentenza n. 26635/2009: "La motivazione dell'avviso di accertamento fiscale mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore non può esaurirsi, nel mero rilievo dello scostamento da questi, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio". La decisione di primo grado è quindi da confermare per le motivazioni innanzi esplicitate e che integrano il decum del primo giudice. La particolarità delle questioni e l'integrazione della motivazione della sentenza appellata odiernamente operata giustificano la compensazione integrale delle spese. Pertanto la Commissione Tributaria Regionale di Potenza, definitivamente pronunciando,

P.Q.M.



Rigetta l'appello. Spese compensate.

---

## Sentenza del 21/02/2020 n. 39 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 2

### Intitolazione:

Avviso di recupero dei crediti d'imposta nei confronti della società - Crediti inesistenti - Assegnazione ai soci del beneficio.

### Massima:

In tema di "avviso di recupero dei crediti d'imposta" ex [art. 1, comma 421, l. n. 311/2004](#), ove l'avviso di recupero riguarda "crediti inesistenti" (non "crediti non spettanti") utilizzati in compensazione da una snc, trova applicazione la speciale procedura di cui all'art. 27, commi da 16 a 20, [DL n. 185/2008](#). Al riguardo, si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, [DPR n. 600/73](#); ovvero, in concreto, è inesistente il credito articolato esclusivamente a mezzo di modello F24, ma non previamente costituito mediante esposizione in dichiarazione annuale. Ciò premesso, il recupero del credito d'imposta inesistente deve essere realizzato esclusivamente nei confronti della società, in quanto unica titolare del beneficio fiscale, che può utilizzarsi sia in compensazione di imposte e tributi dovuti dalla stessa società, sia mediante assegnazione, in tutto o in parte, ai soci per identica finalità di compensazione, non rilevando il fatto che la ragione del recupero risieda in una causa strettamente personale del socio, che l'ufficio non avrebbe potuto far valere nei confronti della società

### Testo:

#### 1. Dati del processo

1.1. L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Potenza, ha proposto appello, affidato a due motivi, avverso la sentenza n. 558 della locale Commissione Tributaria Provinciale, Sez. 3, depositata in data 13 aprile 2018, con la quale, in accoglimento di ricorso prodotto da G. G., era stato riconosciuto un credito d'imposta per investimenti effettuati in aree svantaggiate, ex art. 62, co. I, lett. d), [legge n. 289/2002](#). Maturato nei periodi d'imposta 2005 e 2006, tale incentivo, trasferito per complessivi euro 179.758,00 dalla beneficiata Snc "A. dei f.lli G." ai soci paritari G. A. e G. G., era stato oggetto di avviso di recupero N. TC3CRT100029-2016. Il provvedimento impositivo, notificato in data 7 novembre 2016, aveva attinto il solo G. G. per gli anni d'imposta 2008 e 2010, rispettivamente, per euro 24.643,09 e per euro 790,56.

#### 2. Motivi dell'appello

2.1\_. Con il primo motivo, l'Ufficio critica la pronuncia impugnata, deducendo che "la ragione del recupero del credito d'imposta non risiede in un'ipotesi di non spettanza originaria o di decadenza sopraggiunta imputabili alla società, ma all'impiego oltre il limite di tempo previsto ex lege da parte del ricorrente e, dunque, in una causa strettamente personale al medesimo che l'Ufficio non avrebbe certo potuto far valere nei confronti della società".

2.2. Con la seconda doglianza, l'appellante allega che "l'utilizzo in compensazione degli importi trasferiti dalla società avrebbero dovuto comunque seguire le modalità di utilizzo previste dall'[art. 62, comma 1 lett. f\) della L n. 289/2002](#), secondo le quali l'utilizzo del contributo in relazione al singolo investimento è consentito esclusivamente entro il secondo anno successivo a quello in cui era stata presentata l'istanza a pena di decadenza."

#### 3. Decisione

3.1. Entrambi i motivi prospettati dall'Ufficio risultano infondati.

#### 4. Motivi della decisione

4.1. I due motivi possono essere trattati congiuntamente, in quanto connessi.

4.2. Giova premettere, a tal fine, che l'art. I comma 421 della [L. 311/2004](#), ha introdotto, nel vigente ordinamento tributario, un nuovo strumento di prelievo, denominato "avviso di recupero dei crediti d'imposta", allo scopo di fornire agli Uffici esecutivi dell'Amministrazione finanziaria un mezzo d'imposizione tipico, funzionale alla riacquisizione all'erario dello Stato di incentivi fiscali, fruibili esclusivamente in compensazione, indebitamente utilizzati ovvero illegittimamente compensati. Tale avviso, da motivare con riferimento alle ragioni giuridiche ed ai presupposti di fatto dell'azione di recupero, ha valenza di atto impositivo autonomamente impugnabile ex [art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992](#), è titolo esecutivo e deve essere notificato, con le modalità previste dall'[art. 60, d.p.r. 600/73](#), entro gli ordinari termini di decadenza dal potere di accertamento fissati dall'art. 43, d.p.r., cit. In punto di sanzioni, versandosi in ipotesi di "crediti non spettanti", utilizzati comunque in compensazione, la penalità applicabile è quella indicata nell'[art. 13 comma 4 del DLgs. 471/97](#), nella misura del 30%.

4.3. Nondimeno/ove l'avviso di recupero concerna (non crediti non spettanti, ma) "crediti inesistenti" utilizzati in compensazione, trova applicazione la speciale procedura portata dall'articolo 27, commi da 16 a 20, del [D.L 185/2008](#)

, molto più gravosa sia sul versante dell'accertamento che su quello della riscossione. In tale distinta ipotesi, il legislatore pone una più severa disciplina della fattispecie, in considerazione del più elevato indice di pericolosità fiscale ch'essa esibisce. Tale speciale regime è qualificato dalle seguenti previsioni: l'atto di recupero può essere notificato entro l'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito; le somme richieste devono essere versate entro il termine, comunque non inferiore a 60 giorni, indicato dall'Ufficio nell'atto di recupero; in caso di omissione del versamento, non trova applicazione l'ordinaria normativa in tema di riscossione frazionata, siccome le somme vengono iscritte nei ruoli straordinari ex [articolo 15-bis del DPR 602/73](#); alle sanzioni da compensazione di crediti inesistenti non si applica la definizione agevolata.

4.4. Così precisati i tratti differenziali della procedura speciale rispetto alla procedura ordinaria, occorre ora isolare, sotto il profilo sostanziale, la nozione di "credito inesistente", essa costituendo punto di decisività ai fini della corretta soluzione giuridica da riservare alla controversia in esame. Soccorre, al riguardo, la regola recata dall'[art. 13 comma 5, del D.Lgs. 471/97](#), per il quale "si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter". Si coglie, nella definizione normativa, costruita sull'imprescindibile presupposto della contemporanea sussistenza della doppia condizione, la valorizzazione sia del momento genetico del credito - presentazione della dichiarazione, quale atto di costituzione della ragione creditoria - sia del profilo funzionale, opposizione al debito d'imposta del diritto di credito, il cui esercizio mediante il solo modello F24 ( quindi, senza correlata indicazione in dichiarazione ) è ritenuto dal legislatore idoneo ad impedire al soggetto titolare dei poteri di controllo formale della dichiarazione di riscontrarne la eventuale inesistenza. Per il legislatore tributario, insomma, è inesistente il diritto di credito che, artatamente creato, sia articolato esclusivamente a mezzo di modello F24, ma non previamente costituito mediante esposizione in dichiarazione annuale (cfr. AdE, Direzione Centrale Coordinamento Normativo, [Risoluzione N. 36/E, 8 maggio 2008](#) )

4.5. Orbene, dall'esame dei fascicoli processuali, è emerso che la Snc "A. dei f.lli G." ha regolarmente acquisito al patrimonio societario un credito tributario, di fonte legale, per investimenti in aree svantaggiate, che ha progressivamente costituito, per complessivi euro 754.013,00, a mezzo dichiarazioni annuali rese per i periodi d'imposta 2005 e 2006. u00C8 altresì risultato che la Snc "A. dei f.lli G." ha fruito della facoltà di assegnarlo ai soci - in coerenza con quanto previsto dall'art. 19, comma I, ultimo periodo, del [TUIR](#) nonché dall'art. 15, comma 5, dello stesso TUIR - e che la ripartizione del credito tra i soci è stata indicata nelle dichiarazioni dei redditi della Società, ciò che ha conferito evidenza formale alla ripartizione stessa. u00C8 emerso, ancora, che le quote di credito trasferite dalla Società ai soci paritari, per un totale di euro 179.758, anche per effetto della regolarizzazione intervenuta ex [art. 36-bis, d.p.r. 600/1973](#), verosimilmente obliterata dall'appellante, della dichiarazione anno d'imposta 2007 parimenti resa della Società ( v. appello, pag.4, r. +9 e segg. ), sono state da G. G., per le frazioni di spettanza, acquisite alle proprie dichiarazioni annuali e utilizzate ai sensi del [decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241](#).

4.6. Alla luce dei fatti di causa e degli enunciati normativi che regolano le distinte procedure di prelievo, deve dunque considerarsi tutt'affatto difforme dal modello normativo, e perciò affetta da vizio di violazione di legge, la fazione di recupero dispiegata dall'Ufficio impositore, che, ritenuto "inesistente" il credito da riacquisire all'erario dello Stato, si è avvalso della procedura speciale recata dall'art. 27, commi da 16 a 20, del [D.L. 185/2008](#), pur in assenza dei presupposti per accedervi. Valgano, al riguardo, le considerazioni che seguono, anche a conferma della sostanziale correttezza della pronuncia del Giudice di prime cure:

4.7. Il credito di euro 179.758,00 complessivamente attribuito ai soci G. A. e G. G. deve ritenersi utilizzato dalla Snc "A. dei f.lli G." nel momento della presentazione delle dichiarazioni nelle quali è stata data evidenza dell'assegnazione stessa.

4.8. Conseguentemente, considerata la piena equiparazione tra le previste modalità di utilizzazione del beneficio fiscale - che, si ribadisce, la norma consente di spendere sia in compensazione di imposte e contributi dovuti dalla Società, sia mediante assegnazione ai soci, in tutto o in parte e per identica finalità di compensazione - è infondata l'affermazione dell'appellante Ufficio, secondo cui ".....la ragione del recupero del credito d'imposta.... risiede ...in una causa strettamente personale al medesimo che l'Ufficio non avrebbe certo potuto far valere nei confronti della società". Al contrario, essendo la "A. A. dei f.lli G." soggetto autonomo di dichiarazione e di accertamento, come previsto dagli artt. 6 e 40, comma 2, del [d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), il recupero del credito d'imposta ritenuto non spettante avrebbe dovuto essere realizzato, ai sensi dell'[art. 40, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), proprio ed esclusivamente nei confronti della Società, in quanto unica titolare del beneficio fiscale, acquisito con la presentazione delle dichiarazioni anni d'imposta 2005 e 2006 e utilizzato, in parte, mediante assegnazione ai soci paritari, in conformità alla norma d'incentivazione, (cfr. [Risoluzione Agenzia Entrate 31.7.2003 n. 163](#), resa in riferimento all'[art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388](#). ). E di tutta evidenza, dunque, che, ove l'azione di recupero non fosse stata svolta con il ricorso - da ritenersi quantomeno inappropriato, se non specioso - alla speciale procedura portata dall'art. 27, D.L. 185, cit., articolabile, si deve ribadire, esclusivamente nei confronti del soggetto che ha richiesto l'incentivo, certamente nessuna censura sarebbe stato possibile rivolgere all'attività amministrativo-tributaria nella fattispecie attuata. E ciò, tanto più ove si consideri che l'ordinamento tributario nazionale appresta strumenti tipici di controllo, finalizzati alla preminente tutela degli interessi erariali, quale quello di cui all'[art. 36-bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600](#), che, ove fosse stato tempestivamente attivato nei confronti del G., anche per i periodi d'imposta 2008 e 2010, limitatamente alla fase acquisitiva del diritto all'incentivo fiscale e cioè correlando le dichiarazioni della Società e del G. medesimo, in disparte l'abbinamento con i modelli F24, avrebbe verosimilmente reso immune da vizi l'azione di recupero, almeno sul piano della forma.

4.8.1\_. Del pari, è priva di fondatezza l'ulteriore affermazione dell'Ufficio, secondo cui "..... il contribuente, pur non avendo ricevuto trasferimenti dalla società nell'anno 2005, riportava nella dichiarazione relativa allo stesso anno, e nelle dichiarazioni relative agli anni successivi (2006 e 2007) un credito inesistente di €. 45.669,00". Al riguardo, non emerge dagli atti processuali che il socio G. G. abbia utilizzato, a compensazione dei suoi personali debiti tributari, per l'anno 2005, un credito di €. 45.669,00, presupposto indispensabile per la qualificazione di inesistenza del credito stesso. Risultano, per contro, trasferimenti ricevuti dalla Società, imputabili agli anni d'imposta 2005 e 2006, per complessivi euro 89.878,50, a fronte di una utilizzazione di provvista da parte del G. di euro 73.892,09, per gli anni 2005,2006 e 2007. Conclusivamente, non essendo mai stata tempestivamente contestata alla società partecipata alcuna presunta irregolarità trattata ex art. I, comma 421, della **legge 30 dicembre 2004, n. 311**, e cioè con la notifica di apposito atto di recupero, il gravame dell'Ufficio deve essere respinto.

5. Dispositivo

P.Q.M.

La Commissione così dispone: rigetta l'appello e compensa le spese del grado ex art. 92 c.p.c., in considerazione della peculiarità della fattispecie.

---

## Sentenza del 06/02/2020 n. 32 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

### Intitolazione:

Notificazione dell'atto a mezzo posta - Termine di decadenza dalla pretesa tributaria.

### Massima:

Come previsto dal granitico orientamento della Corte di Cassazione, la notificazione dell'avviso di accertamento spedito a mezzo posta si perfeziona, per l'Amministrazione, alla data di spedizione del plico e non a quella di ricezione dello stesso da parte del destinatario.

### Testo:

Con tempestivo ricorso - reclamo proposto innanzi alla CTP di Potenza il sig. G. E. impugnava nei confronti della Regione Basilicata l'avviso di accertamento in epigrafe con il quale veniva richiesto il pagamento della tassa automobilistica per l'anno 2013. La parte ricorrente eccepiva la intervenuta decadenza dall'esercizio della pretesa fiscale in quanto l'avviso era sta stato ricevuto in notifica aldilà del termine di tre anni previsto dall'[art. 5 D.L. 953/1982](#) per come modificato dall'[art 3 del D.L. 2/1986](#) convertito in [legge 60/1986](#). La Regione Basilicata si costituiva in giudizio difendendo la legittimità del proprio operato. La CTP, con sentenza oggetto del presente grado di giudizio, accoglieva il ricorso. La Regione Basilicata ha impugnato detta decisione chiedendo la declaratoria della integrale legittimità dell'avviso impugnato in primo grado. La parte privata si è costituita nel presente grado di giudizio. La causa è stata discussa e decisa all'udienza del 18.12.2019 come da dispositivo.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato e va accolto. Dall'esame degli atti si rileva che la Regione Basilicata ha spedito a mezzo posta l'avviso impugnato nel rispetto del termine ex [art. 5 D.L. 92/82](#) conv. in [L. 82/83](#). Ne deriva che deve farsi applicazione del principio, correttamente invocato dall'appellante, secondo cui il termine per verificare la tempestività della notificazione dell'avviso di accertamento spedito a mezzo posta coincide con la data di spedizione del plico e non con quella della sua ricezione da parte del contribuente. Tale principio è stato più volte affermato dalla Corte di Cassazione, in particolare nella [sentenza n. 1647/04](#) che a sua volta rinvia alla sentenza della Corte costituzionale [n. 477 del 2002](#) - con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del combinato disposto dell'art. 149 c.p.c. e della [L. 20 novembre 1982, n. 890](#), art. 4, comma 3, nella parte in cui prevede che la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché a quella, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario. Da tali pronunce, benché emesse in tema di notifica di atti giudiziari, deve trarsi il principio generale (in applicazione del criterio secondo il quale tra varie interpretazioni possibili va preferita quella che esclude dubbi di legittimità costituzionale) per cui anche la notificazione a mezzo posta degli avvisi di accertamento tributar! si perfeziona, per l'amministrazione, al momento della spedizione dell'atto notificando e non della ricezione dello stesso da parte del contribuente. L'impugnata decisione deve dunque essere riformata con la declaratoria delle legittimità dell'avviso impugnato in primo grado. La particolarità della questione trattata consiglia la compensazione delle spese. Pertanto la Commissione Tributaria Regionale di Potenza, definitivamente pronunciando,

P.Q.M.

Accoglie l'appello. Spese compensate.

# Sentenza del 04/03/2020 n. 59 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Contributo unificato amministrativo - Ampliamento petitum - Motivi aggiunti.

## Massima:

Nel contenzioso amministrativo l'introduzione di una domanda nuova, anche se proposta con motivi aggiunti e non con autonomo ricorso, comporta il versamento di un ulteriore contributo unificato. Al riguardo, qualora i motivi aggiunti ampliano significativamente il petitum, introducendo domande nuove, anche se connesse a quelle già proposte, come nel caso dell'impugnazione della dichiarazione di efficacia dell'aggiudicazione definitiva, il ricorrente è tenuto a versare il contributo unificato omesso.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso proposto contro il TAR di Basilicata, la società contribuente, in persona del legale rapp. P.t., quale ricorrente nel processo amministrativo pendente innanzi al giudice amministrativo al n. 256/16 rg contro il comune di Melfi per l'impugnativa della determina afferente assegnazione provvisoria del servizio di trasporto scolastico ad altra ditta, impugnava innanzi la CTP di Potenza la cartella di pagamento citata in atti, emessa in seguito all'iscrizione a ruolo per il credito derivante dal mancato pagamento del contributo unificato nel giudizio amministrativo suddetto per i motivi aggiunti proposti. Più in particolare, nel corso del predetto processo innanzi al Tar la ricorrente aveva successivamente proposto un ricorso per motivi aggiunti avente ad oggetto la delibera/determina comunale di assegnazione definitiva del predetto servizio; in merito a tale ulteriore ricorso non aveva corrisposto il relativo contributo unificato, ritenendo che l'ulteriore impugnativa non avesse ampliato l'oggetto del giudizio impugnatorio poiché la ulteriore delibera comunale era mera attuazione della prima. Con tale ricorso deduceva la violazione di legge ed in particolare dei principi costituzionali di buon andamento della p.a. Chiedeva, pertanto, l'annullamento dell'atto impugnato e la condanna alla rifusione delle spese di lite. Non si costituiva in giudizio il resistente. L'adita ctp accoglieva il ricorso, ritenendo non ampliata la domanda e disponeva "nulla per le spese". Con il presente ricorso in appello l'Amministrazione evidenzia l'errore in cui sarebbe incorsa la CTP nel non distinguere tra motivi ulteriori riguardanti il medesimo atto impugnato e l'impugnativa, invece, di altro diverso e successivo provvedimento amministrativo. Chiede la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese. Si costituisce la resistente che sostanzialmente ribadisce le argomentazioni proposte in primo grado chiedendo il rigetto dell'appello.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto è fondato e può essere accolto. Va osservato che non può essere condiviso l'assunto della contribuente, fatto proprio dalla CTP, per cui il ricorso per motivi aggiunti non avrebbe introdotto nel giudizio amministrativo alcuna domanda nuova rispetto a quella contenuta nel ricorso principale, essendosi limitato a ribadire le medesime censure contenute nell'atto introduttivo. Infatti, contrariamente a quanto sopra, la contribuente ha impugnato atti nuovi, distinti e cronologicamente successivi rispetto alla delibera censurata inizialmente con il ricorso principale. Poiché il processo amministrativo è caratterizzato dal principio impugnatorio, avente ad oggetto l'atto amministrativo ritenuto viziato, nel caso di specie, con il ricorso per motivi aggiunti, la ricorrente ha inteso censurare anche l'altra delibera/determina comunale, introducendo di tal guisa domande nuove, pur essendo stata emanata questa sul presupposto del primo, ma portatrice di una lesività autonoma. La dichiarazione di efficacia dell'aggiudicazione definitiva, pur evidentemente connessa agli atti oggetto del ricorso introduttivo del giudizio, è stata impugnata per la sua propria lesività e costituisce atto autonomo rispetto ai precedenti, sicché la sua impugnazione determina inevitabilmente un ampliamento significativo del petitum e, conseguentemente, del thema decidendum. Al riguardo, l'art. 13 c. 6 bis dpr 115/02 distingue espressamente tra i motivi aggiunti che determinano un ampliamento del petitum, quelli che recano nuove ragioni a sostegno di domande già proposte, da quelli, invece, che introducono domande nuove, anche se connesse a quelle già proposte. Mentre i primi si limitano alla proposizione di ulteriori motivi di doglianza nei confronti di atti amministrativi già impugnati, con i secondi si propone una domanda annullatoria nuova, che avrebbe potuto essere anche proposta con ricorso autonomo piuttosto che essere contenuta nei motivi aggiunti. Orbene, nel caso di proposizione di autonomo e distinto ricorso per impugnare un nuovo atto amministrativo connesso ad altro già impugnato, è indubitabile l'insorgenza del relativo debito tributario in capo al ricorrente a titolo di contributo unificato; sicché sarebbe fonte di evidente disparità di trattamento il caso, sostanzialmente identico al primo, in cui il ricorrente decidesse di proporre motivi aggiunti, con esenzione dal predetto tributo. Pertanto, l'introduzione di una domanda nuova, anche se proposta con motivi aggiunti e non con autonomo ricorso, comportava anche il versamento del contributo unificato omesso. Per tutte le ragioni innanzi esposte, l'appello è fondato. Le spese di giudizio vengono compensate tra le parti attesa la difficoltà interpretativa della materia.

PQM

Accoglie l'appello. Compensa le spese.



# Sentenza del 04/03/2020 n. 61 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Incertezza normativa oggettiva - Condizione rilevabile dal giudice - Rendita catastale.

## Massima:

Secondo il prevalente orientamento della Corte di Cassazione, "l'incertezza normativa oggettiva" in ambito tributario costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria. Tale condizione sussiste in caso di impossibilità d'individuare con sicurezza e univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione del caso concreto, ovvero ogniqualvolta sussiste una fattispecie rilevabile unicamente dal giudice, di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria.

## Testo:

### FATTO-SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Comune di Gallicchio faceva notificare alla contribuente, E. spa, avviso di accertamento con il quale, per l'anno 2007, accertava omesso/parziale versamento ICI chiedendo il pagamento della somma di €. 68.672,50 comprensiva di sanzioni e interessi. Avverso tale atto la contribuente produceva ricorso che eccepiva illegittimità dell'avviso di accertamento per illegittimità nel merito della pretesa essendo l'accertamento basato su dato catastale non definitivo essendosi proposto ricorso avverso l'attribuzione della rendita catastale; illegittimità della pretesa per carenza del requisito della colpevolezza e per inapplicabilità retroattiva della rendita catastale; non debenza delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa. Chiedeva in via preliminare la sospensione del giudizio in attesa della definitività della rendita catastale, comunque l'annullamento dell'avviso di accertamento. La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sez. I, in data 28.05/27.06.18 rigettava il ricorso condannando la ricorrente alle spese. Propone appello la contribuente eccependo erroneità stante l'illegittimità della irrogazione della sanzione di parziale versamento per carenza del requisito soggettivo; erroneità in relazione all'eccepita non debenza delle sanzioni stante la sussistenza di obiettive condizione di incertezza sulla portata applicativa delle norme. Chiede, in accoglimento dell'appello, la revoca delle sanzioni nonché discussione in pubblica udienza. In data 06.03. si costituiva in giudizio il Comune di Gallicchio mediante deposito di controdeduzioni con le quali contestata la fondatezza dei motivi di impugnazione, insisteva per la conferma della sentenza di primo grado. In data 13.02.20 pervenivano in segreteria, spedite a mezzo posta, le memorie illustrative per conto di E. spa. All'odierna udienza, verificata la regolare notifica degli avvisi di trattazione, udite le conclusioni delle parti presenti, come da separato verbale, la causa veniva introitata per la decisione.

### DIRITTO-MOTIVI DELLA DECISIONE

La questione sottoposta all'esame di questo giudicante con i motivi d'impugnazione riguarda esclusivamente l'applicabilità ovvero l'irrogabilità delle sanzioni. Orbene con due recenti pronunciamenti (ordinanze nn. [15452/2018](#) e [21307/2018](#)) la sezione Tributaria della Corte di Cassazione richiama e ribadisce i presupposti per il riconoscimento della non punibilità della violazione delle norme tributarie dipendente da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata ed ambito di applicazione. La Corte di Cassazione ha da tempo chiarito il concetto di «incertezza normativa oggettiva». E infatti nell'ordinanza n. 21307/2018 è ribadito che l'incertezza normativa oggettiva costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, qualora si ravvisi la condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa. L'incertezza normativa oggettiva, pertanto, non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata del singolo contribuente (in base all'[articolo 6, comma 4, del D.Lgs 472/1997](#)), ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. u00C8, quindi, l'impossibilità esistente in sé d'individuare con sicurezza e univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione del caso concreto, rimanendo assolutamente irrilevanti sia le condizioni soggettive individuali sia di quelle categoriali, in quanto se incertezza normativa esiste in sé, opera nei confronti di tutti. Da ultimo con la sentenza 11 aprile 2019, n. 10126 i Giudici della legittimità hanno chiarito che il contribuente è esonerato dalla responsabilità amministrativa tributaria ogniqualvolta sussista una condizione, rilevabile unicamente dal giudice, di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, a nulla rilevando l'intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria a distanza di anni dall'entrata in vigore della norma incerta. In ambito tributario la certezza del diritto rappresenta una chimera a fronte di una produzione normativa a più delle volte disordinata e comunque "a getto continuo", sulla quale si innestano anche i molteplici interventi chiarificatori dell'Amministrazione finanziaria ed una giurisprudenza non sempre costante cosicché il contribuente si ritrova in una situazione di oggettiva difficoltà nel comprendere quale sia il comportamento fiscalmente corretto e non sanzionabile. Nel caso in esame l'incertezza normativa investe non solo la determinazione della rendita catastale ma anche quale delle rendite applicare ovvero l'eventuale possibilità retroattiva dell'applicabilità della normativa. La natura della controversia e il comportamento processuale delle parti consentono, in deroga al principio di soccombenza, la compensazione delle spese per il presente grado.



