Giurisprudenza Tributaria delle Corti di Merito

Luigi Einaudi (1874–1961), Miti e paradossi della giustizia tributaria

NEWSLETTER N.14

Rassegna delle sentenze emesse da

CTR LOMBARDIA - CTR PIEMONTE - CTR LIGURIA - CTR SICILIA

CTR LAZIO - CTR PUGLIA - CTR EMILIA-ROMAGNA - CTR VENETO

Massime e selezione a cura di

ORAZIO ESPOSITO

Con il contributo di

Giovanni Mondelli - Corrado Valerini

Mario Avino - Pietro Cocchiara

Danisa Duri - Giuseppe Sapienza

CAMERA AVVOCATI TRIBUTARISTI CATANIA

ASSOCIAZIONE CONTRIBUENTEWEB

DIRITTOITALIANO.COM
RIVISTA GIURIDICA

246. Processo tributario - tardivo accoglimento in autotutela delle ragioni del contribuente - cessazione materia del contendere - condanna alle spese dell'Ufficio - necessità - consegue

L'Agenzia va condannata al pagamento delle spese di lite processuali, qualora non abbia annullato la pretesa tributaria prima del ricorso, ma abbia invece atteso che la parte proponesse il relativo ricorso e sostenesse le spese di giudizio. Invero, limitando l'art. 46 D.lgv. 546/92 la compensazione delle spese di giudizio ai soli casi di "definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge", è consentito pronunciarsi sulle spese di lite, tenendo conto l'istituto della soccombenza virtuale.

CTP NAPOLI SEZ. 7 SENTENZA N. 5307 DEL 20.05.2021

247. Processo tributario - intervento volontario Agenzia entrate - mancato rispetto delle formalità prescritte per la costituzione di parte resistente - produzione documentale - inammissibilità - consegue

Nel processo tributario la violazione del termine previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio della parte resistente comporta la decadenza dalla facoltà di fare istanza per la chiamata di terzi. Da parte sua, l'Agenzia delle Entrate non può sopperire a tale ostacolo intervenendo volontariamente in giudizio ai sensi dell'art. 14 co.3 d.lgs. 546/1992 in quanto il comma 5 della norma citata prevede espressamente che, in tal caso, debbono essere rispettate le formalità prescritte per la costituzione di parte resistente. Ne consegue che essendosi costituita solo dodici giorni prima della udienza, all'Agenzia delle Entrate è preclusa la possibilità di produrre nuovi documenti.

CTP CATANIA SEZ. 13 SENTENZA N. 4766 DEL 27.05.2021

248. Cartella di pagamento - notifica - temporanea assenza destinatario - produzione distinta spedizione CAD - sufficienza - esclusione

In caso di temporanea assenza del destinatario, e consegna ad un familiare convivente, la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notìficante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale, c.d. CAD non essendo sufficiente l'elenco contenente la distinta delle raccomandate spedite, tra cui le raccomandate informative

CTP CATANIA SEZ. 13 SENTENZA N. 4765 DEL 27.05.2021

249 . Avviso di accertamento - temporanea assenza destinatario - omessa produzione CAD - illegittimità - sussiste

In caso di temporanea assenza del destinatario, la produzione dell avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (CAD) costituisce l'indefettibile prova di un presupposto implicito dell'effetto di perfezionamento della procedura notificatoria. Pertanto, in assenza di provata notifica dell'avviso di accertamento presupposto, l'iscrizione a ruolo deve essere dichiarata illegittima per mancanza del suo presupposto giuridico.

CTP CATANIA SEZ. 13 SENTENZA N. 4740 DEL 27.05.2021

250. Cartella di pagamento - errore nella compilazione dell'avviso bonario - successivo sgravio parziale - emissione cartella ex art. 36 bis DPR 602/1973 - illegittimità - necessità di avviso di accertamento - sussiste

E' illegittimità la cartella di pagamento relativa a somme iscritte a ruolo che non siano la conseguenza del controllo automatizzato della dichiarazione del contribuente, in forza dell'art 36 bis DPR 602/1973, quanto ad una attività di controllo e verifica successiva, conseguente ad errori operati dall'ufficio in sede di compilazione dell'avviso bonario. L'Ufficio avrebbe deve in tal caso quanto meno instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente per chiarire le diverse pretese, vantate rispetto al primo controllo.