P.Q.M.

Accoglie l'appello proposto dalla contribuente. Spese compensate.

---

# Sentenza del 09/07/2020 n. 83 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Domanda introduttiva appello - Dichiarazione integrativa tardiva - Manifestazione di scienza emendabile.

## Massima:

Nel processo tributario, al fine di verificare la presenza di tutti gli elementi della domanda prescritti sotto comminatoria di nullità o preclusione, l'atto d'impugnazione deve essere interpretato nel suo complesso; ne consegue che la mancata riproduzione delle conclusioni relative ad uno specifico motivo di gravame non può equivalere a difetto d'impugnazione, se dal contesto dell'atto risulti, sia pure in termini non formali, una univoca manifestazione di volontà di proporre impugnazione. Con riferimento alla dichiarazione integrativa dei redditi, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, la stessa costituisce manifestazione di scienza e giudizio, non negoziale, e come tale emendabile anche nell'ambito della tassazione dei redditi del gruppo d'impese. La possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, per errori di fatto o diritto, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria, al fine di non gravarlo di oneri diversi e più gravosi di quelli che per legge devono restare a suo carico. Inoltre, in caso di difficoltà interpretative delle norme in vigore, come nel caso di specie relativo al regime delle agevolazioni ambientali susseguites dal 2012 al 2013, risulta giustificata l'attivazione con ritardo della dichiarazione integrativa proposta dal contribuente.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'ADER agente per la riscossione per la provincia di Matera, a seguito di controllo ex [art. 36 bis DPR 600/73](#) e 54 bis [DPR 633/1972](#), della dichiarazione Modello CNM/2014 per l'anno di imposta 2013 della società F. ed alla comunicazione di irregolarità codice atto 08281911423 consegnata il 15.11.2016, con cui veniva recuperato a tassazione il credito IRES di Euro 547.557,00 oltre sanzioni e interessi poiché esposto nel modello integrativo CNM/2014, anno 2013, in violazione del termine di cui all'[art. 2, comma 8 bis DPR 322/1998](#), nel testo vigente ratione temporis, notificava alla suddetta società in data 9.3.2018 cartella di pagamento 067 2018000850239000. La vicenda ha avuto la seguente evoluzione: la F. aveva aderito al regime consolidato nazionale per gli anni 2010, 2011 e 2013, quale società consolidante, mentre la società S., aderente al suddetto regime come società consolidata, aveva realizzato nel 2010 un investimento per l'acquisizione di un impianto fotovoltaico, chiedendo e ottenendo l'accesso alla c.d. tariffa incentivante disciplinata dal DM 19.2.2007 (c.d. Il conto energia); per i predetti impianti i costi di investimento erano stati iscritti nel bilancio della consolidata S. fra le immobilizzazioni materiali ex art. 2424 comma 1 lett. B n. Il c.c.; a seguito della entrata in vigore del DM 5.7.2012 la società S. faceva determinare con perizia l'entità della componente ambientale dell'investimento, quantificandolo in Euro 1.991.116, 00, con un risparmio di Euro 547.557,00 pari al 15,28% rispetto al costo della realizzazione dell'impianto fotovoltaico, pari ad Euro 3.017.129,00; in data 27 settembre 2013 la società presentava dichiarazione integrativa a favore per il periodo 2010, indicando come variazione in diminuzione, al rigo RF54 cod. 29, la componente ambientale di Euro 1.991.116, 00, trasferendo la perdita generatasi alla consolidante società F.; la F. ha riportato nelle dichiarazioni successive la perdita fiscale generatasi nel 2010 fino a quella del 2013, oggetto di controllo ex [art. 36 bis DPR 600/73](#); in data 27 settembre 2016 interveniva la comunicazione di irregolarità codice atto 08281911423, prodromica alla cartella di pagamento, con cui venivano recuperate imposte e minor credito IRES da versare, per un totale di Euro 547.556,00, oltre sanzioni e interessi, in ragione della tardiva presentazione della dichiarazione integrativa ex [art. 2 comma 8 bis DPR 322/1998](#). Avverso la predetta cartella la società F. ha proposto ricorso alla CTP di Matera per ottenerne l'annullamento per i seguenti motivi: 1. nullità per violazione dell'art. 2 comma 2 D.L.gs 462/1997 e 6 comma 5 [L. 212/2000](#), in quanto il disconoscimento dell'agevolazione non sarebbe potuto avvenire a mezzo di cartella di pagamento, ma attraverso un preventivo avviso di recupero della imposta dovuta; 2. illegittimità dell'atto impositivo per violazione e mancata applicazione della circolare 31/E/2013, secondo cui, a fronte della correzione della dichiarazione dei redditi non più emendabile ex [art. 2 comma 8 bis DPR 322/1998](#), l'Agenzia dell'Entrate deve regolarizzare la posizione in precedenza contestata; 3. In via subordinata infondatezza per eccesso di potere, travisamento ed erronea valutazione dei fatti per violazione del principio costituzionale di uguaglianza. In primo grado si è costituito l'Ufficio contestando il primo motivo di ricorso alla stregua del disposto della Suprema Corte a Sezioni Unite di cui alla sentenza 8.9.2016 n. 17758 in tema di trattamento delle eccedenze di imposta sul valore aggiunto, maturate in un periodo di imposta in cui la dichiarazione dei redditi era stata omessa, nonché evidenziando come non vi sia stato da parte della società contribuente un semplice errore contabile, emendabile con la dichiarazione integrativa, essendosi invece trattato del risultato di cambiamenti contabili e di stima, di diversa natura rispetto all'errore emendabile. Ha specificato l'Ufficio resistente che, nel caso di specie, la dichiarazione si è concretizzata in una manifestazione di volontà, in quanto espressione di una opzione compiuta consapevolmente e volontariamente dal contribuente e che, in ogni caso, l'agevolazione invocata (c.d. "Tremonti Ambiente") non poteva essere riconosciuta in quanto la norma era stata abrogata. La Commissione Tributaria Provinciale di Matera, con sentenza n. 427/2018 del 7.11.2018, depositata il 15.11.2018, ha accolto il ricorso, compensando le spese del giudizio, sul presupposto della correttezza della intervenuta dichiarazione integrativa dei redditi, in quanto la dichiarazione costituisce una manifestazione di

scienza ed è, come tale, emendabile (La CTP ha citato la [Cassazione a Sezioni Unite n. 15063 del 25.10.2002](#)), nonché in ragione del fatto che il termine annuale di cui all'[art. 2 comma 8 bis DPR 322/98](#), previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa, finalizzata all'utilizzo in compensazione di un credito eventualmente risultante, come non interferisce sul termine di decadenza di 48 mesi previsto per l'istanza di rimborso ([art. 38 DPR 602/73](#)), non esplica effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, anche se fondata su elementi e dichiarazioni provenienti dallo stesso contribuente. La Commissione ha, infatti, evidenziato che, nel caso in esame, non ricorre una ipotesi di dichiarazione contributiva, di cui all'[art. 2 DPR 322/98](#), ma una ipotesi di contestazione della fondatezza della pretesa tributaria alla luce degli elementi adottati dalle parti, in quanto l'oggetto del contenzioso attiene all'applicazione dell'agevolazione "Tremonti Ambiente", spettante e non riconosciuta, che si è tradotta in una più gravosa tassazione a carico della società contribuente. La Commissione Provinciale ha sposato la tesi della contribuente, secondo cui il ritardo nella presentazione della dichiarazione integrativa a favore è stato determinato dalla incertezza della norma agevolativa, che non può portare a una penalizzazione della società attraverso la emissione di una cartella di pagamento. L'Ufficio ha proposto appello, contestando in toto la decisione di primo grado per i seguenti motivi. 1. Contestazione in ordine alla esistenza di un mero errore contabile, legittimante la procedura di correzione degli errori di bilancio; secondo l'appellante l'errore contabile, che può essere emendato attraverso una successiva dichiarazione, deve essere caratterizzato dalla erroneità della rilevazione contabile nell'ambito di un contesto di elementi conoscitivi già disponibili, alla stregua della definizione di "correzione di errori" data dal principio contabile nazionale OIC 29, nella versione del dicembre 2016; nel caso di specie non si è trattato di errore contabile, inteso come errore connesso alla errata applicazione di un principio contabile o ad una errata interpretazione dei fatti o a una loro negligente raccolta, ma di una diversa successiva valutazione del contribuente che ha inteso usufruire in via posticipata di un beneficio fiscale, a seguito di un cambiamento di stima e di valutazioni peritali; 2. Contestazione circa la ritenuta ritrattabilità/emendabilità della dichiarazione come dichiarazione di scienza; secondo l'appellante l'utilizzo delle perdite costituisce non già una dichiarazione di scienza, ma una manifestazione di volontà, in quanto espressione di una opzione compiuta consapevolmente, come tale emendabile solo nella misura in cui l'errore sia essenziale e riconoscibile dall'A.F. ex [art. 1428 c.c.](#), con conseguente onere della prova a carico del contribuente; nel caso di specie l'errore sull'ammontare delle perdite dell'esercizio 2010, che la F. ha utilizzato in quanto società consolidante di S., riportando il beneficio fiscale negli anni successivi, derivante dall'inserimento in bilancio dell'agevolazione fiscale della c.d. "detassazione ambientale", non può ricondursi a un caso di errore nella manifestazione di volontà con i requisiti di cui all'[art. 1428 c.c.](#); ha sostenuto l'Ufficio che non è stata addotta alcuna prova della valenza determinante dell'errore quantitativo nella manifestazione di volontà e che l'errore non era riconoscibile posto che la quantificazione delle perdite sulla base della variazione in diminuzione da "detassazione ambientale" è stata determinata da calcoli tecnici effettuati da un perito della stessa società contribuente; 3. Insussistenza del diritto all'agevolazione fiscale ex [art. 6 L. 388/2000](#) per effetto dell'abrogazione della norma stessa; invero alla data del 2013 di approvazione del nuovo bilancio di esercizio 2010, in cui è stata inserita l'agevolazione della "detassazione ambientale", la norma che prevedeva l'agevolazione "Tremonti ambiente" non era più in vigore in quanto abrogata a far data dal 26 giugno 2012, data in cui la F. non aveva avviato alcun procedimento amministrativo per ottenere il riconoscimento dell'agevolazione, essendo stata presentata la dichiarazione integrativa a favore per l'anno di imposta 2010 solo in data 27 settembre 2013; l'[art. 6 commi 13-19 L. 322/2000](#) fa salvi solo i casi di "procedimenti avviati", escludendo la possibilità di estendere la fattispecie agevolativa ad investimenti ambientali realizzati negli anni di imposta in cui le norme erano vigenti, pur in assenza dell'attivazione di un procedimento diretto al loro riconoscimento da parte della società contribuente. La società appellata si è costituita con controdeduzioni con cui ha contestato le affermazioni dell'Ufficio, chiedendo, in via preliminare, la declaratoria di nullità dell'appello per mancanza dell'oggetto della domanda ex [art. 53 D.L.vo 546/92](#), risultando incerta la domanda contenente la sola richiesta di "annullamento della sentenza n. 427/02/2018 emessa dalla Commissione Tributaria provinciale di Matera e, nel merito, la conferma della sentenza impugnata, con condanna di controparte alle spese del giudizio. In sostanza la società contribuente, dopo una lunga esposizione in fatto, con la indicazione cronologica della vicenda posta al base del presente giudizio, ha preliminarmente eccepito la nullità dell'appello per incertezza della domanda e ha contestato, punto per punto, le argomentazioni dell'Ufficio nel merito, rilevando che: 1. la dichiarazione integrativa per l'anno 2010 (poiché per gli altri anni il beneficio è stato riconosciuto de plano) non può ritenersi tardiva in ragione della oggettiva impossibilità per le imprese di emendare la dichiarazione nel termine perentorio del 30.9.2012 a causa della incertezza normativa circa la cumulabilità della detassazione ambientale con la tariffa incentivante prevista dai conti energia, circa l'applicabilità della norma agevolativa anche agli impianti di produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile e circa la metodologia del calcolo da eseguire, incertezza risolta con il DM 5/7/2012, molto a ridosso del termine del 30/9/2012 per l'invio della dichiarazione ex [art. 2 commi 8 e 8 bis DPR 322/1998](#); 2. non è corretto affermare, come fa l'Ufficio, che la dichiarazione non sia emendabile, in quanto la richiesta di agevolazione sarebbe una manifestazione di scienza e non di volontà; sul punto la società contribuente ha ribadito la oggettiva impossibilità di operare nei termini per la evidente incertezza normativa, richiamando sul punto varie sentenze di Commissioni Tributarie che hanno dato ragione alle imprese; comunque l'errore era riconoscibile da parte dell'Ufficio poiché quest'Ultimo ha riconosciuto la spettanza del beneficio, comunicando "la revoca della sospensione del rimborso IRES anni 2010,2011 e 2012 sospeso in data 7.12.2016, essendo state definite le cause ostative all'erogazione"; 3. l'affermazione dell'appellante circa la impossibilità di riconoscere il beneficio per intervenuta abrogazione della norma di cui all'[art. 6 L. 388/2000](#) è destituita di fondamento e si pone in contrasto con le stesse determinazioni dell'Agenzia delle Entrate circa il diritto della F. all'agevolazione fiscale ex [art.6 L. 388/2000](#), ove la società avesse utilizzato la via della istanza di rimborso; in ogni caso, pur risultando abrogata la c.d. Tremonti Ambiente a far data dal 26.6.2012, la norma transitoria di cui all'[art. 23 comma 11](#) prevede l'applicazione della medesima norma, ai fini della concessione erogazione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, in caso di "procedimenti avviati" in data anteriore a quella di

entrata in vigore del DL 22.6.2012 n. 23, entrato in vigore il successivo 26 giugno. Con successiva memoria illustrativa la società appellata ha ribadito le ragioni in fatto e in diritto a sostegno della propria tesi, confortata da giurisprudenza di merito. Alla udienza pubblica del 17 febbraio 2020, dopo la discussione delle parti presenti, la causa è stata decisa, come da dispositivo, sulla base delle considerazioni che seguono.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dall'Ufficio è destituito di fondamento e deve essere respinto. Prima di procedere all'esame dei singoli motivi di gravame occorre sgombrare il campo dalla eccezione preliminare di nullità dell'appello per incertezza della domanda, proposta dalla società contribuente con l'atto di controdeduzioni. La eccezione non può trovare accoglimento in quanto fatto di gravame presentato dall'Ufficio contiene tutti gli elementi necessari ad individuare l'oggetto della domanda, sia in punto di fatto che di diritto, potendosi trarre con certezza dalla lunga esposizione motivazionale ed anche dalle conclusioni, la richiesta di riconoscimento di validità dell'atto impugnato, con la riforma della decisione di primo grado. La Suprema Corte, infatti, con sentenza della Sez. 5 n.687 del 15.1.2007, ha affermato che "anche nel processo tributario l'atto con cui si propone l'impugnazione deve essere interpretato nel suo complesso, al fine di verificare la presenza di tutti gli elementi della domanda che siano prescritti sotto comminatoria di nullità o di preclusione; ne consegue che la mancata riproduzione, nella parte dell'atto di appello a ciò destinata, delle conclusioni relative ad uno specifico motivo di gravame non può equivalere a difetto di impugnazione o essere causa della nullità di essa, se dal contesto dell'atto risulti, sia pure in termini non formali, una univoca manifestazione di volontà di proporre impugnazione". Passando all'esame del merito, ritiene questo Collegio che la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Matera sia ampiamente ed in modo corretto motivata in ordine alle ragioni di fondatezza delle argomentazioni della società contribuente. I Giudici di primo grado hanno, infatti, ritenuto corretta la dichiarazione integrativa dei redditi presentata dalla società F., ritenendola, alla stregua della Giurisprudenza della Suprema Corte, una manifestazione di scienza, come tale emendabile. L'Ufficio appellante ha contestato tale parte della decisione, da un lato evidenziando la inesistenza di un mero errore contabile emendabile e, dall'altro, contestando la ritrattabilità della dichiarazione, costituente invece una manifestazione di volontà e non di scienza. Orbene, va, per prima cosa evidenziato che recentemente la Corte di legittimità, con sentenza della Sez. 5 n. 6016 del 4.3.2020, ha ribadito la caratteristica di dichiarazione di scienza della dichiarazione integrativa dei redditi, affermando, in materia di disciplina fiscale del consolidato nazionale, il principio secondo cui "...la società controllante che eserciti, congiuntamente alle controllate, l'opzione per la dichiarazione e tassazione dei redditi del gruppo di imprese ai sensi degli artt. 117 e 118 T.U.I.R. e commetta, in sede di compilazione della dichiarazione quale consolidante, errori formali nell'indicazione dei dati necessari alla determinazione dell'imposta ( con particolare riguardo alla compilazione del quadro "CC" ai fini dell'utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo), può sempre emendare tale dichiarazione, trattandosi di dichiarazione di scienza". Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, l'emendabilità della dichiarazione tributaria, in via generale, di qualsiasi errore di fatto o di diritto, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione, si fonda sulla impossibilità di assoggettare il contribuente ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva ( art. 53 Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa. La dichiarazione tributaria, pertanto, è un atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e giudizio, come tale emendabile. Occorre, inoltre, aggiungere che con la sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011, la Corte di Cassazione ha obliterato il principio secondo cui il contribuente può sempre emendare, per errori di fatto o di diritto, la dichiarazione dei redditi, in quanto la possibilità di rettifica non può che discendere direttamente dai precetti contenuti nelle disposizioni costituzionali in tema di uguaglianza e di capacità contributiva: quest'ultimo deve, per un verso, ispirarsi a principi di giustizia tributaria e, per altro verso, rappresentare un limite sostanziale alla discrezionalità legislativa in materia tributaria. Logico corollario di siffatto principio, secondo la Corte, è che "la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria". Deve ritenersi, pertanto, corretta la ritenuta emendabilità della dichiarazione integrativa presentata dalla F. Occorre, inoltre, aggiungere che ferrare che ha dato luogo alla formulazione della dichiarazione contestata era sicuramente conosciuto o, comunque, conoscibile dall'Ufficio, avendo ad oggetto l'applicazione dell'agevolazione c.d. "Tremonti Ambiente" per l'anno 2010, agevolazione riconosciuta senza difficoltà per altre annualità. Ne può ritenersi che non si sia trattato di errore emendabile, in quanto la dichiarazione integrativa, richiamando l'applicabilità dell'agevolazione sopra detta, ha in realtà evidenziato un errore contabile a suo danno. Anche sotto i predetti profili le argomentazioni dell'appellante non possono trovare accoglimento. Ulteriore conferma della correttezza dell'operato della società F. si trae dal fatto che il termine annuale di cui all'art. 2 comma 8 bis DPR 322/98, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa, finalizzata all'utilizzo in compensazione di un credito eventualmente risultante, come non interferisce sul termine di decadenza di 48 mesi previsto per l'istanza di rimborso (art. 38 DPR 602/73), non esplica effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, anche se fondata su elementi e dichiarazioni provenienti dallo stesso contribuente. Va ricordato il principio statuito dalla Suprema Corte, con ordinanza n. 21740 del 26.10.2015, secondo cui " in tema di imposte dei redditi, il termine annuale di cui all'art. 2, comma 8 bis del D.P.R. n. 322 del 1998, per la presentazione della dichiarazione integrativa, finalizzata alla utilizzazione in compensazione del credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza previsto per l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602 del 1973, non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, in cui è ammessa l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto e diritto, contenuto nella dichiarazione, atteso il diverso piano su cui operano le norme in materia di accertamento e riscossione rispetto a quelle che governano il processo tributario". Anche l'ulteriore motivo di gravame, relativo alla dedotta insussistenza dell'agevolazione fiscale ex art. 6 L.

388/2000, è destituito di fondamento. L'appellante ha evidenziato la impossibilità di accedere all'agevolazione fiscale invocata, in ragione dell'abrogazione dell'art. 6 L. 388/2000, a far data dal 26 giugno 2012, data in cui non vi era in corso alcun procedimento intentato dalla società, mentre la dichiarazione integrativa è stata presentata solo nel settembre del 2013. Secondo l'appellante, l'art. 6 commi 13-19 L. 322/2000 fa salvi solo i casi di "procedimenti avviati", escludendo la possibilità di estendere la fattispecie agevolativa ad investimenti ambientali realizzati negli anni di imposta in cui le norme erano vigenti, pur in assenza dell'attivazione di un procedimento diretto al loro riconoscimento da parte della società contribuente. Sul punto la società appellata, in sede di controdeduzioni, ha giustificato la tardività della presentazione della dichiarazione integrativa per l'anno 2010 in ragione della aggettiva impossibilità per le imprese di emendare la dichiarazione nel termine perentorio del 30.9.2012 a causa della incertezza normativa circa la cumulabilità della detassazione ambientale con la tariffa incentivante prevista dai conti energia, circa l'applicabilità della norma agevolativa anche agli impianti di produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile e circa la metodologia del calcolo da eseguire, incertezza risolta con il DM 5/7/2012, molto a ridosso del termine del 30/9/2012 per l'invio della dichiarazione ex art. 2 commi 8 e 8 bis DPR 322/1998. La F. ha, inoltre, contestato la eccepita impossibilità di riconoscere il beneficio per intervenuta abrogazione della norma di cui all'art. 6 L. 388/2000 in quanto, pur risultando abrogata la c.d. Tremonti Ambiente a far data dal 26.6.2012, la norma transitoria di cui all'art. 23 comma 11 prevede l'applicazione della medesima norma, ai fini della concessione ed erogazione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, in caso di "procedimenti avviati" in data anteriore a quella di entrata in vigore del DL 22.6.2012 n. 23, ovvero alla data del 26 giugno. Ritiene la Commissione che le argomentazioni di parte appellata siano condivisibili. Va subito detto che l'agevolazione di "detassazione ambientale" invocata era relativa ad investimenti ambientali realizzati negli anni di imposta in cui la norma, che prevedeva detta agevolazione, era in vigore e che per altri anni di imposta, diversi da quello in esame, detta agevolazione era stata riconosciuta "de plano". Già tali dati forniscono contezza della correttezza del contenuto della dichiarazione integrativa e della fondatezza nel merito della richiesta di agevolazione. In realtà, il susseguirsi di norme e la novità della materia relativa alla detassazione ambientale, hanno determinato una aggettiva incertezza nei contribuenti che si sono attivati con ritardo proprio per le difficoltà di interpretazione normativa, come è dato rilevare dalla evoluzione della vicenda, come sintetizzata nella parte riguardante la esposizione del fatto. La società appellata ha, infatti, evidenziato di essere venuta a conoscenza dell'effettiva portata della normativa sulla cumulabilità di benefici e agevolazioni soltanto a fine luglio 2012, dopo l'abrogazione della "Tremonti Ambiente", con la pubblicazione del DM 5/7/2012 e con la circolare 31/E/2013, applicando poi dette disposizioni in totale buona fede, certa della riconoscibilità dell'agevolazione ed ha richiamato varie sentenze di Commissioni Tributarie, con cui è stata riconosciuta la buona fede dei contribuenti in presenza di difficoltà interpretative delle norme in vigore, fra cui una sentenza di questa Commissione Tributaria Regionale n. 394/01/2019. Alla stregua delle anzidette considerazioni l'appello dell'Ufficio deve essere respinto con conseguente conferma della sentenza di primo grado impugnata. La particolarità della materia trattata, oggetto di ripetuti interventi normativi, giustifica la compensazione delle spese del giudizio fra le parti.

P.Q.M.

Rigetta l'appello dell'Ufficio e dichiara compensate le spese fra le parti.

## Sentenza del 21/02/2020 n. 40 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 2

### Intitolazione:

Costi detraibili - Inerenza e congruità - Locazione commerciale - Onere della prova.

### Massima:

In tema di detraibilità dei costi in fattura, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni o altri proventi che concorrono a formare il reddito. Il concetto di inerenza "non è legato solo alla idoneità a produrre ricavi, ma all'attività nel suo complesso, di guisa che sono deducibili anche le spese in proiezione futura, quali quelle promozionali, purché sussista un rapporto di causa effetto nel circuito della produzione del reddito". Secondo la Cassazione un costo non è deducibile se non è funzionale all'attività d'impresa ed è da considerarsi inerente nella misura in cui può dirsi congruo. In tema di onere della prova, per la cd. inerenza intrinseca, che riguarda le spese strettamente necessarie e riconducibili alla sfera imprenditoriale (materie prime, strumenti di produzione) spetta al Fisco fornire la prova della non inerenza, per la cd. inerenza estrinseca, relativa a spese di dubbio collegamento con l'attività d'impresa, spetta al contribuente la prova medesima.