CTR SICILIA SEZ. 7 SENTENZA N. 4942 DEL 24.05.2021

251. IRES - Tremonti Ambiente - mancata immediata fruizione del beneficio fiscale - incertezza interpretativa - sussiste

La mancata immediata fruizione del beneficio fiscale prevista dall'art. 6 del D. Lgs. n. 388/2000 commi da 13 a 19 nel relativo anno di imposta non può imputarsi ad una scelta discrezionale della società, ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla Tremonti-Ambientale2 Infatti nel modello unico 2013 (che occorreva utilizzare per l'integrativa a favore) non era presente alcun prospetto "errori contabili" nel quadro RS.

CTR LIGURIA SEZ. 4 SENTENZA N. 366 DEL 7.05.2021

252. Imposta di registro - atto di cessione di indici di cubatura di un terreno agricolo - applicazione dell'imposta proporzionale del 15% - illegittimità

E' nullo l'avviso di liquidazione con cui l'agenzia delle entrate rettifichi l'imposta di registro versata relativamente ad atto di cessione di indici di cubatura di un terreno agricolo e recuperi l'imposta principale ipotecaria, applicando l'aliquota del 15 %, cioè l'aliquota propria delle cessioni a titolo oneroso dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari, in luogo di quella dell'8%, cioè l'aliquota propria delle cessioni a titolo oneroso di beni diversi dagli immobili e di diritti diversi dai diritti reali immobiliari. Ciò che osta a una tale ricostruzione è proprio l'ontologica autonomia giuridica ed economica del diritto edificatorio rispetto al suolo dal quale emana giacché il diritto edificatorio non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso.

CTR LIGURIA SEZ. 4 SENTENZA N. 357 DEL 27.04.2021

253. Riscossione - notifica cartella di pagamento - servizio postale privato - mancanza di licenza abilitativa - presunzione di veridicità - esclusione

Le notifiche delle cartelle di pagamento, prodromiche alle intimazioni di pagamento, realizzate tramite servizio postale privato, non dotato di specifica licenza abilitativa, non godono di alcuna presunzione di veridicità, né consentono di assicurare l'effettività della funzione probatoria dell'invio raccomandato.

CTR SICILIA SEZ. 9 SENTENZA N. 4200 DEL 6.05.2021

254. IMU - contratto di leasing - risoluzione - ritardata consegna - fattispecie
In materia di soggettività passiva IMU nel caso di risoluzione del contratto di leasing immobiliare con ritardata consegna materiale dell'immobile da parte dell'utilizzatore va rilevato che l'Imu, imposta di natura prettamente patrimoniale, ha riguardo, nell'individuare il soggetto passivo ad una nozione di possesso civilistica per cui quello che conta è il titolo contrattuale che giustifica il possesso del bene (proprietà, diritto reale di godimento, contratto di leasing vigente) e non la disponibilità di fatto dello stesso. La detenzione sine titulo non può inoltre ragionevolmente essere posta alla base di un valido rapporto tributario con l1ente impositore, la cui pretesa erariale è ancorata ab origine al rapporto fra la formale titolarità (possesso) e il bene immobile posto sul territorio comunale, con la relativa eccezione - disciplinata dalla normativa - di una traslazione dal proprietario al soggetto titolare di un valido e riconosciuto rapporto contrattuale che gli attribuisce specifici diritti di utilizzo (e quindi vantaggi di godimento/uso) sull'immobile stesso. Venuta meno la validità del rapporto contrattuale di godimento sul bene, come avviene a seguito della risoluzione contrattuale, automaticamente viene ripristinato il rapporto principale debitorio fra proprietario (possessore) del bene ed ente impositore
CTP PIACENZA SEZ. 2 SENTENZA N. 82 DEL 27.05.2021

255. Processo tributario - competenza territoriale - tributi locali - Commissione Tributaria del luogo in cui ha sede il concessionario - fattispecie
Ai sensi dell'art, 4 DLGS n. 546 del 1992 la competenza appartiene alla Commissione Tributaria del luogo ove ha sede il concessionario che ha emesso l'atto l'impugnato. E' bensì' vero che in forza della sentenza della Corte Costituzionale n. 44 del 3-3-2016 in materia di tributi locali la competenza è determinata dalla sede dell'ente impositore. Senonché occorre considerare che il fondamento della decisione del giudice delle leggi sta nel favore del contribuente, che sotto la previgente disciplina poteva essere costretto ad agire in sedi anche lontane con aggravio degli oneri a suo carico. Pertanto, ove il Comune ove non risiede il ricorrente, incarichi l'ufficio esattore del Comune di residenza, una lettura "costituzionalmente orientata" della normativa in vigore proprio alla luce degli stessi principi evocati dalla Corte Costituzionale impone l'applicazione della regola generale anche in materia di tributi locali.
CTP PARMA SEZ. 1 SENTENZA N. 147 DEL 1.06.2021