### Testo:

#### FATTO E DIRITTO

Nel corso di una verifica fiscale eseguita dalla guardia di finanza risultava che la srl A. aveva contabilizzato la fattura n. L del 22.9.2011, emessa da srl E. per euro 110.000,00 oltre IVA. Poiché la causale indicata era relativa ad "indennità di perdita di avviamento", avendo la posta contabile valenza pluriennale, la verifica relativa, in origine limitata al 2012, veniva estesa anche al 2011 e al 2013. Ad avviso della guardia di finanza e dell'agenzia delle entrate il costo riportato in detta fattura era invece indetraibile, poiché nessuna locazione commerciale era intercorsa tra emittente e destinatario del documento fiscale e quindi non era applicabile la [legge 392 del 1978](#). Avverso l'avviso di accertamento la società proponeva ricorso alla CTP di Potenza, deducendo anzitutto l'illegittimità della verifica, estesa anche agli anni 2011 e 2013, oltre i termini dell'autorizzazione rilasciata. Inoltre e nel merito deduceva che era già concessionaria V. e che aveva intenzione di espandersi, ottenendo anche la concessione a vendere veicoli marca S. Per ottenere tale concessione era necessario che il precedente concessionario, E. srl, rinunciasse al mandato. Il costo di tale rinuncia era appunto riportato nella contestata fattura ed era da ritenere quindi non solo congrua rispetto ai mancati volumi di vendita di autoveicoli e ricambi S., ma era inerente all'attività di impresa. La CTP di Potenza, con sentenza in data 28.3.2018, accoglieva il ricorso. Proponeva appello l'ufficio, deducendo: Il costo di cui alla fattura de qua non poteva essere definito avviamento, ma indennizzo per la rinuncia volontaria al mandato da parte di srl E. con due anni di anticipo; Non vi era poi stretta inerenza di spesa, poiché non era provato che la casa automobilistica avesse condizionato e vincolato il rilascio della concessione di vendita di veicoli S. alla preventiva rinuncia al mandato da parte di E. Anzi, proseguiva l'appellante, dagli atti emergeva la prova che la V. si era resa disponibile a firmare il contratto senza menzionare tra le condizioni, la rinuncia del precedente concessionario. Ovviamente non era sostenibile che si trattava di pattuizione verbale, attesa l'importanza della contrattazione. Inoltre il cd vincolo di esclusiva non era un elemento essenziale del contratto. In definitiva, secondo l'appellante, non era provata la stretta inerenza del costo ex art. 109 TUIR. L'appellata non si è costituita. L'appello è infondato e va pertanto respinto. Oggetto del gravame è quindi unicamente la detraibilità del costo, portato in fattura. Ogni altra questione, oggetto del ricorso introduttivo, deve ritenersi abbandonata a seguito della mancata costituzione della società e della omessa riproposizione delle censure all'avviso di accertamento e alle modalità della verifica fiscale. Osserva questa CTR che in materia di costi deducibili la fonte normativa è sempre stata individuata nell'art. 109 TUIR, attraverso tre pilastri fondamentali costituiti dalla competenza, dalla certezza, dalla oggettiva determinabilità e dall'inerenza. Nella specie è evidente che l'AF ha contestato che il costo de qua sia deducibile, difettando il requisito dell'inerenza, non essendo revocabile in dubbio che sia stato effettivamente sostenuto, atteso il documento fiscale e la prova del pagamento. Quanta all'inerenza la dottrina e la giurisprudenza, e persino l'agenzia con varie circolari (da ultimo [158/E del 1998](#)) hanno precisato che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni o altri proventi che concorrono a formare il reddito. Con la ulteriore precisazione che il "concetto di inerenza non è legato strettamente alla capacità o idoneità a produrre ricavi, ma all'attività nel suo complesso, di guisa che sono deducibili anche le spese c.d. in proiezione futura, quali quelle promozionali, purché sussista un rapporto di causa ed effetto nel circuito della produzione del reddito". Secondo alcuni studiosi il principio di inerenza non risiederebbe nell'art. 109 cit. bensì nel principio costituzionale di capacità contributiva. Tale impostazione sembra essere stata condivisa anche dalla più recente giurisprudenza della Corte di cassazione ([3170 del 2018](#)). La conseguenza sarebbe che la valutazione del requisito dell'inerenza deve consistere esclusivamente in un giudizio qualitativo del costo, distinto da quello quantitativo e di congruità, anche se con l'arresto citato sembra aver riproposto il canone della antieconomicità evocabile dall'amministrazione per le spese che eccedono il valore di mercato. Il contrasto è ormai evidente a seguito di [Cass. 15856 del 2018](#), che ha affermato il principio che un costo non è deducibile se non è funzionale all'attività dell'impresa e che è da considerarsi inerente nella misura in cui può dirsi congrua. In tema di riparto dell'onere della prova la giurisprudenza tra inerenza ed intrinseca, che riguarda le spese strettamente necessarie e riconducibili alla sfera imprenditoriale (materie prime e strumenti di produzione) per le quali spetta al Fisco fornire la prova della non inerenza e coerenza estrinseca, relativa a spese di dubbio collegamento con

l'attività di impresa, per le quali la prova incombe sul contribuente, anche in base al principio di prossimità. Nella specie la fattura oggetto di giudizio reca la causale " Vs dare per indennità di perdita di avviamento commerciale Ns società". La guardia di finanza prima e l'agenzia poi hanno ritenuto detto costo non inerente, poiché la preventiva rinuncia alla concessione S. da parte di E. non costituiva una condizione essenziale per ottenere la concessione da parte di V. Per completezza va evidenziato che il riferimento, contenuto nell'avviso di accertamento, all'indennizzo previsto dalla **legge 392 del 1978** sulle locazioni, non è pertinente al caso di specie, poiché tra le due società non è mai intercorso un rapporto di locazione commerciale. Circostanza evidenziata dalla parte nella memoria di cui vi è riferimento a pag. 30 del PVC e ribadita in ricorso. La tesi dell'amministrazione appellante si fonda sulla circostanza che la rinuncia da parte di E. alla concessione di vendita di veicoli S., rinuncia formalizzata con nota indirizzata a V. in data 23.9.2011 e con decorrenza 30.9.2011, non era contemplata tra le condizioni essenziali poste da V. per la concessione S., come risulta dalla nota in data 22.7.2011 indirizzata ad A., sottoscritta per accettazione da parte di A. La parte ha sostenuto che il costo era invece deducibile perché erano stati rispettati tutti i requisiti di legge: competenza, inerenza, determinabilità e congruità. Il primo giudice ha ritenuto di accogliere il ricorso, assumendo che il costo era stato sostenuto "per indennizzare E. per la rinuncia volontaria al mandato con due anni di anticipo, decisione che ha determinato una perdita di redditività a favore della ricorrente". E ancora che "l'esclusione di un concorrente operante nello stesso territorio di competenza ha consentito di realizzare un incremento sensibile della redditività". Osserva la commissione che non vi è dubbio che non era necessaria una preventiva rinuncia al mandato da parte dei E., già concessionaria S. Tanto di desume agevolmente dalla nota della casa madre sopra richiamata, ma è altrettanto vero che la rinuncia volontaria da parte del precedente concessionario ha consentito ad A. di diventare l'unico concessionario S. e quindi di stabilire tra detta rinuncia e l'attività aziendale un rapporto di causa ed effetto, finalizzato a conseguire da subito, un volume di affari che certamente sarebbe stato inferiore se nel medesimo territorio vi fossero state due concessionarie S. Insomma la scelta dell'imprenditore, certamente non contestabile dall'AF, di investire sul futuro ampliamento delle potenzialità dell'impresa non può dirsi che difetti del requisito della inerenza, cioè di quel collegamento funzionale tra il costo, in termini di investimento e la prospettiva concreta, ragionevole di un incremento dell'attività commerciale. Piuttosto rimane carente la prova circa il dato quantitativo, vale a dire circa la congruità della spesa, che è stata indicata in contabilità in euro 100.000,00, senza alcuna prova in ordine al suo calcolo, anche al fine di verificare se sia stata ancorata a quei valori di mercato cui va riferito la giurisprudenza. Una spesa non congrua finisce per cadere nell'abisso dell'antieconomicità, nociva per le sorti dell'impresa. Sul punto la parte in ricorso si è limitata a fugaci ed assertivi riferimenti ai maggiori ricavi conseguiti nel periodo 1.10.2011-30.9.2013, senza alcun riscontro documentale e soprattutto senza alcuna prova in ordine al fatturato della rinunciante E., beneficiaria dell'indennizzo. Ma tale aspetto della questione non è stato minimamente trattato nell'atto impositivo, nel quale l'agenzia ha contestato la deducibilità del costo unicamente sotto il profilo della inerenza, non costituendo la rinuncia preventiva di E. condizione essenziale per il rilascio della concessione S. La congruità non è stata contestata e non può formare oggetto di rilievo d'ufficio. La mancata costituzione dell'appellata esime dal provvedere in ordine alle spese.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello. Nulla per le spese.

# Sentenza del 25/02/2020 n. 44 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Notificazione tramite PEC - Procedura fallimentare.

## Massima:

La notificazione a mezzo PEC, ad indirizzo non risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata va considerata affetta da nullità insanabile. Nel caso di specie l'ufficio impositore ha utilizzato l'indirizzo PEC della procedura fallimentare che ha valore solo ai fini della procedura stessa per le finalità e per le esigenze procedurali connesse.

## Testo:

### FATTO-SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate di Potenza faceva notificare avviso di accertamento per l'anno dal 2012, con il quale, in conseguenza di presunta non operatività della società, accertava la maggiore imposta dovuta di €. 1.963.624,00 chiesta a rimborso con la dichiarazione 2015. Avverso tale atto proponeva ricorso il curatore fallimentare eccependo omessa motivazione non essendo evidenziato l'iter seguito nell'acquisizione dei dati utilizzati per la effettuazione del test di operatività; applicazione dell'attività accertativa ad una annualità per la quale l'ufficio sarebbe decaduto il 31.12.16; violazione dell'art. 53 Cost.; non applicabilità della disciplina prevista dall'art. 30 L.474/94 in quanto nelle annualità di cui al test di operatività la società stava perseguendo un programma d'investimento, terminato lo 05.06.12 che costituiva aggettivo impedimento alla realizzazione di ricavi; violazione dell'art. 12 L.212/00 in quanto l'accertamento sarebbe stato emesso in violazione delle garanzie procedurali. Chiedeva annullamento dell'avviso di accertamento. L'Agenzia delle Entrate costituendosi in giudizio eccepeva l'intempestività del ricorso essendo stato lo stesso notificato al Curatore fallimentare, risultante dalla visura camerale, in data 27.12.17 ed il ricorso presentato in data 26.03.18. La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sez. I in data 24.09/27.11 dichiarava inammissibile il ricorso condannando la ricorrente alle spese. Avverso tale decisione proponeva appello la contribuente eccependo inesistenza giuridica dell'atto accertativo e della sua notifica dal momento che essendo l'atto inviato via pec digitalmente firmato in violazione dell'art. 2, co. 6, D.Lgs 82/05 e senza il rispetto della normativa in materia di notificazione; violazione dell'art 36 D.Lgs 546/92 in relazione agli artt. 112 e 132 epe e 111 Cost.; riproponeva le eccezioni proposte in primo grado ritrascrivendole espressamente. Chiede in conseguenza della riforma dell' impugnata decisione l'annullamento dell'avviso di accertamento. Contestualmente con l'impugnazione propone istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza motivando quanto al fumus boni iuris che lo stesso si evincerebbe dalla lettura della sentenza e dei motivi d'impugnazione; quanto al periculum in mora questo sarebbe evincibile, quanto alla gravità, dalla rilevanza delle somme, circa €. 1.963.624,00 da destinarsi alla concorsualità dei crediti in ragione della procedura concorsuale in essere e quanto all'irreparabilità dall'irreversibilità del pregiudizio conseguente all'inevitabile impossibilità della restitutio in integrum in favore del ceto creditorio. Si costituisce in giudizio l'Ufficio depositando controdeduzioni, in data 26.07.18, con le quali contestava i motivi proposti dal contribuente. Pervenuto il fascicolo alla segreteria della CTR, il Presidente, stante l'istanza di sospensione, disponeva per trattazione dell'udienza camerale partecipata finalizzata alla decisione della sola richiesta di sospensione dell'esecutività. All'udienza dell'11.11.19 la CTR, con ordinanza pronunciata all'esito della camera di consiglio, rigettava la richiesta sospensiva. All'odierna udienza, costata la regolarità degli avvisi, ascoltate le conclusioni delle parti presenti, come da separato verbale, la vertenza veniva decisa.

### DIRITTO-MOTIVI DELLA DECISIONE

Il primo motivo, assorbente di tutti gli altri, merita accoglimento. Infatti, nella specie l'accertamento è stato notificato via pec, firmato digitalmente allorché non era ancora consentita tale modalità relativamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale. L'art.2, co. 6, D.Lgs 82/05 (Codice dell'amministrazione digitale) espressamente prevede che "Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale... omissis". Ne consegue in una lettura della norma, costituzionalmente orientata, che l'atto, essendo privo di valida sottoscrizione deve ritenersi giuridicamente inesistente. Inesistenza non sanata dalla proposizione del ricorso che pertanto andava dichiarato tempestivo contrariamente a quanto ritenuto dal primo giudice. A tanto si aggiunge che la notificazione a mezzo pec ad indirizzo non risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata va ritenuta sotto altro profilo affetta da nullità insanabile. Nella specie l'ufficio ha utilizzato, per l'invio dell'atto accertativo, l'indirizzo pec della procedura fallimentare che non ha valore extraprocessuale valendo esclusivamente ai fini della procedura fallimentare per le finalità e per le esigenze procedurali connesse. Da ultimo e non ultimo volendo prendere in considerazione la successiva notifica in formato cartaceo va rilevato che la stessa venne depositata presso la Camera di Commercio ma di tale deposito non è stata data prova di avvenuta comunicazione. Infatti, non risulta agli atti l'esibizione del CAD. Cioè dell'ulteriore adempimento dovuto nel caso di notifica a soggetto diverso dal destinatario ovvero di mancata notifica con deposito presso la Casa Comunale ovvero, come nel caso, presso la Camera di Commercio. L'atto depositato (copia di avviso di ricevimento relativo al CAD) non può assumere alcuna valenza dal momento che i numeri di raccomandata evidenziati in atti non corrispondono. Una tale carenza non è di poco momento essendo,



infatti, il cad l'unico elemento che garantisce il rispetto del diritto di difesa dando atto che il destinatario sia venuto a conoscenza dell'avvenuto deposito rendendo così valida la notificazione. Gli ulteriori motivi, come detto in premessa, restano assorbiti dall'annullamento dell'atto accertativo. La particolarità della questione in uno con il comportamento delle parti consente, in deroga al principio di soccombenza , la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Accoglie l'appello proposto dalla contribuente. Spese compensate.

---

# Sentenza del 28/02/2020 n. 55 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Cessione di ramo d'azienda - Imposta di registro e imposta sul reddito - Presunzione di conformità.

## Massima:

Qualora sussista un'ipotesi di costituzione di impresa familiare, sebbene non sia specificata la percentuale relativa alla ripartizione degli utili, in caso di cessione di ramo d'azienda, appare incontestabile la riduzione del valore della plusvalenza ai fini IRPEF riferita ad un socio. Infatti il valore complessivo dell'azienda ceduta, accertato ai fini dell'imposta di registro, non può ritenersi totalmente riferibile ad un socio ai fini della differente imposta sul reddito. Pertanto, il giudice tributario non può ritenersi vincolato all'accertamento eseguito in sede di imposta di registro, senza esaminare gli elementi adottati dal contribuente ai fini del superamento della presunzione semplice di conformità del valore risultante ai fini dell'imposta di registro a quello relativo alla plusvalenza ai fini del reddito.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, con sentenza n. 235/03/2006, pronunciata il 7.10.2006 e depositata il 21.12.2006, accoglieva il ricorso proposto da F. L., in qualità di erede di M.R., avverso l'avviso di accertamento n. XXX, con cui l'Agenzia delle Entrate di Potenza accertava in capo a M. R. l'omessa indicazione, nella dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 1997, della plusvalenza rinveniente dalla cessione del ramo di azienda avvenuta con atto pubblico del 14.5.1997 ed avente ad oggetto l'attività di albergo "H.", sita in P. alla via della T. Con l'atto di accertamento si contestava al M., deceduto in data 12 febbraio 2005, che il valore della cessione del ramo di azienda veniva dichiarato in Lire 170.000.000, di cui Lire 71.910.000 per avviamento e 98.090.000 per beni mobili strumentali, mentre con atto di rettifica e liquidazione della maggiore imposta di registro del 5.3.1999 il valore dell'avviamento era stato rideterminato in Lire 85.341.000, con conseguente rideterminazione del valore della cessione in Lire 183.431.000, somma corrispondente alla plusvalenza conseguita. Il ricorrente, invece, contestava l'operato dell'Ufficio, rilevando di avere costituito, con scrittura privata autenticata, una impresa familiare con i nipoti M. G. e M. G. per la gestione dell'attività alberghiera, correttamente dichiarando, sia nel bilancio di esercizio che nella dichiarazione dei redditi, la plusvalenza derivante dalla cessione del ramo di azienda in Lire 110.997.560, mentre il valore individuato nell'avviso di accertamento pari a Lire 183.431.000 non poteva ritenersi corretto, in quanto calcolato sul volume di affari dell'intera attività (alberghiera e di ristorazione), senza tenere conto che vi era stata la sola cessione del ramo di azienda relativo all'attività alberghiera e senza detrarre dal corrispettivo il costo non ammortizzato dei beni del ramo dell'azienda ceduta. In primo grado l'Ufficio si costituiva ribadendo la legittimità dell'accertamento impugnato. La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza accoglieva il ricorso del contribuente evidenziando che dalla documentazione esaminata risultava che la plusvalenza pari a Lire 110.997.512 era stata regolarmente indicata nel prospetto del quadro RF al rigo RF66 e che l'importo di Lire 56.609.000 era stato indicato nel quadro RM al rigo RM21, redditi a tassazione separata. Riteneva inoltre la Commissione Provinciale che l'importo dichiarato fosse congruo in ragione della cessione di un solo ramo di azienda. Avverso la suddetta sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, con atto notificato il 31.1.2008 e con contestuale istanza di trattazione in pubblica udienza, ribadendo la legittimità del proprio operato e chiedendo la declaratoria di legittimità e fondatezza dell'avviso di accertamento, con vittoria di spese ed onorari. L'appellante evidenziava l'incomprensibile motivazione dei Giudici di primo grado, non apparendo chiaro quale fosse l'importo dichiarato e soggetto a tassazione secondo il Collegio decidente, nonché contestava la effettiva esistenza dell'impresa familiare, la sua corretta costituzione secondo i dettami di legge e rilevava la incertezza relativa alle modalità di ripartizione della plusvalenza fra i partecipanti all'impresa familiare e all'effettivo inserimento di essa nella dichiarazione dei redditi di costoro. Ulteriore motivo di gravame investiva la congruità dell'importo dichiarato per la cessione, indicata come cessione di ramo di azienda, in quanto era intervenuta già sentenza n. 300/05/99, passata in giudicato in quanto non impugnata, con cui la Commissione Tributaria Provinciale respingeva il ricorso del contribuente avverso l'avviso di rettifica e liquidazione, ritenendo prive di fondamento le doglianze relative al surplus di reddito e legittimo e corretto il calcolo effettuato dall'Ufficio circa il reddito prodotto dall'attività alberghiera, oggetto della cessione del ramo di azienda. Sul punto l'appellante invocava l'esistenza di precedente giudicato e, comunque, ribadiva la legittimità dell'utilizzo del valore dell'avviamento determinato ai fini della imposta di registro anche ai fini delle imposte dirette, nonché la legittimità dell'accertamento induttivo sulla base di quanto accertato ai fini della imposta di registro. In secondo grado si costituiva F. L., con atto depositato il 28.7.2008, con cui si riportava a tutte le deduzioni effettuate in prima istanza. La Commissione Tributaria Regionale di Potenza, con sentenza n. 181/2/2011, emessa il 10.12.2010 e depositata il 21.11.2011, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo di non potere entrare nel merito della vicenda in quanto sul valore della plusvalenza si era formato il giudicato interno per effetto della sentenza n. 300/05/1999 della Commissione Tributaria Provinciale di Potenza che aveva respinto il ricorso del contribuente avverso l'avviso di rettifica e liquidazione della imposta di registro. A seguito di ricorso in Cassazione, proposto dal contribuente, la Suprema Corte - Sesta Sezione Civile-T, con sentenza depositata il 14.10.2014, ha annullato la decisione della Commissione Tributaria Regionale di Potenza n. 181/2/2011, rinviando ad altra sezione della stessa Commissione per nuovo esame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità. La Corte del Diritto ha specificato che i "principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che

si deve applicare, sicché quando si discute di imposta di registro si ha riguardo al valore di mercato del bene, mentre quando si discute di una plusvalenza realizzata nell'ambito di una impresa occorre verificare la differenza realizzata fra il prezzo di acquisto e il prezzo di cessione". La Corte di legittimità, rilevando la correttezza del metodo induttivo di accertamento usato dall'Ufficio in presenza di una divergenza di valore della plusvalenza dichiarata ai fini IRPEF rispetto a quella accertata in sede di imposta di registro, ha affermato che la Commissione Tributaria Regionale ha errato nel ritenere coperta da "giudicato interno" la vicenda in esame, in quanto, se pure la indicazione di un'entrata derivante dalla vendita di un bene, inferiore rispetto a quella accertata ai fini dell'imposta di registro, è idonea a legittimare l'amministrazione a procedere all'accertamento induttivo mediante integrazione o correzione della relativa imposizione, è onere del contribuente superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato rispetto al valore di mercato, dimostrando di avere in concreto venduto il bene al prezzo inferiore indicato in bilancio. Secondo la Suprema Corte, la Commissione Tributaria Regionale non si è uniformata al suddetto principio, ritenendo di essere vincolata all'accertamento eseguito in sede di imposta di registro, "senza esaminare la portata degli elementi addotti dal contribuente e la concreta loro incidenza ai fini del superamento della presunzione semplice di conformità del valore risultante ai fini dell'imposta di registro a quello relativo alla plusvalenza rilevante ai fini del reddito". Sulla base di tali considerazioni la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'omessa considerazione degli elementi addotti dalla parte contribuente in ordine al criterio di determinazione del valore del ramo di azienda, dei costi non ammortizzati e della stessa esistenza di un'impresa familiare- come tale incidente, ove dimostrata nel corso del giudizio, sull'importo della plusvalenza attribuibile al titolare dell'impresa stessa- v. Cass.n.21535/07 e Cass. n. 18999 del 2009- vizia la decisione impugnata, non consentendo alla parte di comprendere le ragioni che hanno indotto la CTR a disattendere gli elementi sopra richiamati". A seguito del rinvio degli atti dalla Corte di Cassazione la signora F. L. ha riassunto il giudizio dinanzi a questa Commissione Regionale, chiedendo la conferma della sentenza di primo grado. L'ufficio si è costituito, con controdeduzioni del 28 dicembre 2015, ribadendo le argomentazioni espresse nell'atto di appello di cui ha chiesto l'accoglimento. Alla pubblica udienza del 20 gennaio 2020, verificata la regolarità degli avvisi alle parti, la Commissione ha deciso come da dispositivo.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Questa Commissione è chiamata a decidere sull'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Potenza avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale n. 235/2006 di accoglimento del ricorso del contribuente, a seguito di intervento della Suprema Corte di Cassazione, nel rispetto dei principi dalla stessa indicati. La Corte del Diritto ha cassato la decisione dei Giudici di secondo grado, con cui era stato accolto Cappelletti dell'Ufficio in ragione della ritenuta sussistenza di giudicato interno sul valore della plusvalenza, derivante dalla vendita di un ramo di azienda, alla stregua di una precedente sentenza che fissava il valore del bene trasferito ai fini della imposta di registro, superiore rispetto a quello dichiarato dal contribuente ai fini IRPEF. La Corte di legittimità, rilevando la correttezza del metodo induttivo di accertamento usato dall'Ufficio in presenza di una divergenza di valore della plusvalenza dichiarata ai fini IRPEF rispetto a quella accertata in sede di imposta di registro, ha affermato che la Commissione Tributaria Regionale ha errato nel ritenere coperta da "giudicato interno" la vicenda in esame, in quanto, se pure la indicazione di un'entrata derivante dalla vendita di un bene, inferiore rispetto a quella accertata ai fini dell'imposta di registro, è idonea a legittimare l'amministrazione a procedere all'accertamento induttivo mediante integrazione o correzione della relativa imposizione, è onere del contribuente superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato rispetto al valore di mercato, dimostrando di avere in concreto venduto il bene al prezzo inferiore indicato in bilancio. Secondo la Suprema Corte, la Commissione Tributaria Regionale non si è uniformata al suddetto principio, ritenendo di essere vincolata all'accertamento eseguito in sede di imposta di registro, "senza esaminare la portata degli elementi addotti dal contribuente e la concreta loro incidenza ai fini del superamento della presunzione semplice di conformità del valore risultante ai fini del rimpasta di registro a quello relativo alla plusvalenza rilevante ai fini del reddito". La vicenda viene all'esame di questo Collegio per la verifica della idoneità delle osservazioni del contribuente in ordine alla congruità del valore della plusvalenza dichiarato in bilancio e in dichiarazione dei redditi. Va osservato, per prima cosa, che agli atti vi è prova documentale della costituzione di un'impresa familiare per la gestione dell'attività alberghiera, hotel, con sede in P., fra M. R. (dante causa dell'attuale contribuente L. F.) e i nipoti M. G. e M. G., di guisa che le incertezze paventate dall'Ufficio circa la esistenza e la valenza della impresa familiare non possono ritenersi condivisibili. Risulta, infatti, nel fascicolo processuale copia di un atto notarile per notaio A. redatto il 29 dicembre 1993 e registrato a Potenza il 13 gennaio 1994, denominato "Atto dichiarativo di impresa familiare ai sensi dell'**art. 230 bis del c.c.**", con cui è stata costituita impresa familiare fra M. R., titolare dell'attività di albergo-ristorante, sotto la ditta "A. V." e i nipoti ex fratre M. G. e M. G., collaboratori nella medesima ditta. Non vi è dubbio, pertanto, che alcuni anni prima della cessione di un ramo dell'azienda (quello relativo alla gestione dell'attività alberghiera, ceduto con atto notarile del 14.5.1997) si fosse costituita una impresa familiare fra il titolare della ditta e i due nipoti, con la conseguente ripartizione del ricavato della cessione. Ciò induce a ritenere che il valore complessivo dell'azienda ceduta, accertato ai fini della imposta di registro, non possa ritenersi riferibile totalmente al M. R., di guisa che, anche senza una specificazione della ripartizione avvenuta fra i tre appartenenti alla impresa familiare (zio e nipoti, nella misura del 51% per M. R. e il 49% per i due nipoti, come riconosciuto anche negli atti dell'Ufficio), appare incontestabile la riduzione del valore della plusvalenza ai fini IRPEF con riguardo al contribuente in esame. Ne rileva, a parere del Collegio la circostanza che nell'atto di costituzione della impresa familiare non risulti specificamente la percentuale relativa alla ripartizione degli utili, posto che è la stessa norma invocata, l'**art. 230 bis c.c.**, a specificare che al familiare che presti attività lavorativa nell'impresa spetti il mantenimento e la partecipazione agli utili, nonché agli incrementi dell'azienda anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato. Orbene, alla stregua di quanto sopra specificato, deve ritenersi corretta la decisione della Commissione Tributaria Provinciale nella parte in cui ha riconosciuto la congruità del valore della plusvalenza dichiarato dal M. ai fini IRPEF, in ragione della documentazione esaminata (dichiarazione dei redditi) e della circostanza che risultava ceduto solo il

ramo di azienda relativo all'attività alberghiera. Questa Commissione, pertanto, uniformandosi al principio stabilito dalla Corte di Cassazione ed esaminando gli elementi indicati dal ricorrente, non potendosi riconoscere una sovrapposizione automatica fra il valore del bene ceduto dichiarato ai fini IRPEF e quello accertato ai fini della imposta di registro, rileva come la effettiva esistenza di una impresa familiare e l'avvenuta cessione di un solo ramo di azienda consentano di ritenere congrua il valore della plusvalenza dichiarato dal M. ai fini IRPEF. La ritenuta congruità del valore del bene ceduto, come dichiarato ai fini IRPEF dal M. non solo in ragione della esistenza di una impresa familiare, ma anche con riguardo alla avvenuta cessione del solo ramo di azienda riguardante l'attività alberghiera esclude la necessità di prendere in esame le ulteriori argomentazioni prospettate dall'Ufficio. Invero, le argomentazioni contenute nell'appello dell'Agenzia delle Entrate (prevalentemente riferibili alla esistenza di un giudicato) e nell'atto di costituzione in giudizio a seguito di riassunzione non appaiono idonee a scalfire la ricostruzione dei fatti e del valore del bene ceduto riportata nel ricorso della signora F. e recepita nella sentenza di primo grado, la quale va conseguentemente confermata. L'Agenzia delle Entrate, soccombente nel giudizio di legittimità, deve essere condannata al pagamento delle spese della fase processuale davanti alla Corte di Cassazione, che si liquidano in Euro 3.000,00, oltre spese generali e accessori come per legge. La vetustà dei fatti, oggetto di causa, risalenti all'anno di imposta 1997, nonché la particolarità della questione trattata inducono questo Collegio a ritenere sussistente un giusto motivo di compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

#### PQM

La Commissione, pronunciando a seguito di riassunzione del giudizio all'esito della sentenza della Corte di Cassazione n.21632/14, rigetta l'appello dell'Ufficio. Condanna l'Agenzia delle Entrate di Potenza al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 3.000,00 oltre spese generali e accessori come per legge. Dichiara compensate fra le parti le spese del presente giudizio.

# Sentenza del 09/07/2020 n. 84 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Prestiti infruttiferi tra imprese collegate - Presunzione di onerosità - Onere della prova.

## Massima:

In tema di onerosità del finanziamento tra imprese collegate, anche se non di identica composizione, la presunzione di onerosità può essere superata per il tramite della prova di cui all'articolo 46 del TUIR, ovvero l'indicazione esplicita della loro infruttuosità nei bilanci societari senza che possano essere utilizzati altri mezzi di prova. Pertanto, qualora risulti evidente e provato in atti il rapporto di reciproco collegamento tra le compagini e la natura gratuita del finanziamento erogato da una società all'altra, è giustificata la non contabilizzazione degli interessi attivi sui prestiti elargiti per finalità di mutua assistenza.

## Testo:

### FATTO E DIRITTO

L'Agenzia delle Entrate di Matera, per il tramite dell'ufficio legale, proponeva appello avverso la sentenza della CTP Matera n. 351/02/18, pronunciata in data 11.7.2018, depositata in data 24.9.2018, sezione 2, riuniti i ricorsi (nn. 517, 549/2014, 396/2014), non notificata e resa vs. la società Impresa F. snc di A. e R. Ferrara (anche nella qualità di sode), poi I. M. snc in P., ora Curatela fallimentare della società I. M. snc di A. e R. F., già I. F. snc di A. e R. F. e delle socie F. A. e F. R. M., in persona del curatore fallimentare avv. M. M., come in atti, in materia di accertamento IVA indebitamente detratta et altro, anni 2008-2010, a seguito di apposita verifica fiscale e PVC, come in atti, che rilevava violazioni anche nei rapporti tra I. F. e società A., in materia di finanziamenti con prestiti infruttiferi. L'ufficio impugnava la suddetta sentenza di primo grado che aveva accolto parzialmente il ricorso di parte (e integralmente quello delle socie F.) con riferimento al recupero degli interessi attivi non contabilizzati e confermava, pro ufficio, l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio per la restante parte, relativa al recupero dell'IVA indebitamente detratta, per come precisato in parte motiva. In particolare, la CTP di Matera riteneva fondate le doglianze solo di parte relativa alla natura gratuita del finanziamento erogato alla società A. sulla base di un reciproco collegamento determinato dalla omologa, anche se non identica composizione, e da logiche di mutua assistenza e/o parasociali. Riteneva in particolare, inconfacente e inconferente la logica di mutua assistenza applicata dal giudice di prime cure nel caso di specie, in relazione al fondamentale criterio dell'anti-economicità, emerso in atti, citando, all'uopo, numerosi richiami giurisprudenziali di ultima scure per il recupero a tassazione degli interessi attivi non contabilizzati (rilievo n. 3 dell'avviso di accertamento in atti). L'appellata curatela si costituiva nel presente giudizio riunito (RG n. 118/2019), dispiegando, altresì, apposito appello incidentale e contestando in toto le avverse determinazioni, ritenute *ictu oculi* inammissibili; insisteva, dopo una premessa generale sul ruolo nazionale della società e sui rischi di impresa in ambito nazionale (allegando anche controversia in appello su Genova), sull'unico motivo in diritto dell'appello principale, ribatteva in termini di totale inammissibilità per genericità dei motivi e manifesta infondatezza sul profilo della anti-economicità delle operazioni finanziarie gratuite effettuate con la A.. Ai fini propri dell'appello incidentale, invece, specificava ulteriori motivi sul dato contestato IRAP e IVA, sui rapporti fiscali, sulla prova documentale vincolante, sulla ritenuta fondamentale differenza di imponibile per euro 23.000,00 con esclusione delle sanzioni, da applicare in ultima istanza giudiziaria. All'udienza pubblica del 17.2.2020 le parti, come presenti, insistevano nelle proprie difese e la causa veniva assunta in decisione, previo dispositivo. Nel merito, l'appello principale dell'ufficio, ritenuto ammissibile, sussistendone i presupposti *ex lege*, come in atti, è infondato e non deve essere accolto in questa sede. Il giudice di prime cure fonda la propria decisione con una serie di assunti fondamentali che, sulla scorta dei non giusti motivi di appello principale e delle non accoglibili controdeduzioni dell'appellata curatela, come in atti depositate, possono essere puntualmente confermate e confutati in questa sede di appello. La CTP di Matera basa giustamente la propria decisione, con argomentazione valida e validati in questa sede, sui provati e, ritenuti anche tali in questa sede, rapporti stretti di leale collaborazione e non assolutamente anti-economici (C. Cass. n. 13478/2001, 15268/2000, 7803/2000), ma convenienti, tra A. e compagine familiare F., che rendono regolare e fiscalmente lecita l'operazione posta in essere con tracciati benefici compensativi (verbale del 27.11.2012, citato in prime cure), rispetto al mero carattere presuntivo, non dimostrato in atti, dell'anti-economicità segnalata dall'ufficio. Come è noto, la presunzione di onerosità del finanziamento può essere superata per il tramite della prova espressamente prevista dall'art. 46 del TUIR, ovvero l'indicazione esplicita della loro infruttuosità nei bilanci societari. Il concetto è stato anche chiarito dalla Sentenza della Corte di Cassazione n. 12251 del 2010, in cui si afferma che "atteso che la prova contraria alla fruttuosità del finanziamento non è libera, ossia non può essere data con ogni mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme stabilite tassativamente dalla legge, la quale rinuncia alla suddetta presunzione sol quando risulti dai bilanci [...] che il versamento fu fatto a titolo diverso dal mutuo". Sullo stesso piano è anche la Sentenza della Corte di Cassazione n. 2735 del 2011, in cui si precisa che la presunzione di onerosità può essere superata solamente attraverso l'indicazione di infruttuosità del versamento nei libri sociali, senza che possono essere utilizzati altri mezzi di prova. D'altronde, a pag. 12 dell'appello principale l'ufficio riconosce, per *tabulas*, che la pattuizione di non fruttuosità del mutuo, come nella fattispecie, possa ritenersi valida. Valga richiamare, all'uopo, l'interpretazione fornita anche dalla CTR di Milano nella sentenza n. 55/18/2012, in cui si legge che "il rilievo relativo alla mancata contabilizzazione di interessi attivi per il finanziamento della partecipata appare infondato, atteso che tale supposta omissione era stata oggetto di accordo tra le due Società, come provato, indirettamente, dalla circostanza che la

beneficiata non ha contabilizzato nelle detrazioni gli interessi passivi, così come da parte della ricorrente non sono stati imputati ricavi. In realtà l'Ufficio fonda il rilievo sulla circostanza che per tale operazione non vi fosse alcun accordo o contratto scritto tra le due Società, omettendo di considerare che, a mente dell'art. 1350 del c.c., fatta eccezione per alcuni contratti tipizzati e indicati nella norma stessa, tutti gli altri, purché non siano contrari a norme imperative, all'ordine pubblico e al buon costume (art. 1343 c.c.), possono assumere la forma che le parti dovessero ritenere più opportuna, nel libero esercizio dell'attività d'impresa, costituzionalmente protetto, anche semplicemente in forma solo verbale". Risulta evidente e provato in atti il rapporto di reciproco collegamento tra le compagini, determinante e determinato dalla omologa, anche se non identica composizione, che giustifica, ragionevolmente, in termini di liceità fiscale, il ricorso al credito non oneroso nella gestione del rischio di intrapresa, anche di rilievo nazionale e delle connesse libertà economiche ex artt. 41 e segg. Cost., direttamente applicabili nella osmosi verificatosi nella fattispecie, vale ripeterlo, in una logica di (principi di) ragionevolezza e leale collaborazione. Peculiare rilievo (tant'è che la valutazione è molto positiva in questa sede), poi, assume il contratto di conto corrente, di cui alla scrittura privata del 5.8.1992, come in atti, fornito, immediatamente, in buona fede, contestualmente, come chiarimento dimostrato, in uno ad altri, in sede di accesso della Guardia di Finanza, come in atti verbalizzato. Sul profilo II.DD.-IVA, e relative sanzioni, anche in termini di liquidità (C. Cass., S.U., n. 26242 del 2016), assorbente, in tema di contabilità, sulla fattura in questione, come nell'all. 22 in atti, sono giusti e condivisibili i rilievi dell'amministrazione finanziaria, ampiamente motivati e dettagliati, ai fini della decisione di primo grado, laddove ha ritenuto esorbitante il costo in questione, non congrua e non inerente ex art. 109 TUIR, con peculiare riferimento al parametro fondamentale e specifico delle tariffe professionali, con tutte le possibili maggiorazioni. È provato, in atti, che il corrispettivo della prestazione di servizi in materia di contabilità, come in atti, risulta esorbitante ed anche definito fittizio, soprattutto in ordine alla reclamata detraibilità dei costi, trattandosi di sovrapproduzione al quadruplo, quantitativamente non inerente, e ciò emerge anche sul dato e sul piano sanzionatorio, conseguente ed inevitabile nella esorbitante fattispecie. Di talché, su tali punti ed anche ai fini del calcolo della differenza per euro 23.000,00 e delle relative sanzioni, in particolare, non sono assolutamente condivisibili e accoglibili i rilievi difensivi dell'appellato incidentale, che non ha neanche richiesto apposita consulenza di ufficio (C. Cass. n. 2205/1996) o presentato autonomamente perizia contabile di parte e/o documentazione idonea sulla sovrapproduzione qualitativa e "quantitativa" (rectus: nel quantum al quadruplo), e i suoi dati, non provati, sono smentiti dal granitico quadro probatorio emerso in atti pro-ufficio, assolutamente non indiziario e presuntivo, in questo caso, ovvero sulla prestazione di servizi per la tenuta e l'elaborazione della contabilità, pur riconosciuta complessa in prime cure. Sul punto, infatti, l'ufficio ha dato prova concreta ed assorbente del carattere definito anche fittizio dell'operazione e dei costi eccessivi (C. Cass. n. 4570/2015) ex art. 109 TUIR, e l'apprezzamento del fatto (C. Cass. n. 22953 del 2018) in prime cure, su questo punto, non si è realizzato e determinato in forma indiziaria e presuntiva (C. Cass. 18118/2016). Non a caso, in evidente collegamento (nella sentenza di primo grado si ritiene sottesa una operazione parzialmente inesistente quanto al valore dichiarato), nella sentenza n. 45056/2010 della Terza sezione Penale della Corte di Cassazione è stato stabilito che "in tema di reati tributari, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74) sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia stata mai posta in essere nella realtà), sia nell'ipotesi di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura), sia, infine, nell'ipotesi di sovrapproduzione qualitativa (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale". Pertanto, anche l'appello incidentale della curatela, come proposto, in atti, deve essere respinto. La Commissione tributaria regionale della Basilicata, in definitiva, per i motivi suindicati, rigetta l'appello principale e l'appello incidentale, come in atti, e compensa le spese del giudizio, in ordine alla peculiarità della controversia, così come determinatosi tra le parti processuali

PQM

La Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, sezione I, definitivamente pronunciando, così decide: rigetta l'appello principale e l'appello incidentale e dichiara compensate le spese tra le parti.

## Sentenza del 09/07/2020 n. 91 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 3

### Intitolazione:

Contratto di leasing - IMU - Passaggio della soggettività passiva.

### Massima:

La stipula del contratto di leasing non è da sola sufficiente a determinare il passaggio della soggettività passiva dell'imposta municipale unica (ICI), essendo necessaria anche la consegna del bene. Tale principio si applica anche nell'ipotesi speculare del ritardo nella restituzione e del riscatto non coevo alla cessazione dell'efficacia contrattuale.

### Testo:

1\_. Dati del processo Con scrittura privata del 16 ottobre 1998, integrata da successivo atto del 15 settembre 2002 registrato presso l'Ufficio delle Entrate di V. il 6 febbraio 2003 al n. 835, Serie 3, la S. ( in appresso, S. ) concedeva in locazione finanziaria alla S. ( in appresso, S.), l'area da edificare, ad uso industriale, ubicata in comune di M., Contrada M., per mesi 108, al convenuto corrispettivo di lire 18.002.535.000, oltre iva. Alla scadenza contrattuale, fissata al 15 settembre 2011, la S. non rientrava nella materiale disponibilità dell'immobile, per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. In tale quadro, la nominata Società di leasing veniva raggiunta dall'avviso di accertamento IMU n. , notificato il 6 luglio 2017, emesso dal Comune di M. per il periodo d'imposta 2012. Nella controversia originata dall'impugnazione di detto provvedimento da parte della Società, la Commissione Tributaria Provinciale di Matera, dopo aver dato atto che il cespite immobiliare era stato oggetto di riscatto da parte della S. in data 22 febbraio 2012, con sentenza 121/1/2019, depositata il 18 aprile 2019, e dopo aver rilevato che il soggetto passivo dell'imposta, ai sensi dell'[art. 9, co. 10, d.lgs. 23/2011](#), andava individuato nella società concedente a partire dalla data di esaurimento del rapporto contrattuale, poneva a carico della S. l'obbligo di pagamento del tributo per il periodo 1 gennaio : 22 febbraio 2012. Avverso la sentenza della CTP, la S. propone ricorso in appello affidato ad un unico motivo, cui resiste il Comune di M. con controdeduzioni basate su due motivi.

2\_. Motivi dell'appello e delle controdeduzioni Preliminarmente: a) deve essere disposta la riunione dell'appello principale e di quello incidentale, ex art. 335 c.p.c., trattandosi di impugnazioni proposte avverso la stessa sentenza; b) deve ritenersi costituire mero errore materiale il contrasto tra formulazione letterale del dispositivo (nella specie, "Annulla l'atto impugnato relativamente alla pretesa del Comune per l'I.M.U. nel periodo 01/01/2012 al 22/02/2012") e pronuncia adottata in motivazione (nella specie, "..... la debenza dell'imposta va computata relativamente al periodo dal 01/01/2012 al 22/02/2012), che non incide sull'idoneità della impugnata sentenza della CTP - considerata complessivamente nella interezza delle sue componenti testuali - a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale. Nel caso di specie, dalla semplice lettura della motivazione della sentenza impugnata si coglie l'esplicita ed univoca conferma della validità ed efficacia dell'atto impugnato, limitatamente al periodo 1 gennaio : 22 febbraio 2012. Se ne inferisce, per contro, la caducazione giudiziale dell'atto, per il restante periodo d'imposta. La statuizione di annullamento dell'atto impugnato, espressa in dispositivo è dunque frutto univoco di errore materiale, emendabile con la procedura di cui all'art. 287 c.p.c., a cui nessuna delle parti fornisce la prova di aver dato impulso; c) deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità sollevata dal Comune impositore, secondo cui, avendo notificato in data 18 novembre 2019, alle ore 13:29:00, il proprio "ricorso in appello" ai procuratori costituiti della S., l'omologo atto da questi inviato in notifica all'Ente territoriale, nello stesso giorno, ma alle ore 15:08:57, avrebbe dovuto essere proposto nella forma della impugnazione incidentale. Dovendo l'inosservanza della forma del ricorso incidentale, in ragione della mancanza di una espressa affermazione da parte della legge circa l'essenzialità dell'osservanza di tale requisito formale, essere apprezzata secondo i principi generali in tema di nullità, la riunione ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ. non impedisce la conversione di detto ricorso in ricorso incidentale, qualora esso risulti proposto, come nella specie, entro i quaranta giorni dalla notificazione del primo ricorso principale, posto che in tale ipotesi si ravvisa l'idoneità del secondo ricorso a raggiungere lo scopo (Cass. n. 27898 del 2011; conf. n. 25054 del 07/11/2013, n. 27887/2009. Per la conferma di tale orientamento, [SS.UU. n. 7074 del 2017](#)).

2.1\_ Con l'unico motivo l'appellante S. deduce, con ampie e pertinenti argomentazioni, la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 9, co. I, d. Lgs. n. 23/2011, per aver la CTP identificato il soggetto passivo per l'IMU nella società concedente il leasing sulla base della mera scadenza del contratto, a prescindere dalla effettiva riconsegna del cespite.

2.2 Il motivo è fondato.

2.3\_ L'IMU è disciplinata dagli artt. 8 e 9 del d. lgs. 14 marzo 2011 n. 23, e dall'art. 13 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, oltre che da norme già vigenti per l'ICI ( d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504). A mente dell'art. 8, comma 2, del d. lgs. 14 marzo 2011 n. 23, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2019, "L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale". Secondo il successivo art. 9, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2019, "Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da

costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto" Sul dato letterale delle norme riposa il secondo motivo proposto in controdeduzioni dal Comune di M., che testualmente scrive : "Ed infatti, è noto, tanto da non meritare diffuso commento, che il presupposto impositivo dell'imposta municipale propria è il "possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa" art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011); ed ancora ai sensi e per gli effetti dell'art. 9, comma I, ultimo periodo, del D. Lgs. N. 23/2011 si statuisce che: "[...] Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto". Dalla lettura combinata delle disposizioni, si evince chiaramente che la società S.. è sicuramente tenuta al pagamento del tributo in contestazione, essendo rientrata nel possesso dell'immobile 'a partire dalla data di cessazione del contratto', ovvero dal 15.09.2011 (termine del contratto di locazione finanziaria) fino al 22.02.2012 (data di riscatto dell'immobile della società S.) Il dato normativo è inequivocabile e va, pertanto, interpretata nel senso che soggetto passivo di imposta rimane il locatario soltanto finché è in corso il contratto e non anche dopo la sua risoluzione".

2.4\_ L'assunto dell'appellato non convince.

2.5\_ Ritene questa Commissione che, con le norme in riferimento, il legislatore abbia per un verso fissato il regime ordinario del tributo proprio derivato comunale, individuandone il presupposto impositivo nel "possesso", che, nella nozione utilizzata, corrisponde perfettamente a quella dettata dall'art. 1140 c.c. [v. Cass., Sez. v, 17 ottobre 2008, n. 25376]; per l'altro, introdotto, segnatamente con l'ultimo capoverso del primo comma dell'art. 9 del d. lgs. n. 23, cit., una deroga alla soggettività passiva, da valere nel caso di immobili concessi in "locazione finanziaria", imputandola direttamente in capo all'utilizzatore, e per tutta la durata del contratto, con ciò rovesciando la regola vigente originariamente (art. 3, d. lgs. 504, cit.), secondo cui, in fattispecie di leasing immobiliare, soggetto passivo del tributo era il concedente-proprietario, con diritto di rivalsa sul locatario (nel testo in vigore antecedentemente alla sostituzione disposta con l'art. 58, comma 1, lett. a), DLgs. 15.12.1997n.446). Posto che alla cessazione del vincolo contrattuale non ha fatto seguito l'immediata materiale restituzione dell'immobile concesso in leasing dalla S. la questione posta al vaglio di questa Commissione è stabilire se nel periodo intercorrente tra la cessazione di efficacia del contratto e la restituzione dell'immobile - ovvero, il riscatto, com'è nella specie, come emerge dal fascicolo processuale - la titolarità passiva del rapporto fiscale si fosse tout court (ri)trasferita in capo al locatore, nella qualità di soggetto che giuridicamente possedeva il bene, ovvero all'utilizzatore, che materialmente ancora ne disponeva. La soluzione del problema non può che passare attraverso la individuazione del significato da attribuire all'espressione normativa "per tutta la durata del contratto", a tanto astretti dalla rilevanza della peculiare relazione che, per effetto del contratto di leasing, si instaura tra l'utilizzatore e il bene, e che permane, in fatto e in diritto, fin quando il primo ne conservi la disponibilità materiale. Il problema di stabilire in capo a chi, se alla S. ovvero alla S., si collochi la soggettività passiva dell'IMU per il periodo di durata del suddetto ritardo si pone in relazione all'esigenza di tutela di un interesse generale, quale quello alla corretta applicazione dei tributi. In quanto tale, esso non può trovare la propria soluzione che all'interno dei principi del sistema normativo tributario e, particolarmente, nel principio della capacità contributiva.

2.6\_ In questo quadro, la Corte di Cassazione ha infatti affermato i seguenti principi, cui si intende qui dare continuità [v. Cass., Sez. v, 17 luglio 2019, n. 19166]: "Un'affermazione in tal senso risulta corretta, data la vigenza, nel nostro ordinamento, di un più generale principio secondo il quale, nei contratti di durata che attribuiscono ad un soggetto il diritto di godere di un bene altrui, la mancata riconsegna del bene stesso a seguito della risoluzione del rapporto per causa del conduttore determina la permanenza in capo a quest'ultimo degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto (mora debitoris perpetuai obligationem). Fenomeno, questo, che questa Corte ha efficacemente definito come di "ultrattività" del contratto, nell'ambito di una giurisprudenza che si è certamente formata soprattutto in riferimento ai contratti di locazione semplice, ma non differisce, in concreto (negli esiti), da quella che più specificamente si è occupata della risoluzione anticipata del leasing per inadempimento dell'utilizzatore. Secondo la giurisprudenza in parola, infatti, in caso di risoluzione della locazione, il locatario conserva, fino alla riconsegna del bene, la stessa posizione che aveva nella fase fisiologica del rapporto, che dunque continua da questo punto di vista a produrre i suoi effetti tipici, quale in specie quello di gravare il locatario di tutti i rischi inerenti alla perdita o al deterioramento del bene locato e di danni a terzi, degli obblighi di custodia, manutenzione e riconsegna del bene, nonché dell'obbligazione (ex art. 1591 c.c.) di corrispondere il canone correlato al godimento del bene parametrato all'importo stabilito nel contratto (v., tra le molte, CASS. sentt. nn. 2617/1963, 2672/1981, 5456/1986, 11055/1993, 9977/2011, 9549/2010, 23720/2008, 11118/2013, 22924/2012, 22924/2012, 6253/2015)."

2.7\_ Allo stesso orientamento, peraltro, deve ricondursi la prassi dell'A.F., sui piani dell'indirizzo e del coordinamento nella gestione dei tributi degli Enti pubblici territoriali. Ed invero, con circolare 18.5.1999 n. 109/E, scritta in tema di ICI, ma riferibile tal quale all'IMU, il Ministero delle Finanze, dopo aver premesso che "la soggettività passiva I.C.I. è caratterizzata da un rapporto che lega il soggetto all'immobile con la connotazione del diritto reale di godimento (proprietà piena, oppure usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie)", ed inoltre che "L'aver esteso tale soggettività al locatario finanziario (in testa al quale non è ravvisabile un diritto reale) richiede, agli effetti dell'imposta in commento, che si dia un rilievo determinante alla funzione di godimento che, accanto a quella di finanziamento, rappresenta la causa del leasing. Ed è indubbio che fino a quando l'immobile non venga consegnato al locatario è a questi preclusa ogni possibilità di goderne" ha precisato che "fino a quando l'immobile non venga consegnato al locatario è a questi preclusa ogni possibilità di goderne" per cui "la stipulazione del contratto di locazione finanziaria va assunta come perfezionata, e quindi operante ai fini del passaggio della soggettività passiva ICI dal locatore al locatario, nel successivo momento della consegna a quest'ultimo dell'immobile oggetto del leasing". E di tutta



evidenza, dunque, che, se la mera stipula del contratto di leasing non è da sola sufficiente a determinare il passaggio della soggettività passiva ICI (ora, IMU) essendo necessaria anche la consegna del bene all'utilizzatore, non può che valere lo stesso principio anche nell'ipotesi speculare, sia in caso di ritardo nella restituzione, sia in ipotesi di riscatto non coevo alla cessazione dell' efficacia contrattuale. giustificano la compensazione delle spese del grado.

2.8\_ Conclusivamente, l'appello della Società merita di essere accolto

3\_Dispositivo

P.Q.M.

La Commissione così dispone: Accoglie l'appello e compensa le spese.

---

# Sentenza del 24/06/2020 n. 76 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Imposta unica sui giochi pubblici - Regolarizzazione punti italiani - Obbligazione in solido.

## Massima:

In materia di imposta unica sui giochi pubblici, in caso di omessa presentazione della documentazione giustificativa inerente al calcolo analitico dell'imposta, la società internazionale di scommesse non può ritenersi obbligata in solido nei confronti del titolare del centro scommesse. Infatti, nel caso de quo, la società ricorrente ha proposto domanda di regolarizzazione dei punti di raccolta italiani ex art. 1, comma 643, della legge n. 190/2014, mentre il gestore non ha proceduto alla citata regolarizzazione fiscale in quanto l'esercizio non risultava più operativo dal 2014. La circostanza che l'esercizio fosse inserito tra quelli per i quali la società aveva comunque operato la regolarizzazione non è stata contestata in primo grado, ma solo in appello, costituendo un "novum inammissibile", e determinando il rigetto dell'appello.