256. Processo tributario - principio di non contestazione - applicabilità - fattispecie
Il principio di non contestazione, di cui all'art. 115, comma l, c.p.c., si applica anche nel processo tributario, pur con la precisazione che, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, esso riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato. In altre parole, il principio di non contestazione deve ritenersi operante in relazione ai fatti che siano stati chiaramente esposti da una delle parti presenti in giudizio e non siano stati contestati dalla controparte che ne abbia avuto l'opportunità.
CTR SICILIA SEZ. 1 SENTENZA N. 4446 DEL 12.05.2021

257. Agevolazioni prima casa - calcolo superficie dell'immobile - muri perimetrali - irrilevanza - scostamento di pochi centimetri - irrilevanza

In materia di beneficio delle agevolazioni della prima casa, ai fini del calcolo della superficie utile per la determinazione della superficie totale dell'immobile e del superamento o meno del limite dei 240 mq stabilito dalla norma per l'inclusione nella categoria "di lusso" e la conseguente esclusione del beneficio, non rilevano i muri perimetrali, né può portare al diniego del beneficio uno scostamento di pochi centimetri dal limite indicato normativamente.

CTR VENETO SEZ. 2 SENTENZA N. 536 DEL 12.04.2021

258. Processo tributario - rapporti con il processo penale - valutazione elementi indiziari da parte del giudice penale - rilevanza - sussiste

Pur nel rispetto della separazione fra il processo penale ed il processo tributario, va rilevato che nel caso in cui il giudice penale entri nel merito della valutazione degli elementi indiziari e/o delle prove che hanno indotto l'Ufficio a presentare la denuncia penale e la Procura della Repubblica a rinviare a giudizio il contribuente, le risultanze del processo costituiscono pur sempre un elemento indiziario rilevante ai fini della decisione nel procedimento tributario.

CTR VENETO SEZ. 6 SENTENZA N. 555 DEL 19.04.2021

259. IMU - impianto fotovoltaico - rilevanza di per sé quale bene immobile assoggettabile ad imu - esclusione

La base imponibile per l'imposta IMU è costituita dal fabbricato a cui è stata attribuita una rendita catastale; l'impianto fotovoltaico semplicemente imbullonato all'immobile non può essere considerato di per sé un bene immobile assoggettabile all'IMU poiché lo stesso può essere facilmente rimosso e posizionato in altro luogo mantenendo inalterata la sua funzione produttiva..

CTR VENETO SEZ. 6 SENTENZA N. 569 DEL 19.04.2021

260. Processo tributario - parte in giudizio senza il patrocinio del difensore - omesso ordine alla parte privata di munirsi del difensore ex art. 12 D.lgs 546/1992 - nullità sentenza - sussiste - rimessione causa al Giudice di primo grado - esclusione

E' affetta da nullità, relativa e non assoluta, la sentenza nel caso in cui il Giudice ometta l'ordine alla parte privata di munirsi di difensore ai sensi dell'art. 12 comma 5 del D.lgv 546/92, e tale doglianza sia stata correttamente dedotta in appello. Tuttavia l'art. 354 c.p.c. dispone che il giudice d'appello fuori dai casi ivi indicati - e quindi nel caso in esame, non può rimettere la causa al giudice di primo grado, dovendo quindi pronunciare nel merito.

CTR VENETO SEZ. 3 SENTENZA N. 600 DEL 20.04.2021

261. Accertamento induttivo - saldo negativo conto cassa - ritardo nell'aggiornamento della contabilità - prova di evasione - esclusione

La circostanza che la cassa abbia avuto un risultato negativo, giustificata con il ritardo nell'aggiornamento della contabilità, pur non essendo comportamento commendevole, nondimeno non vale a dimostrare di per sé l'evasione in assenza di positivi riscontri.

CTR LIGURIA SEZ. 3 SENTENZA N. 376 DEL 13.05.2021

262. Imposta di registro - decreto di omologa concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore - effetto traslativo - sussiste - applicabilità imposta proporzionale - consegue

In tema d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8 lettera a} della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del detto articolo.