## Testo:

Con tempestivo ricorso la S. M. , con sede in M., impugnava innanzi alla CTP di Potenza l'avviso di accertamento in epigrafe con il quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli per la Puglia, Basilicata e Molise Sezione Operativa Territoriale di Potenza accertava per il 2011 in €.25.720,98, oltre sanzioni, l'imposta unica ex D.Lvo 504/1998 e art. 10 de D.L. 98/2011 convertito in legge 111/2011 nei confronti del sig. L. G. e della S. S. ora S. M., quale obbligata in solido, a causa della omessa presentazione della documentazione giustificativa ed idonea al calcolo analitico dell'imposta. La ricorrente esponeva che in data 27.02.2015 aveva presentato la domanda di regolarizzazione di cui all'art. 1 comma 643 legge 190/2014 per 1.000 punti di raccolta italiani suoi affiliati e di avere sottoscritto con la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli il disciplinare delle raccolte di scommesse conseguente alla regolarizzazione di talché non poteva più ritenersi sussistente la solidarietà passiva invocata a suo carico dall'Agenzia per il pagamento delle imposte dovute dal sig. L. G. che non aveva proceduto alla regolarizzazione fiscale ex L. 190/2015. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli difendendo la legittimità del proprio operato, in particolare osservando che il punto di raccolta di scommesse gestito dal sig. L. G. non poteva essere oggetto di regolarizzazione in quanto, non risultando operativo dal 18.10.2014, non faceva parte dei punti raccolta attivi al 31.12.2014 riconducibili alla S. ora S. M. e per quali unicamente poteva operare la disposizione della L. 190/2014 innanzi citata. La Commissione Tributaria Provinciale con sentenza n. 483/02/2019 accoglieva il ricorso. Avverso tale decisione han interposto appello la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli per la Puglia, la Basilicata e il Molise. L'appellata resiste con Memoria difensiva. La causa è stata discussa e decisa all'udienza del 02.03.2020 come da dispositivo.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e va rigettato. Con il primo motivo di appello Agenzia delle Dogane e dei Monopoli Ufficio dei Monopoli per la Puglia, la Basilicata e il Molise censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto infondata la pretesa fiscale nonostante la circostanza che il centro di raccolta di scommesse gestito dal sig. L. G. non fosse inserito nell'elenco dei punti di raccolta oggetto di regolarizzazione da parte della S. M.. Il motivo è in parte inammissibile ed in parte infondato. Sotto il primo profilo infatti l'appellante non considera che la circostanza che l'esercizio del sig. L. fosse inserito tra quelli per i quali la S. M. aveva operato la regolarizzazione di cui alla legge 190/2015 è stata ritenuta dalla CTP come circostanza pacificamente ammessa dalle parti in quanta mai contestata dalla Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nel corso del giudizio di primo grado. Tale essendo la base fattuale sulla quale risulta fondata la sentenza impugnata non è chi non veda come il motivo di appello formulato sul punto dalla Agenzia costituisce un novum inammissibile nel presente grado di giudizio ai sensi dell'art. 57 D. Lvo 546/1992, fermo restando che la circostanza dedotta con l'appello si porrebbe altresì come una inammissibile integrazione della motivazione dell'avviso impugnato la cui struttura è invece basata unicamente sulla omessa regolarizzazione da parte del gestore implicante, a dire dell'Ufficio, la operatività della solidarietà a carico della S. M. in forza della norma generale di cui all'art. 1 comma 66 let. b della legge 220/2010. Osserva infatti il Collegio che l'intero dibattito processuale in primo grado è stato unicamente orientato sulla efficacia estintiva della obbligazione di garanzia a carico della società rispetto alla obbligazione tributaria del debitore principale a seguito della sanatoria mentre sia nelle difese che nell'avviso impugnato non è mai stata contestata la circostanza che il punto di raccolta di scommesse gestito dal sig. L. non fosse tra quelli affiliati alla S. M. e per i quali venne richiesta la sanatoria. L'appello quindi introduce una questione del tutto nuova senza attaccare la ratio decidendi della sentenza impugnata attraverso una critica all'apprezzamento degli elementi probatori, tra i quali rientra pieno titolo anche la ammissione dei fatti per mancanza di specifica contestazione, operato dal primo giudice. L'appello va quindi rigettato. Le spese vanno compensate data la peculiarità della fattispecie legata anche questioni dovute ad incertezze interpretative presenti in materia di condoni tributari. Pertanto la Commissione Tributaria Regionale di Potenza, definitivamente pronunciando,

P.Q.M.

Rigetta l'appello. Spese compensate.



# Sentenza del 21/07/2020 n. 94 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Notificazione tramite servizio postale privato - Irregolarità - Onere della prova.

## Massima:

In tema di notificazione di atti tributari sostanziali e processuali, nonostante la soppressione dell'attribuzione in esclusiva alla società Poste Italiane s.p.a., quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti le notificazioni di atti giudiziari, a decorrere dal 10 settembre 2017, l'ufficio impositore è tenuto a provare l'avvenuto rilascio, all'epoca della notifica censurata, della licenza individuale nei confronti del fornitore privato del servizio di comunicazioni e notificazioni, attestante l'affidabilità, la professionalità e l'onorabilità del fornitore medesimo. In mancanza di tale licenza individuale la notificazione a mezzo del servizio postale privato è da ritenersi irregolare.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso nei termini il contribuente impugnava atto di intimazione di pagamento n. XXX in quanto la notifica era stata effettuata da servizio di posta privata (Nexive). Deduceva, infatti, che la notifica dell'intimazione di pagamento era inesistente, che l'atto impugnato era privo di idonea motivazione, eccepiva la prescrizione del credito presupposto essendo decorso il termine di prescrizione applicabile al caso in esame e decadenza dalla pretesa tributaria; concludeva, quindi, per la illegittimità della intimazione di pagamento e, comunque, per i motivi di diritto indicati in ricorso. Si costituiva la Agenzia delle Entrate che evidenziava la correttezza del proprio operato, eccepiva la mancata impugnazione delle cartelle esattoriali sottostanti e intangibilità della pretesa tributaria delle questioni attinenti l'atto impositivo presupposto; chiedeva il rigetto del ricorso. La CTP adita, ritenuta irregolare la notificazione a mezzo servizio postale privato, accoglieva il ricorso e compensava le spese. Avverso tale decisione l'ufficio propone appello ritenendo la regolarità della notifica dell'atto impositivo; chiede la riforma della sentenza.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'art. 4 1° comma lett. a) del D. Lgs. 22 luglio 1999 n. 261, emanato in attuazione della direttiva 97/67/CE, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce pur sempre che, per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale, (cioè a Poste Italiane S.p.A.) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. 20.11.1982 n. 890 e successive modificazioni. Tra questi vanno, dunque, annoverate le notificazioni a mezzo posta degli atti tributari sostanziali e processuali (tra le molte, Cass. sez. 6-5, ord. 19 dicembre 2014, n. 27021; Cass. sez. 6-5, ord. 23 marzo 2014, n. 5873; Cass. sez. 5, 17 febbraio 2011, n. 3932; Cass. sez. 5, 7 maggio 2008, n. 11095). Le stesse Sezioni Unite della S.C. (Cass. n. 13452 e n. 13453 del 29 maggio 2017), hanno ancora, in generale, rimarcato l'esclusiva in capo a Poste Italiane S.p.A., quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. 20.11.1982 n. 890 e successive modificazioni. La L. 4 agosto 2017, n. 124, all'art. I, comma 57, lett. b) ha disposto, con decorrenza dal 10 settembre 2017, l'abrogazione dell'art. 4 del d.lgs. 22 luglio 1999, n.261. Tale abrogazione espressa comporta, quindi, la soppressione dell'attribuzione in esclusiva alla società Poste Italiane S.p.A., quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti le notificazioni e comunicazioni di atti giudiziari, ai sensi della L. n. 890/1982, nonché dei servizi inerenti le notificazioni delle violazioni al codice della strada ai sensi dell'art. 201 del d. lgs. n. 285/1992. Detta abrogazione, opera, peraltro, come espressamente sancito dalla succitata norma, con decorrenza dal 10 settembre 2017. Ciò comporta che alcuna efficacia retroattiva, dovendosi escludere natura interpretativa alla succitata disposizione, possa essere riconosciuta a detta abrogazione, secondo il principio generale di cui all'art. 11, comma I, delle disposizioni preliminari al codice civile, in relazione al tempo in cui avvenne la notifica del ricorso da parte del ricorrente avverso la cartella di pagamento impugnata, avvalendosi di licenziatario privato per il relativo invio raccomandato. Nel caso in esame la notificazione dell'intimazione di pagamento risulta essere stata effettuata successivamente al 10 settembre 2017, avvenuta con racc. A/R in data 8.6.18. Tuttavia, appare utile in questa sede evidenziare come il comma 57 dell'art. I della L. n. 124/2017 abbia un contenuto più ampio e debba essere letto in combinato disposto con il comma 58 della citata norma. Il comma 57 succitato, prevede, infatti, altresì, che all'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 261/1999 è aggiunto, in fine, per quanto qui rileva, il seguente periodo: «il rilascio della licenza individuale per i servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 2(...), deve essere subordinato a specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità; alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi», stabilendo ancora il successivo comma 58 che «Entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge» (cioè dal 29 agosto 2017) l'autorità nazionale di regolamentazione di cui all'articolo 1, comma 2, lettera quater) del decreto legislativo 22 luglio 1999, n. 261 » «determina, ai sensi dell'articolo 5, comma 4, del predetto decreto legislativo 22 luglio 1999, n. 261 e successive modificazioni, sentito il Ministero della giustizia, gli specifici requisiti e obblighi per il rilascio delle licenze individuali relative ai servizi di cui all'articolo 5, comma 2, secondo periodo, del medesimo decreto legislativo 22 luglio 1999. n. 26. introdotto dal comma 57 del presente

articolo; con la stessa modalità l'Autorità determina i requisiti relativi all'affidabilità, alla professionalità e all'onorabilità di coloro che richiedono la licenza individuale per la fornitura dei medesimi servizi». Secondo la S.C "Ciò induce a ritenere che, fino a quando non saranno rilasciate le nuove licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi già oggetto di riserva sulla base delle regole da predisporre da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM) ai sensi della succitata norma, debba trovare ancora conferma l'orientamento sinora espresso in materia dalla giurisprudenza di questa Corte innanzi citato" (Sez 6 - 5, Ordinanza n. 23887 del 11/10/2017). Orbene, nel caso in esame l'ufficio non ha provato l'avvenuto rilascio all'epoca della notifica censurata della licenza individuale nei confronti di Nexive, in conformità alla procedura di cui sopra. Le spese di giudizio vengono compensate tra le parti attese le difficoltà interpretative della materia ingenerate dalla novella legislativa sopra richiamata.

PQM

Rigetta l'appello. Compensa le spese.

---

# Sentenza del 02/11/2020 n. 117 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Invio del questionario - Operatività della società contribuente - Responsabilità degli eredi.

## Massima:

La disciplina del procedimento di accertamento non prevede quale suo presupposto o momento necessario ed indefettibile, l'invio del questionario, essendo condizionata solamente dal ricorrere dei presupposti della rettifica posta in essere. Nel caso di specie, la società contribuente, pur essendo operativa e pur avendo istituito le scritture contabili e i libri sociali richiesti dalla normativa vigente, non aveva provveduto alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IVA, né a tanto avevano provveduto gli eredi a seguito del decesso del titolare. L'[art.65 DPR n.600/73](#) prevede che per le obbligazioni tributarie, gli eredi siano responsabili in solido e non per quota ereditaria, attribuendo in sostanza all'erario la facoltà di richiedere a ciascuno di essi l'intero debito del de cuius.

## Testo:

### FATTO-SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Potenza, rilevato che il contribuente era deceduto in data 19.01.12, che gli eredi non avevano prodotto le prescritte dichiarazioni ai fini iva, irap e dei redditi e che gli stessi avevano accettato l'eredità, faceva notificare a tutti gli eredi avviso di accertamento con il quale si procedeva al recupero delle imposte dovute in relazione alle cinque fatture emesse per cessioni di beni. Tale accertamento seguiva ad altro, in tutto simile, annullato essendosi rilevata l'irregolarità della notifica di tale primo accertamento fatto notificare sempre agli eredi. Avverso tale atto proponeva ricorso il contribuente eccependo omessa notifica del questionario; violazione dell'[art 6 L. 212/2000](#) in relazione all'omessa notifica del questionario; violazione dell'art. 42, co. 2 e 3, [DPR 600/73](#); rinuncia alla pretesa creditoria ed omesso contraddittorio in seguito alla cancellazione del ruolo conseguente al primo accertamento annullato; ripartizione del credito tra i coeredi. Chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento. La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sez. II, in data 26.09.18/ 21.03.19 rigettava il ricorso, condannando il ricorrente alle spese. Propone appello il contribuente che eccepisce erroneità della sentenza nella parte in cui afferma non essere necessaria la notifica del questionario nel caso di omessa di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi; erroneità della decisione nella parte in cui afferma non essere esigibile il debito ereditario pro quota dagli eredi. Chiede in riforma dell'impugnata sentenza l'annullamento dell'avviso di accertamento e trattazione in pubblica udienza. Si costituiva in giudizio l'ufficio mediante deposito di controdeduzioni con le quali confutati i motivi posti a sostegno dell'impugnazione insisteva le per la conferma della decisione di primo grado. L'Ufficio per l'udienza del 15.07.20 richiedeva trattazione in pubblica udienza e rinvio della medesima udienza per effetto del decreto della CTR di Basilicata dell'11 maggio 2020 diretto a contrastare l'emergenza epidemiologica. L'ufficio depositava, altresì, memoria difensiva con la quale ribadiva le ragioni finalizzate a sostenere le ragioni a sostegno della richiesta conferma della decisione di primo grado. All'odierna udienza, constatata la regolarità delle comunicazioni di trattazione, udite le conclusioni delle parti presenti, come da separato verbale, la causa veniva introita per la decisione.

### DIRITTO-MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e non merita accoglimento. La sentenza di primo grado non merita censure mossegli dal contribuente essendo immune da vizi motivazionali. Il primo motivo non può trovare accoglimento. Infatti, la disciplina del procedimento di accertamento non prevede, quale suo presupposto o momento necessario ed indefettibile, l'invio del questionario: la legittimità dell'avviso di accertamento è quindi condizionata soltanto dal ricorrere dei presupposti della rettifica posta in essere. Con la sentenza [20256/13](#), la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione il Giudice di legittimità richiama alcuni principi di diritto in materia di richieste di dati, notizie e documenti. La Suprema Corte ricorda che la disciplina del procedimento di accertamento ([d.p.r. n. 600/1973](#)) non prevede, «quale suo presupposto o momento necessario ed indefettibile», l'invio del questionario; la legittimità dell'avviso di accertamento è quindi condizionata soltanto dal ricorrere dei presupposti della rettifica posta in essere. Da tale rilievo il Collegio desume l'irrelevanza del mancato invio ai fini della validità della rettifica. Nel caso in esame, sussistevano i presupposti per l'accertamento ai sensi dell'[articolo 39, co. 2, del DPR n.600/1973](#) poiché il contribuente aveva omesso di presentare le dichiarazioni fiscali. Dagli atti di causa, nonché dal tenore letterale dell'accertamento impugnato, risultava che lo stesso era motivato con riguardo alla circostanza che la ditta, pur essendo pienamente operativa e pur avendo istituito le scritture contabili ed i libri sociali richiesti dalla normativa vigente non risultava aver provveduto alla presentazione delle relative dichiarazioni dei redditi ed IVA, né a tanto avevano provveduto gli eredi a seguito del decesso del titolare. Gli stessi anche successivamente alla notifica dell'atto accertativo non depositavano alcuna documentazione contabile in grado di superare le contestazioni mosse dall'ufficio che derivavano dall'esistenza di n.5 fatture emesse nell'anno 2011. Anche il secondo motivo (responsabilità pro quota dei coeredi) può trovare accoglimento essendo il debito tributario solidalmente dovuto. Infatti, se pure in linea generale l'erede, ex art. 752 e seguenti cc, è chiamato a rispondere del pagamento dei debiti e pesi ereditati, in proporzione alle quote ereditarie, salvo una disposizione testamentaria differente, l'[articolo 65, D.P.R. 600/73](#), in deroga alla suddetta responsabilità "pro quota" o "parziaria" prevede che per le obbligazioni di carattere tributario gli eredi sono responsabili in solido e non per quota ereditaria, attribuendo in sostanza all'erario la facoltà di richiedere a ciascuno di essi di onorare l'intero

debito del de cuius. La particolarità della vertenza e delle questioni trattate in uno con il comportamento processuale delle parti improntato a lealtà e correttezza consente, in deroga al principio di soccombenza, la compensazione tra le parti delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Rigetta l'appello proposto dal contribuente. Spese compensate.

---

# Sentenza del 04/11/2020 n. 120 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Contributo unificato tributario - Iscrizione ipotecaria - Motivazione dell'atto e rideterminazione sanzioni.

## Massima:

Con riferimento al contributo unificato tributario relativo ad iscrizione ipotecaria, la CTR, ha confermato la sentenza emessa dalla CTP di Potenza ritenendo di non accogliere il primo motivo di gravame relativo al vizio di ultrapetizione dedotto dall'ufficio appellante, secondo il quale "la sentenza di primo grado aveva ritenuto illegittima la sanzione non per i motivi indicati dal ricorrente nel proprio ricorso". Secondo i giudici l'appellato avrebbe però impugnato l'atto di irrogazione della sanzione per carenza di motivazione in ordine al criterio adottato di commisurazione della stessa sanzione nella misura massima del 200%. Per quanto concerne il merito della controversia, la sentenza precisa che, stante la non impugnazione, neanche in via incidentale, della parte della pronuncia di primo grado riguardante la determinazione del Cut, la pronuncia deve ritenersi definitiva in relazione a tale punto. In ordine, invece, al criterio di calcolo della sanzione che trova riscontro nelle circolari ministeriali, il giudice d'appello ritiene che il criterio di calcolo sostenuto dall'ufficio e rapportato ai giorni di ritardo nel versamento del Cut ovvero nella misura massima in caso di omissione totale, non troverebbe riscontro nel dato normativo, vale a dire l'[art. 16, comma 1-bis DPR n. 115/02](#) e l'[art. 71 decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131](#). A giudizio della CTR, trattandosi di sanzione tributaria, l'avviso risulta radicalmente nullo per totale mancanza di motivazione in quanto l'ufficio avrebbe dovuto indicare, a pena di nullità, i criteri adottati per la determinazione della sanzione.

## Testo:

### FATTO E DIRITTO

I. A. impugnava una iscrizione ipotecaria dinanzi alla CTP di Potenza. Il ricorso veniva iscritto al n. 829/2016. Provvedeva altresì a versare il CUT, assumendo come valore della lite quello indeterminato. Il MEF, tramite il direttore della segreteria, ritenendo invece che il valore fosse determinabile in relazione all'importo dei tributi, notificava in data 14.12.2016, invito al versamento della somma di euro 380,00. Non avendo la parte provveduto, in data 19.9.2017 il predetto ufficio emetteva provvedimento n.1380, con il quale applicava la sanzione nella misura massima del 200%, pari ad euro 760,00, per omesso versamento del CUT. Avverso detto atto la parte proponeva ricorso alla CTP, che lo accoglieva in parte, con sentenza in data 26.11.2018, assumendo che la differenza CUT era dovuta, poiché il valore della lite era determinabile, avuto riguardo all'importo dei tributi a garanzia della cui riscossione era avvenuta la formalità ipotecaria. Accoglieva parzialmente la doglianza in ordine all'entità della sanzione, che determinava nel minimo del 100% rilevando che il criterio indicato nella circolare del MEF del 21.9.2011 non trovava riscontro nella legge. Avverso detta sentenza proponeva rituale appello l'ufficio, sottoponendo all'attenzione di questo collegio due questioni relative, la prima, ad un vizio di ultrapetizione e la seconda ad una errata e falsa applicazione dell'art. 16, comma 1-bis del TUSG. Si costituiva la parte depositando controdeduzioni. L'appello è infondato. Come è noto con l'[art. 37 della legge 98/2011](#) è stato introdotto nel processo tributario l'obbligo del versamento del contributo unificato. Sono state apportate varie modifiche al TU sulle spese di giustizia e con l'art. 16, comma 1 e 1-bis è stata prevista l'irrogazione della sanzione dal cento al duecento per cento in caso di omesso o insufficiente versamento del CUT, mediante rinvio all'[art. 71 del DPR 131 del 1986](#) in tema di imposta di registro. Tanto premesso, osserva questa CTR che il primo motivo di gravame, con il quale l'appellante ha dedotto il vizio di ultrapetizione, per avere "ritenuto illegittima la sanzione irrogata, non per i motivi indicati in ricorso (illegittimità del calcolo del CUT) ma perché la sua disciplina non risulterebbe chiara" non può essere accolto. Infatti l'appellato I. con il ricorso introduttivo aveva impugnato l'atto di irrogazione sanzioni (pag. 9) perché illegittimo per carenza di motivazione in ordine al criterio adottato di commisurazione della sanzione stessa nella misura massima del 200%, in palese violazione dell'[art. 16 del DLGS 472 del 1997](#), che, nel disciplinare il procedimento di irrogazione delle sanzioni, al comma due, prevede in maniera chiara, che l'ufficio notifica atto di contestazione...con indicazione, a pena di nullità, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni" Ebbene la CTP ha correttamente evidenziato che il "ricorrente si era doluto della mancata o insufficiente motivazione sulla irrogazione della sanzione". E adempiendo al dovere di approfondire la questione aveva tratto argomenti dalle controdeduzioni dell'ufficio, che aveva ritenuto che il calcolo della sanzione fosse stato stabilito dal legislatore all'art. 16 comma 1 bis del TUSG [DPR 115 del 2002](#), per affermare che la normativa di settore non prevedeva alcun criterio di calcolo automatico, ma solo un criterio proporzionale rapportato all'importo del CUT. Non si ravvisa quindi alcuna violazione dell'art. 112 CPC. Per quanto concerne il merito della controversia, premesso che la parte non ha proposto impugnazione, neppure in via incidentale, per cui deve ritenersi definitiva la parte del provvedimento che ha determinato il CUT in relazione al valore effettivo della lite e non a quello indeterminabile, deve rilevarsi che la tesi che l'ufficio continua a sostenere, secondo cui il calcolo della sanzione in materia sarebbe stato normativamente previsto e quindi che (indirettamente) che non era necessaria una specifica motivazione sul punto non trova invece riscontro nella legge, ma solo in una circolare del MEF del 21.9.2011. Infatti quel criterio di calcolo, indicato a pag. 15 della circolare, e rapportato ai giorni di ritardo nel versamento del CUT omesso e nella misura massima in caso di omissione totale e definitiva almeno alla data del provvedimento, (che sia il MEF che l'ufficio appellante ancorano al dettato normativo di cui agli art. 7 e 3,6,



comma 3 del dlgs 472/2002), non trova riscontro nel testo di legge. Infami la norma di riferimento è l'art. 16, comma 1-bis del DPR 115 che così recita " in caso di omesso o parziale pagamento del CUT si applica la sanzione di cui all'art. 71 del TU sull'imposta di registro". Detta ultima norma così recita "*se il valore definitivamente accertato supera quello dichiarato, si applica la sanzione dal 100 al 200%*". Non vi è dubbio che si tratti di sanzione di tipo tributario, tanto che le SSUU ne hanno attribuito la giurisdizione alle commissioni e allora, esaminando la disposizione generale in tema di irrogazione di sanzioni tributarie di cui all'**art. 16 dlgs 472 del 1997**, si rinviene al comma 2 una disposizione che impone all'ufficio, a pena di nullità, di indicare nel provvedimento i criteri adottati per la determinazione delle sanzioni. Ma nulla di tutto questo è dato rinvenire nel provvedimento impugnato in prime cure. L'ufficio insomma ha applicato proprio quel criterio indicato nella circolare MEF, dando per scontato che si trattasse di un dato normativo. Invece avrebbe dovuto fare riferimento all'art. 7 del dlgs 472 che detta i criteri di determinazione della sanzione tributaria, sanzione che va commisurata alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera svolta per eliminare o attenuare le conseguenze, alla personalità e alle condizioni economiche e sociali. Criteri del resto talmente noti e di generale applicazione in tutti i campi del diritto penale, amministrativo ecc. che costituiscono patrimonio della civiltà giuridica e della coscienza sociale. L'appellante ha evocato altre pronunce di giudici tributari di merito. A parte che quelle indicate in calce all'atto di gravame non risultano allegare, quella della CTP di Matera non tratta ex professo la questione sanzioni in esame, non ignora questo giudicante che esistono precedenti di segno diverso ( CTR Abruzzo 76 del 2019), ma in esse la questione non viene mai esaminata ex professo, ma si dà per scontato che il legislatore abbia stabilito il criterio di commisurazione della sanzione, criterio fatto poi proprio dal MEF nella citata circolare. Soffermarsi sul valore della circolare sarebbe del tutto superfluo, tuttavia la stessa contiene un utile metro di valutazione per verificare la gravità della violazione, desunta dalla condotta della parte, che facendo trascorrere il tempo senza adempiere al suo obbligo tributario, anzi omettendo di provvedere addirittura per nove mesi (tanto è decorso tra la data dell'invito e quella del provvedimento) ha dato prova di una condotta improntata a noncuranza e consapevole violazione di norme di legge, condotta, avuto anche riguardo all'entità della somma da versare, non certo di importo rilevante). Insomma vi erano elementi di fatto sufficienti per modulare l'entità della sanzione anche oltre il minimo edittale. La totale omissione di motivazione, elemento essenziale e imprescindibile per valutare il corretto esercizio del potere discrezionale, comporta la nullità del provvedimento in parte qua. Data la particolare questione trattata, sviata nella soluzione della citata circolare, impone di compensare le spese del grado.

#### **PQM**

La Commissione respinge l'appello, conferma la sentenza della CTP di Potenza del 26.11.2018, n. 1452. Compensa le spese del grado.

# Sentenza del 01/12/2020 n. 141 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Litisconsorzio necessario - Società di persone e soci - Competenza territoriale.

## Massima:

In tema di litisconsorzio necessario derivante dall'impugnazione dell'atto di accertamento da parte della società di persone e dei soci, i relativi ricorsi, se pendenti dinanzi allo stesso giudice, vanno riuniti ex [art. 29 D.Lgs. n. 546/92](#) ovvero se pendenti dinanzi a giudici diversi, troverà applicazione l'art. 39 c.p.c., con conseguente rimessione dinanzi al giudice preventivamente adito, rispetto al quale si sarà radicata la competenza territoriale per tutti i litisconsorti.

## Testo:

### FATTO- SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Potenza, ufficio controlli, a seguito di accertamento eseguito a carico della "Farmacia F. del dott. F. & C snc" con il quale accertava a carico della società un maggior reddito d'impresa, faceva notificare al socio, per la quota di possesso del 63%, altro accertamento con il quale imputava allo stesso un reddito di partecipazione pari ad €. 131.450,00 e richiedeva il pagamento di Irpef per €.43.784,00, di addizionale regionale per €. 1.458,00 e di addizionale comunale per €. 948,00 oltre interessi e sanzioni. Avverso tale atto proponeva ricorso il contribuente che, dopo avere rilevato che analogo avviso di accertamento per i redditi di partecipazione gli era stato notificato dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Salerno, eccepiva l'illegittimità dell'atto per avere l'ufficio proceduto ad una ricostruzione analitico/induttiva ex [art. 39, co. 1 lett.d\), DPR 600/73](#) utilizzando una astratta percentuale media di ricarico del settore di appartenenza in assenza di elementi precisi, gravi e concordanti idonei a legittimare l'utilizzo del metodo accertativo presuntivo; illegittimità dell'atto per assoluta erroneità della ricostruzione dei presunti maggiori ricavi avendo l'ufficio impiegato ipotesi e presunzioni del tutto destituite di fondamento; Chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento. La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sez. I, in data 18.06/13.08.18, tenuto conto di quanto deciso dalla CTP di Salerno relativamente al reddito societario, determinava il reddito di partecipazione in modo consequenziale al reddito d'impresa determinato per la Società Farmacia F. per l'anno 2012. Compensava le spese. Avverso tale sentenza propone appello l'Agenzia delle Entrate rilevando la nullità della sentenza per mancato rispetto del litisconsorzio necessario. Eccepisce la erroneità della decisione riguardante il reddito di partecipazione in conseguenza della erroneità della decisione pronunciata dalla CTP di Salerno nei confronti della società (decisione appellata dinnanzi alla CTR di Salerno) riproponendo anche nel merito i motivi proposti avverso la decisione pronunciata a seguito del ricorso proposto dalla società. Ribadisce la legittimità del proprio operato nella determinazione dei redditi societari e conseguentemente dei riflessi che tale accertamento riverberava sui SOCI. Chiede in via principale la trasmissione degli atti alla CTR di Salerno e in via subordinata dichiarare la legittimità e fondatezza dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio. Per l'udienza del 22.06.2020 l'Agenzia delle Entrate faceva pervenire in segreteria istanza di trattazione in pubblica udienza nonché richiesta di rinvio. L'udienza del 22.06.20 era rinviata ai sensi del provvedimento Presidenziale dell'11.05.20 avente ad oggetto "misure organizzative dell'attività giudiziaria durante la cd "fase 2" per contrastare l'emergenza epidemiologica". All'odierna udienza, verificata la regolarità delle notifiche degli avvisi di trattazione, udite le conclusioni delle parti presenti, come da separato verbale, la causa veniva introitata per la decisione.

### MOTIVI DELLA DECISIONE - DIRITTO

Nella specie, non v'è dubbio che si sia di fronte ad un accertamento di redditi di partecipazione che riguarda inscindibilmente una pluralità di soggetti (art. 5 cit. TUIR), e che rientra perciò nella specifica figura del litisconsorzio necessario originario, così come è stata ricostruita e definita dalla giurisprudenza della Corte di legittimità. I fatti in contestazione sono sostanzialmente gli stessi, la legittimità e la fondatezza dell'accertamento del reddito recuperato in capo alla società (atteso che la ricaduta sui singoli soci deriva da una mera operazione aritmetica) non può che riflettersi sull'accertamento in capo ai soci cosicché tra i giudizi esiste un vincolo di consequenzialità necessaria, ovvero, di pregiudizialità. La decisione della causa della società costituisce l'antecedente logico della decisione della causa dei soci e questa, a sua volta, "contiene", in quanto implica, la decisione sul reddito sociale, anche in mancanza di un giudizio parallelo sulla causa pregiudiziale (Cass. 14417/2005, 5366/2006, 9446/2006, 14056/2006, 5932/2007). Quindi, l'attività di accertamento svolta nei confronti della società non può essere disgiunta da quella relativa ai soci: a) unica è la materia imponibile, seppure soggetta a diversa disciplina, in ragione del carattere reale dell'imposta, rispetto al carattere personale dell'imposta statale; b) unico è il risultato dell'accertamento, sia che lo si consideri nel suo complesso in capo alla società, sia che lo si consideri come la somma dei redditi imputati ai singoli soci in conseguenza dell'accertamento societario. Orbene, la soluzione che meglio concilia tutte le diverse esigenze processuali (economia dei giudizi, rispetto del diritto al contraddittorio ed eliminazione del rischio di giudicati contrastanti), sarebbe quella della riunione dei procedimenti connessi (simultaneus processus), prevista e disciplinata, per il processo tributario, dall'[art. 29 D.Lgs. 546/1992](#) che riguarda qualsiasi tipo di connessione (aggettiva, soggettiva, continenza, pregiudizialità). Nel caso di specie però gli accertamenti sono stati emessi, in base ai principi

di competenza fiscale da diverse Direzioni dell'Agenzia delle Entrate ponendosi così un problema di competenza territoriale a giudicare tutti i ricorsi congiuntamente ovvero alla loro riunione. Orbene sul punto le SS.UU. hanno affermato il principio secondo il quale "ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per ragione esercitata dall'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere considerato o unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario, ai sensi del D.Lgs. 546/92, art. 14, comma 1" (tra le altre, Cassa, sent. 1052 e 1053/2007); - tra le ipotesi di possibile litisconsorzio necessario, ricostruito e definito dalla citata giurisprudenza, possono rientrare le cause, come quella oggetto dell'odierno ricorso, originate dall'impugnazione di avviso di accertamento di maggior reddito a carico del socio, secondo le relative quote, in base alla presunzione legale posta, prima, dal D.P.R. n. 597/73, art. 5, e, poi, dal D.P.R. n. 917/86, art. 5 (in virtù della quale i redditi delle società di persone sono imputati pro quota a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione). Le Sezioni unite hanno ritenuto che allorquando ricorra, come nella specie, una ipotesi di litisconsorzio tributario necessario ed originario, la cui violazione comporterebbe la nullità ab imis del rapporto processuale, questa sia assorbente di ogni possibile questione relativa alla successiva applicazione di altre norme che disciplinano i rapporti tra procedimenti connessi salvo quella sulla riunione dei ricorsi. In altri termini, se, come avvenuto nel caso e ricavabile proprio dall'atto d'impugnazione, tutti gli interessati, litisconsortili necessari (società e soci), abbiano impugnato gli avvisi di accertamento loro notificati, i relativi ricorsi, se pendenti dinanzi allo stesso giudice, vanno riuniti, ex D.Lgs. n. 546/92, art. 29, oppure, nel caso in cui le cause connesse siano pendenti dinanzi a giudici diversi, il ricorso andrà rimesso dinanzi al giudice preventivamente adito. Tanto in forza dell'applicazione delle previsioni degli artt. 31-39 (sezione 4<sup>a</sup>, del titolo 1<sup>o</sup>, libro 1<sup>o</sup>, intitolata appunto "Delle modificazioni della competenza per ragioni di connessione") che ben possono applicarsi in via analogica ed estensiva al giudizio tributario in virtù dello specifico rinvio, in mancanza di normazione, alle regole del giudizio civile Sulla base di queste regole, contemperate con quelle di distribuzione della competenza per materia, valore e territorio e con il principio del *simultaneus processus*, la riunione dovrà avvenire dinanzi al giudice preventivamente adito così evitandosi qualsiasi difetto d'integrità del contraddittorio. In conclusione e riassumendo ritiene questo giudicante che trovandosi di fronte ad una ipotesi di litisconsorzio necessario in cui tutte le parti (società e soci) hanno proposto impugnazione rispetto agli accertamenti loro notificati, in forza del criterio stabilito dall'art. 39 c.p.c. vada disposta la remissione degli atti al giudice preventivamente adito anche perché con la proposizione del primo ricorso sorgeva la necessità d'integrazione del contraddittorio e quindi dinanzi a lui si era radicata la competenza territoriale senza che possa apparire la inderogabilità della stessa, sancita dal D.Lgs. n. 546/92, art. 5, comma 1 in quanto il valore della integrità del contraddittorio, garanzia del giusto processo, tutelato da norma costituzionale (art. 111 Cost., comma 2), giustifica la deroga della competenza territoriale; ovvero, la proposizione del primo ricorso determina il radicarsi della competenza territoriale per tutti i litisconsorti, sulla base del criterio, stabilito per legge (D.Lgs. n. 546/92, art. 14) del *simultaneus processus*. Ai fini dell'individuazione della CT competente, ovvero della CT adita preventivamente, dall'esame degli atti si rileva che il ricorso avverso l'accertamento nei confronti della società venne spedito in data 24.11.17 alla CTP di Salerno mentre quello proposto dal socio avverso l'accertamento riguardante i redditi di partecipazione venne spedito alla CTP di Potenza in data 15.03.18, non v'è dubbio alcuno che quindi la competenza si sia radicata preventivamente dinanzi alla CTP di Salerno e che essendo il procedimento giudicato da quella commissione in grado di appello (RGA 7531/2018) stesso grado del presente gli atti vadano trasmessi a quella CTR per le conseguenti decisioni che riterrà di adottare. Nulla per spese

P.Q.M.

Rimette gli atti alla CTR di Salerno trattandosi di litisconsorzio necessario e sussistendo ipotesi di connessione con il proc. RGA 7531/2018. Nulla per le spese.

## Sentenza del 12/11/2020 n. 121 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 2

### Intitolazione:

Deducibilità costi d'impresa - Prestazioni di servizi via internet - Continuità valori di bilancio - Documentazione extracontabile.

### Massima:

In materia di reddito d'impresa, l'inerenza delle singole spese e dei costi affrontati, necessari ad ottenere la deduzione ex [art. 109 DPR n. 917/86](#), va definita come una relazione tra spesa e impresa, sicché la prima assume rilevanza non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù di una sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili, sulla base di un giudizio prettamente qualitativo. L'ufficio, nel negare la deducibilità del costo, deve motivare tale esclusione indicando taluni degli indici sintomatici del difetto di inerenza. Inoltre deve ritenersi erronea la rideterminazione dei ricavi derivati dalla "prestazione di servizi" erogati avvalendosi dell'opera intermediatrice della società operante via internet, qualora la Direzione provinciale non fornisca la prova analitica dell'asserita nettizzazione dei ricavi del costo per le prove di analisi e valutazione, da considerarsi quali componenti negativi collegati allo svolgimento di attività. Analogamente, in campo tributario, il principio di continuità dei valori di bilancio impone che le rimanenze finali di un esercizio costituiscano esistenze iniziali del successivo e le reciproche variazioni concorrano a formare il reddito d'esercizio; pertanto l'eventuale accertamento dovrà essere svolto previa attività di "verificazione" ex [art. 52 DPR 633/72](#), tesa ad accertare la giacenza di magazzino, pena la mancata prova della quantità di prodotti venduti. Al contrario il rinvenimento di documentazione extracontabile riguardante fatture emesse ma non contabilizzate costituisce elemento probatorio presuntivo, utilmente valutabile in sede d'accertamento, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità contabili o inadempimenti di obblighi di legge.

### Testo:

Nella controversia originata dall'impugnazione da parte di P. F. dell'avviso di accertamento TC50... emesso dall'Agenzia delle Entrate, D.P. di Matera, relativo a IRPEF, IRAP e IVA anno d'imposta 2013, la Commissione Tributaria Provinciale di Matera, con sentenza ..., ha accolto parzialmente il ricorso. In particolare, il Giudice di prime cure, dopo aver premesso che «Il ricorrente nell'anno d'imposta accertato esercitava un'attività diretta alla vendita di test di intolleranza alimentare, rivolgendosi ad una platea di soggetti reclutata esclusivamente attraverso siti internet, tramite operatori quali Groupon, Google, Groupalia eec. L'attività si svolgeva nel seguente modo: una volta ricevuta la richiesta del test dal cliente, il P. inviava allo stesso il materiale editoriale oltre ad una provetta e relative istruzioni per eseguire il test il quale a sua volta, eseguito il test, inviava il tutto al P. e questi a sua volta ad una società specializzata che elaborava il test e lo rispediva al P. che provvedeva al successivo inoltro al cliente» riteneva « il comportamento del P. del tutto conforme a legge » in quanto «Correttamente il P. contabilizzava nella sezione ricavi con la voce "vendita di materie prime" le prestazioni dal medesimo rese "emettendo e registrando le fatture di vendita». Rilevava ancora, quanto al «costo sostenuto per l'attività di intermediazione svolta dalla società Groupalia », che «gli stessi non sono stati detratti dai ricavi ma, trattandosi come detto, di costo sostenuto dal P. per il servizio finale, sono stati indicati correttamente nella voce "vendita materie prime "». Riteneva inoltre «correttamente» operata la rilevazione contabile, «sotto la voce "acquisto prodotti editoriali" nella sezione costi ..... il costo sostenuto per l'elaborazione dei test di intolleranza effettuati dalla società D.». Giudicava infine «non corretto il comportamento del ricorrente riguardo alla deduzione dei costi sia per la mancanza del principio di inerenza (acquisto di capi di abbigliamento anche femminili, scarpe ) sia per il tipo di beni acquistati che non ricadono nel novero di divise da lavoro, sia perché alcuni costi sono stati sostenuti per acquisto di beni destinati a soggetti diversi. > > Solo sullo specifico punto, perciò, rigettava la doglianza, concludendo per la indeducibilità dei costi in parola. Per la riforma della sentenza, il P. propone appello con due motivi, cui resiste con controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate, ribadendo fondatezza e legittimità dell'accertamento e proponendo a sua volta appello incidentale, affidato ad unico motivo.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente, deve essere disposta la riunione dell'appello principale e di quello incidentale, ex art. 335 c.p.c., trattandosi di impugnazioni proposte avverso la stessa sentenza.

1\_. Con il primo motivo dell'appello principale [VIOLAZIONE ART. 109, COMMA s T.U.I.R. OMESSA OVVERO APPARENTE, COMUNQUE CONTRADDITTORIETA' DELIA MOTIVAZIONE IN TEMA DI APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI INERENZA AL CASO DI SPECIE], il P. propone la propria interpretazione della sentenza di primo grado e contesta, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, la decisione assunta dalla CTP per aver confermato la legittimità delle riprese dell'Ufficio riguardanti spese sostenute per l'acquisto di vestiario e scarpe per € 3.563,74 nonché altri costi (quali spese per ristoranti e mezzi di trasporto per € 5.893,69), indeducibili in quanto privi del requisito di inerenza.

2\_. Con il secondo motivo dell'appello principale [VIOLAZIONE OMESSA OVVERO APPARENTE MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA PER NON AVER NULLA ARGOMENTATO IN MERITO ALLA MEMORIA AGGIUNTIVA DEPOSITATA AGLI ATTI OVE SI FACEVA RIFERIMENTO ALLA DEDUZIONE DELLE SPESE INERENTI A

VIAGGI, RISTORANTI E PERNOTTAMENTI] il P. censura la sentenza del Primo Giudice, che non avrebbe a suo dire esplicitato contenuti ed esiti dell'esame di memoria aggiuntiva.

3\_. I due motivi, che possono essere trattati congiuntamente perché connessi, sono in parte inammissibili e in parte fondati.

3.1\_. Il secondo motivo è inammissibile per carenza d'interesse, ex art. 100 c.p.c. Non v'è dubbio infatti che il Giudice di prime cure, al di là del riferimento espresso alle memorie, lamentato dal P., abbia comunque pienamente affrontato il merito sotteso alle questioni e ai documenti introdotti con le stesse memorie, sicché alcun documento l'odierno ricorrente ha subito a causa della omessa citazione esplicita, pur da lui censurata.

3.2\_. Il primo motivo, che reca doglianze relative al recupero a tassazione di costi per complessivi € 9.457,43, dall'Ufficio ritenuti non inerenti, deve ritenersi parzialmente inammissibile. Risulta infatti dalle controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate di Matera che il P. con l'atto introduttivo del giudizio nel quale aveva assunto che il provvedimento TC50 fosse viziato per gli specifici motivi in esso esposti - non ha assolto l'onere di contestazione della indeducibilità della spesa per vestiario addotta nell'avviso di accertamento, con la conseguenza che, non avendo potuto l'Ufficio prendere posizione rispetto al fatto non avversato dal P. medesimo, in sede di appello deve negarsi natura controversa al rilievo della indeducibilità di costi per € 3.563,74.

3.3\_. All'opposto, deve invece essere da questo Collegio conosciuta la questione della indeducibilità, per asserito difetto di inerenza all'attività d'impresa, delle spese alberghiere e di somministrazione di alimenti nonché di quelle riferibili all'uso di mezzi di trasporto per l'importo € 5.893,69, dacché il rilievo dell'Ufficio è stato dal P. contestato già nel giudizio di prime cure, come analogamente riferisce l'Ufficio medesimo.

3.3.1\_. Sul punto, il motivo di appello principale è fondato e merita di essere accolto. Va preliminarmente osservato che, ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR « Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi » Orbene, ove si versi in materia di reddito d'impresa, in conformità al costante insegnamento della Suprema Corte, l'inerenza delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ai sensi dell'[art. 109 DPR 917/86](#), va definita come una relazione tra due entità - la spesa, o il costo, e l'impresa - sicché la prima assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù di una sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili ([Cass., Sez. 5, n. 30030 del 21.11.2018](#)). Va altresì precisato che l'inerenza non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo ed attività di impresa, quand'anche solo potenzialmente idonea a stimolare la produzione di reddito imponibile. Dunque, l'inerenza non può essere apprezzata se non attraverso l'articolazione di un giudizio qualitativo, affrancato da riferimenti a concetti di utilità o vantaggio, tipici del giudizio quantitativo, in quanto è configurabile come costo anche l'uscita finanziaria che lo misura, pur non apportando alcun vantaggio economico. Nella specie, dagli atti di causa non risulta che l'Ufficio impositore, nel negare la deducibilità del costo pari ad € 5.893,69, abbia indicato, debitamente motivando le ragioni della decisione denegatoria, alcuno degli indici sintomatici del ritenuto difetto di inerenza - quali insufficienza o inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente o presso il medesimo raccolti - allo scopo di somministrare, anzitutto a se stesso, la prova critica o indiretta della fondatezza del rilievo. In tal modo operando, peraltro, l'Ufficio medesimo ha potenzialmente impedito al P. di dimostrare la eventuale regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa ed alle scelte imprenditoriali ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza ([Cass. Sez. 5 n. 18904 del 17.7.2018](#)).

4\_. Con l'unico motivo di appello incidentale, nella sua triplice articolazione di omessa pronuncia su controdeduzioni a sostegno dell'atto impugnato, di motivazione apparente e di omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio [VIOLAZIONE o FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 132, COMMA 2, N. 4), C.P.C., DELL'ART. 118, COMMA I, DISP. ATT. C.P.C., E DELL'ART. 36, COMMA 2, N. 4), D.LGS. N. 546/92 NULLITu00C0 DELLA SENTENZA PER DIFETTO DI MOTIVAZIONE - MOTIVAZIONE APPARENTE ED ERRATA], l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata, invocandone la declaratoria di nullità nella parte in cui il Collegio di Primo grado ha ritenuto di accogliere le doglianze del ricorrente in ragione degli adempimenti contabili posti in essere dal P., giudicati correttamente eseguiti tanto in riferimento alle componenti positive quanto a quelle, in parte, negative di reddito.

4.1 motivo deve essere parzialmente rigettato.

4.2\_. Va anzitutto disattesa la censura nella parte in cui è denunciata omessa o insufficiente motivazione, poiché tale vizio è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del Giudice di merito emerga la totale obliterazione di elementi che avrebbero potuto condurre ad una diversa decisione, ovvero quando siano evincibili carenze del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al convincimento, ma non già quando vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni dell'appellante incidentale sul valore e sul significato dal Giudice stesso attribuiti agli elementi delibati. Orbene, dalla lettura della sentenza si evince che la CTP ha esplicitato, per ciascun elemento indiziario addotto nell'atto di accertamento, una argomentata adesione alle tesi esposte dal ricorrente P., sufficiente ad individuare il procedimento logico che ne ha determinato il convincimento. È pacifico infatti che al giudice di merito spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e di dare prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Peraltro, proprio sulla base del medesimo parametro decisorio adottato di Giudice

di prime cure - la correttezza del comportamento del P., sotto il profilo degli adempimenti contabili - è lo stesso Ufficio finanziario, relativamente a distinto rilievo recato dall'avviso di accertamento a suo tempo impugnato, a ritenere la pronuncia resa dal Primo Giudice immune da vizio alcuno di motivazione [v., Controdeduzioni e Appello incidentale, prot. n. 2019/41372, pag. 9, r. -9] .

4.3\_. Del pari infondato deve ritenersi il motivo in epigrafe, nelle parti che riguardano:

I i maggiori ricavi accertati a fini Irpef, ai sensi degli artt. 38, 39, comma I, 42 e 43, del Dpr 600/73, limitatamente a materia imponibile per € 53.053,16;

II. il maggiore valore della produzione netta, ex artt. 4, 5 e 25, co. I, e 32, D.Lgs. n. 446/97, quantificato per un importo di € 58.067,66;

III. i maggiori corrispettivi accertati, ex art. 55, DPR 26.10.1972 n. 633, all'interno di un ammontare di operazioni imponibili attive per complessivi € 151.270,00.

Al riguardo, risulta agli atti di causa che, nel quadro delle attività di controllo sostanziale delle posizioni fiscali amministrare, l'Agenzia delle Entrate di Matera, ai sensi degli artt. 32 d.p.r. 29.9.1973, n. 600, e 51, d.p.r. 26.10.1972, n. 633, in data 04/09/2017, invitava il P. ad esibire documentazione contabile relativa all'anno d'imposta 2013, richiedendo in particolare:

Registri IVA;

Registro dei beni ammortabili;

Fatture di acquisto;

Fatture emesse;

Prospetto di sintesi rigo RG22.

Dall'atto di controdeduzioni e appello incidentale emerge che, in successive due sedute di contraddittorio, tese a verificare la possibilità di definire in adesione rilievi contestabili sulla base di elementi di accertamento in possesso dell'Ufficio, quest'ultimo riceveva "varie comunicazioni" e acquisiva "ulteriore documentazione presentata". Dal medesimo atto si evince ancora che è stato esaminato della citata Direzione Provinciale AdE anche il bilancio d'esercizio [v., Controdeduzioni e Appello incidentale, prot. n. 2019/41372, pag. 2, r.-3, e r. -6, nonché pag 4, r. -17]. Non risulta però che sia stato acquisito anche il piano dei conti, funzionale alla revisione del bilancio, né che quest'ultimo documento di sintesi di derivazione scritturale sia stato riclassificato, al fine di acquisire conoscenza oltre che degli aspetti economico e patrimoniale anche dei profili finanziari, rilevanti sul piano del controllo a fini IVA. Al di là delle carenze dell'acquisito quadro probatorio, l'Ufficio accertatore in ogni caso non chiarisce, ai fini dell'autosufficienza: quale regime di determinazione del reddito d'impresa abbia riferito alla concreta situazione controllata. Ed invero, mentre l'acquisizione del prospetto di sintesi del rigo RG22 farebbe per un verso propendere per l'ipotesi di redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali in contabilità semplificata, per l'altro, atteso che sotto il profilo fiscale la redazione del bilancio è obbligatoria per i soli imprenditori in contabilità ordinaria, l'ipotesi stessa parrebbe rivelarsi priva di fondamento. Epperò l'inquadramento appare imprescindibile, sia in sede di accertamento che in sede contenziosa, atteso che le imprese individuali in contabilità semplificata, di cui all'art. 18 del DPR 600/73, che non abbiano optato per la tenuta della contabilità ordinaria, e a differenza delle imprese in contabilità ordinaria, determinano il reddito d'impresa in base all' art. 66 del TUIR., nel testo in vigore dal 2.3.2012 al 31.12.2016, che, allora ispirato al principio di competenza, testualmente recitava: "Il reddito d'impresa dei soggetti che secondo le norme del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono ammessi al regime di contabilità semplificata e non hanno optato per il regime ordinario è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi... e degli altri proventi... conseguiti nel periodo d'imposta e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel periodo stesso."; la ragione per la quale la base istruttoria dell'accertamento non sia stata estesa alla formazione dell'inventario, atteso che eventuali rimanenze di magazzino sono considerate attività correnti quale sia stato l'esito dell'esame del Registro dei beni ammortizzabili, che si è ritenuto comunque di richiedere in comunicazione, all'atto dell'avvio del controllo interno.