CTR LOMBARDIA SEZ. 26 SENTENZA N. 1518 DEL 19.04.2021

263. Riscossione - iscrizione ipotecaria sui beni del fondo patrimoniale - mancata notifica dell'avviso di iscrizione ipotecaria al coniuge non debitore - illegittimità - sussiste

La notifica dell'avviso di iscrizione ipotecaria deve essere notificato anche al coniuge non debitore quale beneficiario dei beni conferiti nel fondo patrimoniale, realizzandosi in tale caso un litisconsorzio necessario, ancorché il coniuge non debitore non sia neppure proprietario dei beni costituiti nel fondo stesso, in quanto beneficiario dei relativi frutti, destinati a soddisfare i bisogni della famiglia, e, quindi, destinatario anche di eventuali eventi pregiudizievoli..

CTR LOMBARDIA SEZ. 26 SENTENZA N. 1510 DEL 13.04.2021

264. Operazioni inesistenti - regolare tenuta delle scritture contabili - onere prova della inesistenza delle operazioni a carico dell'Agenzia - sussiste

Ai fini del diritto alla deduzione di costi inerenti ex art. 109 TUIR e della detrazione di Iva ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, è necessaria la regolare tenuta delle scritture contabili e delle fatture che, ai fini dell'Iva, sono idonee a rappresentare il costo dell'impresa e che devono contenere oggetto e corrispettivo di ogni operazione commerciale, sicché, in caso di operazioni ritenute dall'Amministrazione inesistenti, spetta a quest'ultima l'onere di dimostrare, attraverso la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione e non al contribuente la sua effettività, essendo questi chiamato a fornire la prova contraria soltanto quando sia assolto l'onere probatorio gravante sulla prima

CTR LOMBARDIA SEZ. 19 SENTENZA N. 1502 DEL 13.04.2021

265. Redditi prodotti all'estero – pagamento delle imposte all'estero - imputazione temporale credito di imposta – limite temporale - sussiste

L'art. 165, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 precisa che, qualora il pagamento all'estero delle imposte (con costituzione del relativo credito) si verifichi successivamente all'avvenuta presentazione della relativa dichiarazione in Italia, l'interessato deve procedere ad un nuova liquidazione dell'imposta dovuta ed il credito che ne risulta deve essere inserito nella prima dichiarazione utile. Ciò che la norma certamente esclude è che il contribuente possa arbitrariamente decidere in quale annualità di imposta inserire il credito per imposte pagate all'estero, poiché ciò sarebbe contrario al principio generale della autonomia di ciascun periodo di imposta; inoltre l'art.165 comma 7 d.P.R. 22 dicembre 1986 N.917 stabilisce che la detrazione per il credito di imposta non spetta in caso di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estera nella dichiarazione presentata, da intendersi quale dichiarazione tempestivamente presentata.

CTP MILANO SEZ. 12 SENTENZA N. 2847 DEL 30.11.2020

266. IRES - spese sostenute per la difesa dell'amministratore in giudizio penale - indebita contabilizzazione - esclusione

E' illegittima la contestazione della indebita contabilizzazione, in violazione dell'art. 109, comma 5 del TUIR e dell'art.5 del Dlgs 446/97, dei costi per consulenza fiscale-tributaria relativi a due parcelle per la difesa dell'amministratore della società in un giudizio penale. Ciò in quanto la procura rilasciata per una difesa penale dall'amministratore di una società non esclude di per sé che il mandato al legale (che non richiede obbligatoriamente la forma scritta) possa essere più complesso e riguardare anche attività di consulenza a favore della società, come sembra assolutamente verosimile nel caso in cui l'incarico al legale presuppone la verifica della regolarità di operazioni commerciali addebitabili fiscalmente alla società e penalmente all'amministratore.

CTP MILANO SEZ. 20 SENTENZA N. 2851 DEL 9.12.2020

267. Processo tributario - difensore - rinuncia al mandato - momento di rilevanza

La rinuncia espressa al mandato da parte del difensore non ha alcuna rilevanza ai fini della prosecuzione del processo, in ragione di quanto disposto dall'articolo 85 del c.p.c., che testualmente recita: "La procura può essere sempre revocata e il difensore può sempre rinunciarvi, ma la revoca e la rinuncia non hanno effetto nei confronti dell'altra parte finché non sia avvenuta la sostituzione del difensore".

CTR PUGLIA SEZ. 28 SENTENZA N. 1444 DEL 06.05.2021

268. Imposta registro - vendita terreno e fabbricato rurale pertinenziale - agevolazioni piccola proprietà contadina - caratteristiche dei beni venduti - conseguenze

L'acquisto di terreni e relative pertinenze da parte di agricoltori è agevolato con l'imposta di registro e ipotecaria fissa e catastale 1%. La norma di cui all'articolo 2, c. 4 bis del decreto legge numero 194 del 2009 non fa riferimento alla formale categoria catastale attribuita ai beni, purché si tratti di pertinenza, come emergente dallo strumento urbanistico. Il carattere di ruralità del fabbricato non può essere contestato se il bene strumentale è destinato alla conservazione dei prodotti agricoli o al ricovero di macchine o animali..