5. In tal quadro di incertezze istruttorie, l'Ufficio di Matera, con il richiamato atto di controdeduzioni, sostiene e ribadisce legittimità e fondatezza dei rilievi recati dall'accertamento TC50, confezionato con metodo analitico-induttivo e a suo tempo tempestivamente opposto. A tal fine, nell'espone lo schema di rilevazione dei fatti aziendali generanti ricavi tipici, dal P. costruito in ragione dell'oggetto dell'attività in concreto svolta, cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi, a proposito di quest'ultima, la cennata D.P. testualmente argomenta: "Nella voce prestazioni di servizi ricadono i ricavi relativi alle vendite di prodotti, effettuate via internet, per il tramite degli operatori commerciali operanti su tali piattaforme, nel caso di specie la società GROUPALIA; tale voce, in qualsiasi modo viene contabilmente rappresentata, è composta dai compensi per le prestazioni effettuate dal sig. P. nell'esecuzione di test, al netto delle provvigioni pagate agli operatori anzidetti e considerato il costo per l'esecuzione dei test da parte della società D. Dunque, tale voce o viene esposta nella sezione ricavi nell'esatto ammontare delle fatture emesse, depurate delle corrispondenti spese indicate nel lato costi, oppure viene esposta esclusivamente nella sezione ricavi, nella misura del compenso netto percepito dal sig. P. Dall'esame dei dati contabili è emerso che dal lato ricavi è

annotato l'importo di € 79.480,00 quale ammontare delle prestazioni di servizi, e dal lato costi è annotato l'importo di €22.276,40, relativo alle fatture emesse dalla società Groupalia per n. 1020 test effettuati. Pertanto, il compenso netto percepito dal sig. P. sarebbe pari ad € 56.203,60 (€ 79.480,00 - € 22.276,40) per n. 1020 test effettuati tramite l'intermediazione della società Groupalia. Come sopra evidenziato, è dato certo che la società Groupalia e il sig. P. hanno operato insieme per un totale di n. 1.020 contatti, concretizzandosi con l'effettiva esecuzione dei corrispondenti, test di intolleranze: il prezzo pagato dai clienti per l'esecuzione dei predetti test è stato di € 99,00/cadauno; complessivamente la società Groupalia ha incassato € 100.980,00; parte di queste somme è stata trattenuta dalla società per l'intermediazione e parte è stata versata al sig. P. per l'esecuzione materiale dei test; contabilmente tale costo è rappresentato dalla voce "acquisti di servizi" dell'ammontare di € 22.276,40 e il ricavo è rappresentato dalla voce "prestazioni di servizi" dell'ammontare di € 79.480,00, emerge chiaramente che parte dei ricavi conseguiti dal sig. P. per l'attività di vendita effettuata con la società Groupalia non è stata contabilizzata: dal confronto dei dati innanzi richiamati, viene logico pensare che il costo dell'intermediazione, già contabilizzato tra i costi, è stato detratto dai ricavi che sono stati indicati proprio al netto di detti costi; ed infatti, se sommiamo alla voce ricavi per prestazioni di servizi i corrispondenti costi sostenuti, si addivene al risultato di € 101.756,00, valore molto prossimo ai ricavi ricostruiti a tavolino dall'ufficio (€ 100.980,00). Tale convinzione è avvalorata dal fatto che le fatture emesse dalla società Groupalia quasi mai indicano il valore complessivo dell'operazione (prezzo test e commissione per l'intermediazione), più spesso indicano solo l'ammontare dell'intermediazione, come rappresentato alla tabella di cui a pag.5 dell'accertamento. Pertanto si rende necessario riallineare l'ammontare delle operazioni intercorse tra la società Groupalia ed il sig. P., nella considerazione che i dati esposti nelle fatture emesse dalla società Groupalia non sono utilizzabili per la ricostruzione dei ricavi (come invece ha fatto il sig. P.) in quanto quasi sempre è stato fatturato solo l'ammontare delle commissioni dovute; da ciò: RICAVI=N. 1.020 test per € 99,00 =€ 100.980,00 Costi per intermediazione Groupalia= € 17.673,11 Per effetto di tale operazione di calcolo, i maggiori ricavi ammontano ad € 21.500,00 (€ 100.980,00 - 79.480,00) ed i minori costi ammontano ad €4.603,00 (22.276,00 - 17.673,00). Dalla contabilità esibita è emerso che l'elaborazione dei test di intolleranza veniva effettuata dalla società D., la quale forniva il prodotto editoriale consistente nel depliant informativo e questionario informativo ed effettuava materialmente il test. Dalle fatture emesse dalla predetta società D. si evince che i test complessivamente effettuati nel 2013 sono stati n. 2.517,50, come riassunto nel prospetto di cui a pag. 6 dell'impugnato atto di accertamento, e che i costi sostenuti dal sig. P. per l'effettuazione di detti test sono pari ad € 84.444,50 (dato esposto in bilancio alla voce acquisto di prodotti editoriali e corrispondente all'ammontare delle fatture emesse dalla società D.). Emerge, dunque, che i test effettuati complessivamente nel 2013 sono pari a 2.517,50 (dato acquisito dalle fatture emesse da D.), mentre i test fatturati dal sig. P. sono pari a 2.169 (test fatturati ai privati per n. 1.149 e test effettuati con l'intermediazione di Groupalia per n. 1.020); ne deriva che risulterebbero non fatturati n. 348,5 test; è lecito affermare che tali test, per quanto finora evidenziato, sicuramente ricadono nel novero dei test effettuati dal sig. P. nei confronti di clienti contattati da lui personalmente (sarebbe improbabile pensare, infatti, che possano riferirsi a test effettuati dalla società Groupalia, stante la tipologia e modalità dei rapporti tra le parti e la facile tracciabilità delle operazioni sulla piattaforma internet). Tenuto conto che: - dall'analisi delle fatture emesse emerge che mediamente il sig. P. vendeva i test al prezzo di € 90,67 (€104.181,60/n. 1149 test); - che i test non fatturati ammontano a n. 348, ne deriva che non sono stati contabilizzati ricavi per € 31.553,16 (€ 90,67 X n. 348 test). Tenuto conto di tutto quanto sopra esposto, i maggiori ricavi complessivamente calcolati sono risultati pari ad €58.067,66 (5.014,50 + 21.500,00 + 31.553,16) ed i minori costi ad € 4.603,00. "

5.1\_. Orbene, anche a voler trascurare la non perspicuità della riportata intavolazione, risultante farraginosa e con inevitabili riflessi sul piano dell'autosufficienza, deve ritenersi erronea la rideterminazione - per il maggiore importo di € 21.500,00, e così per complessivi € 100.980,00 - dei ricavi appostati in bilancio per € 79.480,00, derivati, secondo la D.P., dalle "prestazioni di servizi" erogati dal P., avvalendosi dell'opera intermediatrice della società Groupalia. Infatti, sebbene sia lo stesso Ufficio a riferire - asseritamente, sulla base della documentazione esaminata - che la detta voce di bilancio è deputata ad accogliere i "compensi per le prestazioni effettuate dal sig. P. nell'esecuzione di test (recte: vendita pacchetti), al netto delle provvigioni pagate agli operatori anzidetti e considerato il costo per l'esecuzione dei test da parte della società D.", la medesima D.P. finisce poi per non somministrare la prova analitica della asserita nettizzazione dei ricavi, conseguiti alla vendita di 1.020 pacchetti al prezzo unitario di € 99,00, anche del costo sostenuto dal P. per le prove di analisi e di valutazione eseguite dalla D. Secondo il costante insegnamento della Suprema, infatti, devono essere considerati tutti i componenti negativi collegati allo svolgimento dell'attività, perché altrimenti si assoggetterebbe ad imposta il profitto lordo, anziché quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost.

5.2\_. A non diversa conclusione deve pervenirsi, all'interno della medesima categoria di attività dall'Ufficio denominata «PRESTAZIONI DI SERVIZI» [v., Controdeduzioni e Appello incidentale, prot. n. 2019/41372, pag. 3, r. + 16], anche in relazione alla rettifica, operata per complessivi € 31.553,16, dei ricavi specificamente correlabili alla posta di bilancio riportata sotto la voce «ACQUISTO DI PRODOTTI EDITORIALI» ed allocata - si presume, visto che l'Ufficio non chiarisce - tra le componenti negative di reddito, nel Conto economico, e nell'attivo della Situazione patrimoniale, quale attività corrente. Allo scopo, considerato che, come riferito dall'Ufficio, era stato stipulato un contratto di concessione di vendita tra la D. ed il P., in forza del quale quest'ultimo, nella veste di rivenditore, ha agito non quale intermediario, ma come acquirente dei beni forniti, nell'intento di rivenderli sul mercato, appare senza fondamento la pretesa dell'Ufficio che, muovendo dal dato contabile risultante dall'insieme delle fatture emesse dalla D.- fornitrice, nell'anno 2013, di prodotti editoriali per 2.517,50 (?) unità - fa senza alcun riscontro coincidere la quantità di beni fatturati dalla fornitrice con il numero di prodotti venduti dal P. Infatti, non avendo la D.P. svolto alcuna attività di "verificazione" ex art. 52, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e, in particolare, ritenuto di estendere la base istruttoria dell'accertamento a suo tempo impugnato alla formazione dell'inventario fisico coevamente alla "ispezione" documentale avviata ed eseguita "a tavolino", non può ritenersi raggiunta la prova della quantità di prodotti esitata sul

mercato, difettando il procedimento di revisione fiscale dell'essenziale dato delle giacenze contabili di magazzino al 31.12.2012 ( ovvero dell'afferente costo ripreso, all'1.1.2013 ) e al 31.12.2013. La norma di cui all'art.92, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, infatti, «postula in campo tributario il cosiddetto principio di continuità dei valori di bilancio, per cui le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo e le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito d'esercizio» [v. Cass. n. 11748 del 2008]. Ne consegue la illegittimità della imputazione della presunta evasione per intero all'anno d'imposta 2013.

5.3\_. Va invece accolto il motivo di gravame nella parte in cui censura la decisione del Primo Giudice, che non ha ritenuto legittimo acquisire a tassazione i corrispettivi risultanti da fatture "emesse" (recte, formate), ma non contabilizzate dal P., per un complessivo imponibile di € 5.014,50. Ed invero, il rinvenimento di documentazione extracontabile concernente fatture emesse ma non assoggettate ad obblighi strumentali contabili costituisce dato obiettivo la cui attitudine probatoria ai fini del recupero fiscale oggetto del giudizio non risulta contrastata da alcuna argomentazione di controparte. È pertanto sufficiente qui ribadire i consolidati principi in tema di rilevanza probatoria della documentazione extracontabile ai fini di rettifica fiscale, costituendo detta documentazione, ove legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, e quand'anche concretantesi in annotazioni personali dell'imprenditore, elemento probatorio, ancorché meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e di inadempimenti di obblighi di legge (cfr., tra le molte, Sez. 5, 24 settembre 2014, n. 20094, in tema di accertamento delle imposte sui redditi; Sez. 5, 8 settembre 2006, n. 19329 e Sez. 5, 1° febbraio 2006, n. 2217, in tema di accertamento dell'IVA)

6\_. Conclusivamente, devono accogliersi le doglianze del P., limitatamente a costi per € 5.893,69, perché detraibili dai ricavi di competenza; quelle dell'Ufficio, limitatamente a corrispettivi per € 5.014,50, perché imponibili a fini IRPEF e IRAP, oltre che ad IVA. Confermata, nel resto, la sentenza dei Primi Giudici.

7\_. Dispositivo

P.Q.M.

La Commissione così dispone:

Nei termini di cui in motivazione, accoglie parzialmente il primo motivo del ricorso principale, che dichiara per il resto inammissibile; rigetta in parte il ricorso incidentale e, in considerazione della reciproca parziale soccombenza, compensa le spese del grado.



# Sentenza del 01/12/2020 n. 138 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Contestualità dell'atto di accertamento e dell'atto sanzionatorio - Associazione sportiva - Regime semplificato IVA - Onere della prova.

## Massima:

L'adozione contestuale dell'atto di accertamento e sanzionatorio non è imposta da alcuna norma giuridica che preveda l'illegittimità della sanzione in caso di emissione temporalmente differita. L'associazione sportiva, in quanto tale, non è tenuta a tutti gli adempimenti previsti ordinariamente in materia IVA, in conseguenza delle semplificazioni concesse dal legislatore in ragione dell'attività esercitata, ma è tenuta comunque alla liquidazione e versamento dell'imposta trimestralmente, entro il sedici del secondo mese successivo al trimestre di emissione della fattura. Inoltre, qualora vengano emesse note di credito rilevanti ai fini IVA, "è onere del contribuente dimostrare la ricorrenza dei presupposti di cui all'art. 26, secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per accedere al regime della variazione in diminuzione dell'imposta, tramite la corretta e completa registrazione delle operazioni, da cui emerga inequivocabilmente la corrispondenza tra le stesse, oppure, ove tale onere non possa essere così assolto, attraverso altri mezzi di prova nel rispetto delle regole generali".

## Testo:

L'ASD A., in persona del legale rappresentante R. C., proponeva appello avverso la decisione della Commissione Tributaria Provinciale n. 19/01/19 - depositata il 20.03.2019. Tale pronuncia rigettava il ricorso avverso ravviso di accertamento TC col quale l'Agenzia delle Entrate di Potenza verificava - ai soli fini IVA - maggiori corrispettivi commerciali dell'associazione per l'imponibile di euro 78.615,70, con una imposta dovuta e non versata di euro 8.254,65 per l'anno 2012. Tanto in applicazione del regime fiscale agevolato ex L. n. 398/91 relativo ai proventi commerciali conseguiti dalle associazioni sportive. Pertanto, con l'avviso di accertamento TC, l'Ufficio recuperava a tassazione l'IVA dovuta e, con atto di contestazione TC, veniva comminata la sanzione, ex art. 13 D Lgs 471/97, per l'omesso versamento dell'IVA. Preliminarmente l'ASD A. evidenziava la violazione dell'art. 116 c.p.c. in cui era incorsa la sentenza della CTP, non essendosi pronunciata in ordine all'asserita violazione del principio del reciproco rispetto commessa dall'Amm.ne finanziaria nel caso di specie, per aver comminato la sanzione non contemporaneamente all'atto di accertamento ma con provvedimento successivo. Di poi il ricorrente, nell'impugnare il predetto atto eccepiva la violazione dell'art.7 co. 1 del DPR n.917/86 - disciplinante il regime individuativo del periodo di imposta riguardante le IID - in quanto l'accertamento aveva avuto ad oggetto, nel caso di specie, i ricavi percepiti nell'anno solare 2012 e non invece, come si eccepiva, quelli ottenuti nell'anno di esercizio istituzionalmente previsto dallo statuto dell'ASD A. e cioè dal 1 settembre 2012 al 31 agosto 2013. Deduceva altresì che l'Ufficio non aveva tenuto conto, in diminuzione dell'IVA dovuta, di n.4 note di credito emesse dalla società per euro 21.198,34. Nell'impugnare la sentenza del CTP di Potenza il ricorrente ne evidenziava il difetto di motivazione per essere lacunosa, sommaria ed illogica con particolare riferimento ai motivi, sopra riassunti, del primitivo ricorso. La DP di Potenza si costituiva chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della pronuncia impugnata.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Ritiene questa Commissione che il ricorso vada rigettato perché infondato. Va preliminarmente osservato che, riguardo l'eccezione pregiudiziale avanzata dall'appellante, non vi è nessuna norma che preveda l'obbligo da parte dell'Amm.ne (e la conseguente sanzionabilità in caso di inosservanza di esso) di emettere contestualmente la sanzione tributaria unitamente al suo fondamento sostanziale e cioè l'avviso di accertamento, sicché l'eccezione deve essere rigettata. In proposito, peraltro, deve essere notato che alcun documento al contribuente è derivato dall'adozione temporalmente differita dei due atti (di accertamento e sanzionatorio) per quel che riguarda la concreta possibilità di predisporre la sua difesa. Quanta alle doglianze successive, come correttamente argomentato dall' Agenzia di Potenza nelle osservazioni depositate in atti - sostanzialmente già recepite dalla sentenza della CTP impugnata con argomentazioni di quel giudice si stringate ma sufficientemente idonee a rappresentare correttamente l'excurus motivazionale del rigetto del ricorso - il periodo d'imposta ai fini IVA è necessariamente quello dell'anno solare. Non può operarsi nessun valido rimando alla disciplina prevista dall'art.7 DPR 1986/917 - così come richiamato da parte ricorrente - attesa l'evidente estraneità di detta normativa al caso di specie in quanto disciplinante le imposte dirette per le quali può essere adottato un periodo d'imposta diverso temporalmente, indicato negli atti costitutivi dell'ente. E' pur vero che l'associazione sportiva, in quanto tale, non è tenuta a tutti gli adempimenti previsti ordinariamente in materia IVA, in conseguenza delle semplificazioni concesse dal legislatore in ragione dell'attività esercitata, ma è tenuta comunque alla liquidazione e versamento dell'imposta trimestralmente, entro il sedici del secondo mese successivo al trimestre di emissione della fattura. . Nel periodo d'imposta 2012, correttamente da intendersi come decorrente dal 1 gennaio al 31 dicembre di quell'anno, l'associazione non ha effettuato alcun versamento IVA, pur avendo emesso fatture per operazioni di natura commerciale per l'imponibile di euro 78.615,70, come rilevato dalla documentazione in atti e dal controllo incrociato con i clienti che hanno inserito tali fatture nello spesometro compilato ai sensi del D.L. 78/2010. Quanta poi all'omessa considerazione, per la determinazione dei ricavi, della quattro note di credito di cui in premessa, va evidenziato che il DPR 633/72 fissa una serie di circostanze per le quali è prevista remissione della nota di credito, quali: in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione,

rescissione e simili per mancato pagamento in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose, in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Il comma 3 dell'art. 26 prescrive alcuni termini e condizioni per l'esercizio della facoltà di emissione della nota di credito, stabilendo che questa non possa essere più emessa dopo il decorrere di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi posti a base dell'emissione di detto documento si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21". Orbene va detto che la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che sia "onere del contribuente dimostrare la ricorrenza dei presupposti di cui all'**art. 26, secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633**, per accedere al regime della variazione in diminuzione dell'imposta, tramite la corretta e completa registrazione delle operazioni, da cui emerga inequivocabilmente la corrispondenza tra le stesse, oppure, ove tale onere non possa essere così assolto, attraverso altri mezzi di prova nel rispetto delle regole generali..." (**Cass. sent. 8535 del 11/04/2014**). Ciò posto, dall'esame degli atti non emerge in alcun modo che l'appellante abbia adottato alcuno dei comportamenti ivi previsti dalla norma, limitandosi ad asserire un mancato parziale pagamento delle fatture interessate senza dimostrare di aver tentato alcuna azione per il recupero dell'insoluto, ne essendo in grado di provare l'avvenuto invio delle note di credito ai clienti, che si assumono trasmesse "informalmente" al creditore. Tenuto conto della natura interpretativo - formale della questione sottoposta a giudizio, le spese andranno compensate tra le parti.

**P.Q.M.**

La Commissione rigetta l'appello. Spese compensate.

# Sentenza del 01/12/2020 n. 149 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Iscrizione ipotecaria - Valore dell'immobile ed importo del credito - Contraddittorio endoprocessuale.

## Massima:

In tema di iscrizione ipotecaria, l'**art. 77, comma 1, D.P.R. n. 602/73** prescrive che debba sussistere proporzionalità tra la misura del credito per cui si procede ed il valore dell'immobile colpito dalla misura cautelare solo "per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede". Inoltre l'iscrizione ipotecaria non può considerarsi nulla qualora l'Agente abbia provveduto alla corretta notifica della comunicazione preventiva, mediante raccomandata a.r., idonea ad attuare il previsto contraddittorio endoprocessuale.

## Testo:

Con ricorso proposto dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, F. G. impugnava la comunicazione di avvenuta iscrizione dell'ipoteca legale n. XXX, notificatagli il 26/04/2018 ed eseguita a garanzia della riscossione dei crediti riportati dalle presupposte cartelle esattoriali, ammontanti complessivamente ad € 42.878,65, di cui € 11.622,58 di natura tributaria. A sostegno del gravame l'opponente eccepiva: 1) la nullità dell'iscrizione ipotecaria per omessa e/o irregolare notifica della comunicazione preventiva prevista dall'**art. 77 Dpr n. 602/73**; 2) la nullità dell'iscrizione per manifesta sproporzione e superamento del limite di legge; 3) l'illegittima richiesta di interessi e compensi pretesi; 4) in subordine, la riduzione dell'ipoteca nei limiti di legge. La CTP di Potenza accoglieva il reclamo e l'AdE proponeva appello avverso tale pronuncia. Il F. non si costituiva.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Ritiene questa Commissione che l'appello sia fondato. L'iscrizione ipotecaria in discorso non può ritenersi nulla, come erroneamente sostenuto dal giudice di primo grado, per avere l'ente della riscossione, prima dell'adozione della relativa misura cautelare ed in ossequio a quanto stabilito dall'art. 2-bis dell'**art. 77 Dpr n. 602/73**, omesso di comunicare la preventiva iscrizione dell'ipoteca. In base alle allegazioni di parte resistente deve ritenersi, invece, che l'Agente ha proceduto ad iscrivere ipoteca sui beni immobili del debitore solo dopo aver correttamente notificato al F. la prescritta comunicazione preventiva n. XXX, mediante raccomandata a.r. n. 672168083 recapitata il 09/07/2015 a mani di familiare convivente (madre) che ha sottoscritto l'avviso di ricevimento. In tale avviso era compreso il contestuale avvertimento che, in mancanza di pagamento, si sarebbe provveduto alla iscrizione dell'ipoteca presso il Servizio di Pubblicità Immobiliare di Potenza dell'Agenzia delle Entrate, attuando in tal modo il previsto contraddittorio endo processuale. Quanto, poi, all'asserita sproporzione (ritenuta in sentenza della CTP) tra il valore del compendio immobiliare sottoposto a garanzia ipotecaria e rammentare del debito tutelato con l'atto opposto, va detto che il **comma 1 dell'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973** prescrive che debba sussistere proporzionalità tra la misura del credito per cui si procede ed il valore dell'immobile colpito dalla misura cautelare solo "per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede." Di conseguenza l'ipoteca iscritta dall'Agente a garanzia della somma totale di € 84.486,80 (per un debito di € 42.878,65), non può considerarsi sproporzionata riguardo al valore complessivo dei beni immobili sottoposti a gravame. Ciò ancor più in base a quanto rappresentato dal ricorrente riguardo la compresenza, sui cespiti ipotecati, di pregresse iscrizioni ipotecarie da parte di terzi, per un debito gravante sul F., complessivamente ammontante a € 619.748,27. Le spese processuali, tenuto conto di quanto statuito nel primo giudizio, andranno compensate.

## PQM

la Commissione accoglie l'appello dichiarando valida ed efficace la comunicazione di avvenuta iscrizione dell'ipoteca legale n. XXX emessa per il recupero delle somme iscritte. Spese del presente giudizio compensate.

# Sentenza del 01/12/2020 n. 154 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Ricorso per revocazione - Falsa percezione di un fatto incontrovertibile - Ricorso per Cassazione - Ulteriore valutazione di merito.

## Massima:

Il ricorso per revocazione costituisce un mezzo d'impugnazione straordinario ed a critica vincolata della sentenza, che può essere proposto facendo valere esclusivamente i motivi tassativamente elencati dall'art. 395 c.p.c. La Suprema Corte di Cassazione ha specificato che non si configura un errore revocatorio quando si denunci non la falsa percezione di un fatto incontrovertibile, bensì il mancato esame da parte del giudice di questioni (ad es. di merito come nel caso di specie) sollevate in un atto processuale. In tali casi si configura un'ipotesi di ricorso per Cassazione ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. In ogni caso il ricorso per revocazione non può tendere, surrettiziamente, a sollecitare un'ulteriore valutazione nel merito della questione di diritto già decisa in entrambi i gradi del processo.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società T. proponeva ricorso alla CTP di Potenza avverso l'avviso di pagamento meglio specificato in atti, riguardanti le accise su energia elettrica, addizionali e spese per euro 579.171.77 per gli anni d'imposta 2008 e 2009, chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato per abrogazione della norma costituente presupposto della tassazione, intervenuta prescrizione, difetto di qualifica di soggetto autoproduttore. Si costituiva l'ufficio delle dogane che deduceva la correttezza del proprio operato. La CTP di Potenza accoglieva il ricorso con condanna alle spese per l'ufficio. Avverso tale sentenza proponeva appello l'agenzia delle dogane e si costituiva la contribuente. La CTR accoglieva l'appello e compensava le spese. Avverso tale decisione propone ricorso per revocazione la contribuente, ex art. 395 n. 4 cpc, ritenendo che il giudice avrebbe ommesso di esaminare i motivi inerenti il merito e la fondatezza della pretesa richiamati nelle proprie controdeduzioni di parte, limitandosi invece a richiamare genericamente la "conferma della sentenza di primo grado" che aveva deciso solamente la questione afferente la prescrizione della pretesa. Si costituisce l'ufficio che eccepisce la inammissibilità della proposta revocazione per difetto dei presupposti di diritto.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso per revocazione proposto non è ammissibile. Infatti, il mezzo di gravame adito è un'impugnazione cd. Straordinaria ed a critica vincolata, può essere proposto cioè facendo valere esclusivamente i motivi tassativamente elencati dall'art. 395 c.p.c. In questo caso, la contribuente ha dedotto l'errore di fatto di cui al n. 4 di tale norma, sulla ipotesi per cui la CTP non avrebbe correttamente valutato le controdeduzioni prodotte a supporto della dimostrazione delle proprie ragioni nel merito e non solo limitatamente alla prescrizione eccepita. Orbene, l'articolo richiamato prevede che la sentenza debba essere l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa. "Vi è questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso purché il fatto non costituisca un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare". Sostanzialmente deve trattarsi di un errore di percezione degli atti di causa da parte del Giudice. Nel caso in esame, invece, la sentenza impugnata per revocazione ha posto a base della motivazione proprio la circostanza della intervenuta interruzione del termine di prescrizione, ciò sulla scorta dell'intera documentazione processuale acquisita agli atti di causa, circostanza che ha formato oggetto di discussione in sede di giudizio ed ha costituito proprio il punto controverso della decisione, sin dal primo grado di giudizio; sicché, in tale ipotesi, il rimedio esperibile non è il ricorso per revocazione ma quello per Cassazione. Infatti, la SC di Cassazione ha specificato che non si configura un errore revocatorio quando si denunci non già la falsa percezione di un fatto incontrovertibile, bensì il mancato esame da parte del giudice di questioni (ad es. di merito come nel caso di specie) sollevate in un atto processuale (ad es. controdeduzioni come nell'ipotesi in esame) (Cass. Sent. N. 14926/06). Ricorre invece più correttamente una ipotesi di ricorso per Cassazione ex art. 360 c. 1, n. 4 cpc, per violazione del principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato (art. 112 cpc). Sostanzialmente il gravame straordinario proposto tende surrettiziamente ad una ulteriore e diversa valutazione nel merito, in senso più favorevole al contribuente, della questione di diritto già decisa in entrambi i gradi del processo quale punto fondamentale ed assorbente ogni altra questione dedotta, ormai preclusa in questa sede. Alla stregua di quanto sopra esposto, il ricorso risulta inammissibile. La pronuncia in rito, atteso che non si è entrati nel merito della vicenda, rende opportuna la compensazione delle spese del presente grado tra le parti.

PQM

Dichiara l'inammissibilità della proposta revocazione. Compensa le spese.



# Sentenza del 01/12/2020 n. 158 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Riassunzione causa - Proposizione nuove domande ed eccezioni - Passività mutuo - Deducibilità.

## Massima:

La riassunzione della causa dinanzi al giudice del rinvio, a seguito di pronuncia della Corte di Cassazione, instaura un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di proporre nuove domande, eccezioni, nonché conclusioni diverse, salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese necessarie da statuizioni della sentenza della Cassazione. Pertanto non possono essere proposte dalle parti, motivi d'impugnazione diversi da quelli formulati in appello che continuano a delimitare l'effetto devolutivo del gravame e la formazione del giudicato interno. Nel caso di specie, si è ritenuto che le passività legate al mutuo sugli immobili ceduti dalla società contribuente possano essere imputate a riduzione del prezzo di vendita dei diversi beni ceduti, in proporzione al loro valore, se risultanti da atti aventi data certa, come nel caso di atti pubblici di compravendita, sebbene il notaio non abbia esternato formalmente nella documentazione in atti, nell'interesse del contribuente, la volontà di avvalersene.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato all'Agenzia delle Entrate, la società ricorrente chiedeva l'annullamento dell'avviso di rettifica e liquidazione dell'ufficio di Melfi con il quale, relativamente ad atto di compravendita di ramo di azienda in data 18.10.2005, per l'anno d'imposta 2005, si rettificava il valore di un edificio adibito a mulino e dell'area connessa edificabile, in complessivi euro 181.443,79, con recupero di imposte catastali, di registro, ipotecarie, sanzioni ed interessi. Avverso tale avviso di liquidazione, quindi, la contribuente proponeva ricorso alla ctp di Potenza eccependo l'insufficiente ovvero omessa motivazione circa i presupposti di maggior valore venale dei beni, la omessa valutazione delle passività legate al mutuo gravante sui beni immobili compravenduti. Chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate che sosteneva la legittimità del proprio operato, richiamando la propria relazione tecnica di parte riguardo al maggior valore dei beni e deducendo che la contribuente non avrebbe esternato negli atti la volontà di volere dedurre le passività rinvenienti dal mutuo gravante sugli immobili. Chiedeva il rigetto del ricorso. La CTP rigettava il ricorso ritenendo corretti gli esiti della stima del tecnico dell'ufficio. Veniva quindi proposto appello dalla società contribuente che riproponeva le doglianze di cui al ricorso di 1°. Chiedeva la riforma della sentenza di primo grado. Si costituiva l'ufficio che insisteva sulle proprie posizioni. La CTR, con unico motivo, ritenuto che la contribuente non avesse compiutamente documentato le passività connesse al mutuo ipotecario, rigettava l'appello e compensava le spese. Tale sentenza veniva impugnata in Cassazione dalla contribuente che deduceva l'omesso esame e valutazione degli ulteriori profili di vizio dedotti nel proprio ricorso; chiedeva la cassazione della sentenza impugnata. La suprema Corte accoglieva il ricorso e cassava la sentenza impugnata disponendo il rinvio alla CTR in diversa composizione poiché, nel decidere, aveva omesso di affrontare l'ulteriore motivo di doglianza proposto dalla contribuente, ovvero la corretta determinazione del valore venale dei beni immobili oggetto di compravendita; quindi, la società contribuente riassumeva il giudizio innanzi la CTR. Si costituiva l'ufficio che ribadiva la correttezza dei valori rettificati.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto è fondato e deve essere accolto. Preliminarmente, va osservato che il presente giudizio di rinvio deve tener conto delle suddette questioni di diritto rilevate nella pronuncia della Cassazione, nel rispetto delle competenze delineate per giurisprudenza costante. Infatti, "In caso di ricorso per cassazione avverso la sentenza del giudice di rinvio fondato sulla deduzione della infedele esecuzione dei compiti affidatigli con la precedente pronuncia di annullamento, il sindacato della S.C. si risolve nel controllo dei poteri propri del suddetto giudice di rinvio, per effetto di tale affidamento e dell'osservanza dei relativi limiti, la cui estensione varia a seconda che l'annullamento stesso sia avvenuto per violazione di norme di diritto ovvero per vizi della motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, in quanto, nella prima ipotesi, egli è tenuto soltanto ad uniformarsi al principio di diritto enunciato nella sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti, già acquisiti al processo, mentre, nel secondo caso, la sentenza rescindente - indicando i punti specifici di carenza o di contraddittorietà della motivazione - non limita il potere del giudice di rinvio all'esame dei soli punti indicati, da considerarsi come isolati dal restante materiale probatorio, ma conserva al giudice stesso tutte le facoltà che gli competevano originariamente quale giudice di merito, relative ai poteri di indagine e di valutazione della prova, nell'ambito dello specifico capo della sentenza di annullamento. In quest'ultima ipotesi, poi, il giudice di rinvio, nel rinnovare il giudizio, è tenuto a giustificare il proprio convincimento secondo lo schema esplicitamente od implicitamente enunciato nella sentenza di annullamento, in sede di esame della coerenza del discorso giustificativo, evitando di fondare la decisione sugli stessi elementi del provvedimento annullato, ritenuti illogici, e con necessità, a seconda dei casi, di eliminare le contraddizioni e sopperire ai difetti argomentativi riscontrati" (**Sez. I, Sentenza n. 13719 del 14/06/2006**). Inoltre, la riassunzione della causa - a seguito di cassazione con rinvio della sentenza - dinanzi al giudice di rinvio instaura un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di

proporre nuove domande, eccezioni, nonché conclusioni diverse - salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese necessarie da statuizioni della sentenza della Cassazione - ed il giudice di rinvio ha gli stessi poteri del giudice di merito che ha pronunciato la sentenza annullata. Conseguentemente, nel giudizio di rinvio non possono essere proposti dalle parti, né presi in esame dal giudice, motivi di impugnazione diversi da quelli che erano stati formulati nel giudizio di appello conclusosi con la sentenza cassata e che continuano a delimitare, da un lato, l'effetto devolutivo dello stesso gravame e, dall'altro, la formazione del giudicato interno. Ciò precisato, va richiamata la previsione normativa di cui all'[art. 23 c. 4 del dpr 131/86](#) laddove prevede che nelle cessioni di azienda o complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini delle applicazioni delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni mobili ed immobili in proporzione al loro rispettivo valore. L'art. 51 c. 4 medesimo decreto, poi, precisa che dette passività devono risultare dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del [codice civile](#). Orbene, ciò premesso, va rilevato che la CTR con la sentenza gravata innanzi alla SC di Cassazione ha ritenuto che la contribuente non avesse compiutamente assolto al proprio onere probatorio depositando le proprie scritture contabili dalle quali emergessero le passività legate al mutuo sugli immobili lei ceduti. In realtà, il suddetto mutuo ceduto è riportato nello stesso atto pubblico di compravendita del complesso molitorio, determinato nel quantum (euro 1.058.131,28), laddove si precisa anche che lo stesso è inerente le unità immobiliari in oggetto, richiamando anche il contratto di stipula del mutuo originario per atto del notaio F. di C. del 28.4.1998; atto sicuramente di data certa, con indicazione dei beni immobili su cui era iscritta la garanzia ipotecaria. Al riguardo, l'ufficio delle entrate non ha contestato il diritto della contribuente alla pretesa detrazione di tale passività né la correttezza degli importi e l'incidenza sulle maggiori imposte, ma ha giustificato la circostanza di non averlo valutato in sede di rettifica poiché la contribuente, o meglio il notaio nell'interesse di questa, non ha esternato formalmente nella documentazione in atti tale volontà di avvalersene. Orbene, l'errore operato dal notaio rogante l'atto di compravendita di non aver vigilato sulla corretta liquidazione dell'atto presentato per la registrazione non deve comportare la volontà del contribuente a rinunciare ad una corretta liquidazione delle imposte mediante imputazione delle passività a riduzione del prezzo di vendita laddove siano documentate da atto pubblico avente data certa. Ne consegue che, già assumendo quale valore venale in comune commercio ex art. 52 c. 1 [dpr 131/86](#) i valori rettificati dall'ufficio nell'avviso impugnato, la corretta liquidazione delle imposte, per motivi di giustizia sostanziale, va ottenuta imputando proporzionalmente l'importo della suddetta passività (euro 1.058.131,28) alle diverse voci dell'attivo, con un totale di imposta di registro da liquidare di euro 62.964,71, oltre imposte ipotecarie e catastali per euro 53.884,90 (per un totale di 116.809,61), anziché per complessivi euro 99.056,43; le imposte dovute, pertanto, sarebbero di euro 17.753,18 anziché 92.563,00. A ciò si aggiunga, inoltre, che l'agenzia delle Entrate non ha assolto in maniera completa all'onere probatorio lei imposto ex art. 52 c.1 precitato con riguardo alla determinazione del maggior valore venale in commercio dell'opificio/fabbricato destinato a mulino, essendosi limitata a supportare con perizia di parte la richiesta di rettifica limitatamente al maggior valore dei soli terreni. Per tutte le ragioni innanzi esposte, l'appello deve ritenersi fondato e destinato all'accoglimento. Le spese di giudizio, anche di legittimità, vengono compensate tra le parti attesa la soccombenza reciproca nei diversi gradi di giudizio.

#### PQM

Decidendo a seguito di rinvio dalla Corte di Cassazione, ordinanza Corte Cassazione sezione tributaria n. 364/19 depositata il 9/1/19, accoglie l'appello; compensa le spese del presente grado di giudizio e della fase di legittimità.

# Sentenza del 18/12/2020 n. 171 - Comm. Trib. Reg. per la Basilicata Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Motivazione atto di classamento - Contraddittorio del procedimento di stima - Individuazione delle componenti da includere nella stima catastale -Determinazione rendita degli impianti eolici.

## Massima:

L'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione, nella relazione allegata, del metodo e dei criteri utilizzati e con l'indicazione della tabella contenente i risultati dell'applicazione degli stessi criteri. In ordine al difetto di contraddittorio, la natura del procedimento di stima con riferimento agli immobili di tipo speciale rientranti nella categoria D, si fonda sul cd criterio della stima diretta a seguito della presentazione del cd DOCFA da parte del contribuente. Nel merito del caso di specie, le strutture di sostegno agli aerogeneratori delle centrali eoliche (torri o pali eolici) sono costruzioni con carattere di stabilità, solidità e consistenza volumetrica che, strutturalmente connesse con l'impianto eolico, ne accrescono la qualità ed utilità. Esse pertanto non possono essere escluse dalla stima diretta ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto non funzionali allo specifico processo produttivo

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso proposto contro l'agenzia delle Entrate, l'odierna società contribuente impugnava innanzi la CTP di Potenza l'avviso di accertamento di cui in atti, con il quale l'ufficio accertava e rettificava la rendita di una unità immobiliare costituita da pala eolica, elevandola rispetto al valore iniziale dichiarato dalla contribuente nel Docfa. In particolare, la società contribuente presentava in catasto una dichiarazione di variazione della rendita, DOCFA, ai sensi dell'[art. 1 comma 22 l. 208/2015](#), proponendo un valore relativo ad un impianto eolico infisso nel territorio con categoria D/1; l'ufficio, pur confermando la categoria, attribuiva la rendita più gravosa. In effetti, sulla scorta della predetta normativa, per le strutture cd imbullonate, era stato previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2016, che la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale fosse effettuata con stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità ed utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento, escludendo dalla stessa stima i macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo. La norma poi prevedeva per gli intestatari catastali di tali immobili la possibilità di presentare, a decorrere dal medesimo termine, atti di aggiornamento per la rideterminazione della rendita ove già censiti, come avvenuto appunto nel caso in esame. Con tale ricorso la società deduceva la nullità dell'atto impugnato, il difetto di motivazione in ragione della sua apparenza, violazione del principio di affidamento, la infondatezza della pretesa per essere le cd torri elementi dell'impianto di produzione, in uno col rotore e la navicella, anziché costruzioni immobili, quindi esenti da rendita sulla scorta della predetta novella. Chiedeva, pertanto, l'annullamento dell'atto impugnato e la condanna alla refusione delle spese di lite. Si costituiva in giudizio l'agenzia delle entrate che sosteneva la correttezza del proprio operato, ritenendo sufficiente la motivazione che rimandava al canone annuale corrisposto per la locazione del terreno agricolo, la riconducibilità delle pale nel concetto di immobile infisso al suolo; chiedeva il rigetto del ricorso. L'adita ctp riteneva correttamente non esplicitata la motivazione del predetto avviso e le modalità di calcolo, escludeva poi dal computo la cd torre, accoglieva pertanto il ricorso e compensava le spese di lite. Con il presente ricorso in appello l'ufficio censura la sentenza impugnata nella parte in cui l'adita ctp ha escluso dal computo del calcolo la cd torre ribadendo la corretta sussumibilità della torre tra le strutture immobili imbullonate soggette a rendita catastale; evidenzia il criterio utilizzato per ritenere il maggior valore del terreno formalmente agricolo. Chiede la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese. Il contribuente censura le modalità di computo utilizzate dall'ufficio, chiede il rigetto dell'appello con refusione delle spese di lite.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dall'ufficio è fondato e deve essere accolto. Infatti, non è fondata la doglianza inerente la carente e insufficiente motivazione dell'atto impugnato. A tal proposito, ad un primo e risalente indirizzo giurisprudenziale, fatto proprio dal giudice di prime cure ma ormai superato, secondo cui la comparazione dei nuovi dati attribuiti all'immobile con quelli indicati nella propria dichiarazione non è idonea e sufficiente di per sé a consentire al contribuente, con particolare riferimento alla rendita, un adeguato diritto di difesa (Cass. Sent. N. 4507/09), è succeduta altra consolidata e recente giurisprudenza di legittimità ([cass. N. 22487/17](#)) in materia di attribuzione di nuova classe (oltre che di variazione di rendita) secondo cui il procedimento cd DOCFA, che conduce all'attribuzione del nuovo classamento, ha natura partecipativa. In particolare, occorre evidenziare che i fatti sui quali si fonda l'avviso impugnato sono quelli stessi indicati dalla contribuente nella proposta di attribuzione di rendita. Il dissenso dell'AF pertanto non è sui fatti posti a base dell'atto di classamento, non essendo controversa la consistenza catastale o l'ubicazione degli immobili, ma sulla valutazione degli stessi e sulle conseguenze giuridiche che ne discendono. La Corte ha affermato poi che in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura cd DOCFA, l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano



stati disattesi dall'ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate (Cass. Ord n. [12497/16](#), [3354/15](#), [23237/14](#)). Nel caso di specie, inoltre, in cui la contribuente lamenta che la p.a avrebbe integrato i dati di fatto inizialmente dichiarati dalla contribuente, l'accertamento reca una motivazione più ampia atteso che rimanda, in conformità ai predetti principi giurisprudenziali, alla allegata relazione; infatti, al predetto avviso è allegata la stima diretta nella quale sono esplicitati metodo e criteri utilizzati, nonché una tabella con risultati dell'applicazione dei predetti criteri., non condividendosi, pertanto, l'argomentazione della contribuente secondo cui l'AF avrebbe utilizzato dati comparativi indiretti non conosciuti dalla parte.. Nella relazione di stima sono riportate le voci che concorrono alla determinazione del valore di ricostruzione e successivamente a quello venale, il cui metodo viene definito metodo indiretto; criteri predeterminati per legge (norma di interpretazione autentica) dalla circolare n. 6 del 30.11.12. In conformità ai criteri della predetta norma, l'ufficio ha determinato il valore del lotto prendendo in considerazione il valore del diritto di superficie desunto dagli atti pubblici identificati nella relazione tecnica di stima; il costo di realizzazione a nuovo delle strutture calcolato avvalendosi dei progetti depositati presso la Regione per impianti di diversa potenza, nonché dal prezzario della medesima regione, consentendo una adeguata difesa alla società. Si tratta comunque di atti richiamati, nella potenziale conoscibilità della contribuente, avendone gli estremi. In particolare, dalle analisi degli atti pubblici di acquisto del diritto di superficie, identificati compiutamente nella stima allegata all'atto, l'ufficio rilevava che il valore del diritto ha una incidenza media di euro 170 per Kw installato, adottando tale unità di misura per la determinazione del valore del lotto che, indipendentemente dal mantenimento della destinazione urbanistica di terreno agricolo, riceve un valore economico in funzione della redditività rinveniente dall'edificato già realizzato. A tal proposito va precisato che per la giurisprudenza di legittimità l'amministrazione non è nemmeno obbligata alla allegazione della stima diretta quanto depositata agli atti dell'ufficio ed accessibile al contribuente (Cass. N. [24890/16](#)); a maggior ragione alcun altro documento in essa richiamato doveva essere necessariamente allegato perché nella potenziale disponibilità/accessibilità dell'interessato presso l'ufficio pubblico. La caratterizzazione come procedura partecipata del DOCFA, avviata dal contribuente al momento della richiesta di variazione, impedisce di ritenere l'assenza di contraddittorio che, tra l'altro, in assenza di una specifica prescrizione, non può ricondursi nemmeno all'invocato principio generale del contraddittorio endoprocedimentale di cui alla pronuncia a s.u. n. 24823/15, attesa la natura del tributo. In ordine al difetto di contraddittorio, la natura del procedimento di stima con riferimento agli immobili di tipo speciale rientranti nella categoria D, si fonda sul cd criterio della stima diretta a seguito della presentazione del cd DOCFA da parte del contribuente. Nel caso di specie nessuna disposizione di legge prevede espressamente la instaurazione del contraddittorio, né la natura del procedimento impone la sua preventiva attivazione. Anzi, orientamento ormai consolidato di legittimità ha specificato al riguardo che in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della cd procedura DOCFA ed in base alla stima cd diretta eseguita dall'ufficio (come accade appunto per la categoria D), tale stima...costituisce un atto conosciuto e comunque prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente, in quanto posto in essere nell'ambito di un procedimento a struttura fortemente partecipativa (Cass. Sez. 5 sent. N. 16824/06). In effetti, nella relazione di stima risultano essere stati riportati gli elementi che determinano il valore con riferimento al costo di costruzione (non assoggettato a deprezzamento trattandosi di costruzione successiva agli anni 1988-89) in modo tale che il costo dell'immobile, come indicato nella relazione di stima, risulta essere stato dato dalla somma del valore del lotto (come sopra richiamato), del costo di realizzazione a nuovo delle strutture, del costo, sempre a nuovo, degli impianti fissi, delle spese tecniche (progettazione, direzione lavori ecc.) degli oneri di concessione ed urbanizzazione ed oneri finanziari, tutti questi elementi e criteri, previsti dalla normativa sopra richiamata, sommati tra loro, così come indicato dalla circolare dell'agenzia del territorio n. 6/2012, risultano, nel caso di specie, nella determinazione del valore e nel conseguente accertamento essere stati applicati per la determinazione del valore, esplicitati ed applicati nel conseguente accertamento. L'ufficio ha determinato il valore del lotto considerando il valore del diritto di superficie prendendo in esame atti pubblici identificati nella relazione di stima che, per la loro natura pubblica, non dovevano essere allegati, e del costo di realizzazione a nuovo calcolato avvalendosi di progetti depositati presso la regione per impianti di diversa potenza, nonché del prezzario regionale, tutti a conoscenza della contribuente o perché pubblici ovvero perché allegati. Del resto, non si ritiene tacitamente abrogata la suddetta circolare che ai sensi del [comma 244 dell'art. 1 della l. 190/2014](#) è stata definita di interpretazione autentica per la stima diretta dei beni appartenenti alle categorie speciali D ed E, ovvero per le modalità di calcolo dell'[art. 10 rd 652/39](#). Invero, né l'[art. 1 comma 21 della legge finanziaria 208/15](#) (provvedimento imbullonati), né le conseguenziali circolari 2/E del 2016 e 27/E 2016 hanno disciplinato in maniera difforme (e quindi tacitamente abrogato) i criteri di computo di cui alla pregressa circolare n. 6, atteso che la determinazione della rendita catastale per le unità speciali D ed E deve avvenire anche in tal caso col metodo della stima diretta (ossia disciplinata dalla circolare 6 di interpretazione autentica), calcolando il valore del cespite di riferimento al biennio 1988-89; soltanto nel caso in cui non risulti possibile (diversamente da quanto avvenuto appunto nel caso in esame) la determinazione del valore venale dell'immobile oggetto di accertamento dall'analisi del mercato della compravendite, esso va determinato con riguardo al costo di ricostruzione, applicando su questo un adeguato coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari. Nel merito, la questione riproposta al collegio riguarda l'assoggettabilità del cd palo eolico alla normativa e rendita catastale, ovvero se il palo costituisce parte dell'impianto produttivo in uno al rotore e navicella (aerogeneratore), cioè componente impiantistica da escludere per espressa disposizione normativa (novella del 2015) dalla stima diretta ai fini della determinazione della rendita catastale, oppure costruzione immobile, ovvero mobile ma cd imbullonata, da includere nella stima diretta, non strettamente funzionale al processo produttivo. Il collegio ritiene che le strutture di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche (cd torri o pali eolici) presentano caratteristiche tipologiche e costruttive nelle quali è possibile riscontrare i caratteri della stabilità, solidità e consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo ex [art. 832 c.c.](#), spesso accessibili al loro interno e talvolta dotate di strutture di

collegamento verticale, ovvero dei beni mobili cd imbullonati, equiparati per risalente e costante giurisprudenza di legittimità, civile e penale, agli immobili veri e propri. Caratteristiche che inducono a ritenere le torri non semplici pali, ma strutture stabilmente ancorate al suolo (immobili), atteso che, seppur imbullonate, possono essere astrattamente rimosse solo dopo aver esperito costose e complicate operazioni tecniche, pertanto oggetto di stima catastale in uno al suolo, alle fondazioni, ai locali tecnici che ospitano i sistemi di controllo e trasformazione (questi sì parte dell'impianto produttivo col rotore e navicella) secondo i dettami della circolare n. 6/12. Con la novella del 2015 il legislatore, infatti, non ha affatto stravolto il concetto di opificio delineato nel tempo dalla interpretazione giurisprudenziale effettuata dalla suprema Corte al riguardo, fino a far diventare impianto esente la stessa struttura immobile costruita intorno all'impianto per la specifica attività industriale, pur se presenti componenti impiantistiche che contribuiscono ad assicurare alla stessa una autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo. In effetti, occorre distinguere al riguardo tra componenti strumentali al macchinario produttivo (l'aerogeneratore) e parti ad esso funzionali. Ritiene il collegio che la torre sia una parte meramente strumentale, anche se con funzioni di non mero sostegno (l'altezza del palo è calibrata in funzione del rotore, della ubicazione del sito, della forza del vento ecc, come sostenuto dalla contribuente), ma comunque non strettamente e direttamente funzionale alla produzione di energia del rotore, diversamente dai cablaggi o centraline ecc. che percorrono il palo. In particolare, la torre eolica, per sua stessa natura, non partecipa e non è funzionale allo "specifico processo produttivo"; essa non partecipa al processo di produzione della energia elettrica, ovvero vi partecipa allo stesso modo delle fondazioni su cui essa è ancorata (anch'esse ad es. calibrate in base al peso e dimensioni del rotore sostenuto, della conformazione del terreno, della spinta del vento sul palo e sulle eliche). Essa, come le fondazioni, è strumentale per il sostegno del rotore e navicella ad una specifica (opportunamente calcolata in forza del peso e dei venti) altezza dal suolo, così come analogo compito è svolto, ad esempio, dalla ciminiera di un opificio (della cui riconducibilità alle costruzioni nessuno dubita) che disperde i fumi ad una determinata e precisa altezza dal suolo (anch'essa predetermina dalla portata dei flussi, ubicazione del sito in prossimità o meno di centri abitati, forza dei venti ecc., per un efficiente funzionamento dell'impianto di produzione), la quale, tuttavia, certamente non partecipa allo "specifico processo produttivo" che genera i fumi espulsi. Orbene, tanto la torre quanto la ciminiera del precitato esempio esistono in funzione della necessità di raggiungere precise e determinate altezze strumentali al corretto funzionamento dell'impianto generatore ma indubbiamente non partecipano alla produzione del bene (nel caso di specie energia elettrica). Il gruppo generatore che produce l'energia elettrica mediante trasformazione del vento in energia meccanica prima ed elettrica poi è costituito dal rotore e dalla navicella che possono qualificarsi come componenti di natura impiantistica funzionali (e non meramente strumentali) allo specifico processo produttivo, ovvero che producono energia elettrica previa trasformazione di quella meccanica espressa dal vento. Tale distinzione non meramente terminologica, trova riconoscimento espresso nella relazione tecnica di accompagnamento alla novella introdotta dalla legge di stabilità 208/15. In effetti, le cd torri sono progettate e dimensionate quale parte inscindibile (quindi strumentale) di un determinato modello di aerogeneratore; non possono essere installate o resistere autonomamente dalle altre componenti (rotore e navicella) se non per un breve tempo in fase di montaggio di tali ultime componenti. Ciò in quanto è progettata per resistere alle sollecitazioni statiche considerando anche l'aerogeneratore che le sormonta, non essendo, invece, strutturalmente adeguate se considerate autonomamente da questo. E' evidente che non sono semplici pali esenti da rendita catastale, ma elementi mobili imbullonati strutturalmente connessi al suolo, tuttavia strumentali al macchinario o impianto, in quanto non sarebbero rispettivamente concepibili autonomamente (un aerogeneratore senza torre o viceversa), ma non anche funzionali alla macchina che li sormonta; infatti, il palo eolico assolve esclusivamente compiti ad esso strumentali, quali sostenerlo idoneamente (l'altezza e consistenza varia in base a delle variabili, quali potenza della navicella, lunghezza pale, forza del vento ecc.), consentire l'accesso interno e la manutenzione del gruppo di generazione, ovvero dell'impianto di produzione, esulando da compiti, invece, funzionali alla produzione di energia propri delle altre due componenti (navicella e rotore, cavi e centraline). Del resto, anche il plinto o basamento in cemento su cui l'impianto eolico nel suo complesso poggia sul suolo mediante bulloni è una componente meramente strumentale ma non anche funzionale alla produzione di energia, della cui natura nessuno dubita. Anch'esso esclusivamente con funzioni di sostenere adeguatamente il peso della torre e le sollecitazioni statiche, che non ha una propria autonomia funzionale e le cui caratteristiche tecniche devono necessariamente essere conformate al tipo di impianto sopra ospitato, analogamente al palo. Si ritiene non necessaria una consulenza tecnica atteso che non si verte in questioni tecniche da dirimere (essendo dato pacifico tra la parti che l'altezza e consistenza della torre è predeterminata in funzione del rotore sostenuto e dei venti contrattati, proprio come affermato dalla contribuente), bensì esclusivamente da decidere questioni di stretta natura giuridica, valutando se il palo eolico costituisca una costruzione, ovvero un elemento ad essa strutturalmente connesso, secondo il disposto della citata novella, oppure un impianto produttivo. La complessità della materia e la mutevolezza di orientamenti nelle pronunzie giurisprudenziali richiamate rende opportuna la compensazione delle spese.

PQM

Accoglie l'appello. Compensa le spese.