CTR PUGLIA SEZ. 1 SENTENZA N. 1170 DEL 07.04.2021

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **NAPOLI** SEZIONE **7**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**SBRIZZI**	**SALVATORE**	**Presidente**
☐	**CAPUTO**	**GIUSTINA**	**Relatore**
☐	**D'ALESSANDRI**	**FABRIZIO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 7550/2020
  depositato il 17/07/2020

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 31352 I.C.I. 2011
  contro:

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 31352 I.C.I. 2011
  contro:

proposto dal ricorrente:

difeso da:
AVINO MARIO
VIA SAN PASQUALE 85 80040 TERZIGNO NA

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 7550/2020

UDIENZA DEL

29/04/2021 ore 09:01

N°

5307

PRONUNCIATA IL:

29 APR 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

20 MAG 2021

Il Segretario

Ursula MERCALDO

Udienza 29.04.2021
Sez. 7
R.G.R. N. 7550/2020

Svolgimento del processo

Con il gravame in epigrafe il ricorrente impugna, con richiesta di sospensione, l'ingiunzione di pagamento n. n. 2019/31352, notificata in data 24.1.2020, per omesso versamento ICI anno 2011 per euro 927,66 + sanzioni e interessi, facendo rilevare che l'ingiunzione è indirizzata a Langella Francesco, padre del ricorrente, deceduto in data 14.4.1988.
Non si è costituito in giudizio il Comune che notificava in data 2.9.2020 provvedimento di annullamento in autotutela dell'atto impugnato.
Con memorie successive il ricorrente insisteva per la condanna alle spese con attribuzione al difensore antistatario ex art. 93 cpc.
All'odierna udienza il ricorso è stato trattenuto in decisione.

Motivi della decisione

Il giudizio deve essere dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere.
Mette conto evidenziare, giusta quanto si evince dall'atto di annullamento depositato dallo stesso ricorrente che l'Amministrazione intimata in data 2.9.2020 ha comunicato l'annullamento dell'atto impugnato.
In ragione di quanto fin qui evidenziato, essendo venuta meno *la res controversa*, va dichiarata l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.
Per quanto concerne le spese di lite, l'Agenzia costituita va condannata al pagamento delle spese di lite processuali, non avendo annullato la pretesa tributaria prima del ricorso, ma avendo atteso che la parte proponesse il relativo ricorso e sostenesse le spese di giudizio. Invero, limitando l'art. 46 D.lgv. 546/92 la compensazione delle spese di giudizio ai soli casi di "definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge", è consentito a questa AG di pronunciarsi sulle spese di lite, tenendo conto l'istituto della soccombenza virtuale.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, definitivamente pronunciando sul ricorso in epigrafe, dichiara estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere.

Condanna l'Agenzia costituita al pagamento delle spese di lite che si liquidano in complessive 400 euro (comprensive di contributo unificato) + IVA e CPA come per legge, se dovute, che si attribuiscono al difensore antistatario.

Così deciso in Napoli il 29.4.2021

Il Relatore

Il Presidente

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **CATANIA** SEZIONE **13**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**PALMA**	**ROMEO ERMENEGILDO**	**Presidente**
☐	**URSINO**	**ANDREA MARIA MASSIMO**	**Relatore**
☐	**LA ROSA**	**ALESSANDRO COSIMO M/**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 4953/2019
  depositato il 09/10/2019

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 293 2018 0020571162 TAS.AUTOMOBILI 2014
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE CATANIA

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 293 2018 0020571162 TAS.AUTOMOBILI 2014
  contro:
AG. RISCOSSIONE CATANIA RISCOSSIONE SICILIA S.P.A.

proposto dal ricorrente:

difeso da:
ESPOSITO ORAZIO STEFANO
VIA CARMELO PATANE' ROMEO 28 95126 CATANIA CT

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 4953/2019

UDIENZA DEL

26/05/2021 ore 11:30

N°
4766/2021

PRONUNCIATA IL:

26 MAG. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
27 MAG. 2021

Il Segretario

Il Segretario di Sezione
Magnano Cristian

FATTO

Con ricorso/reclamo notificato a mezzo PEC a Riscossione Sicilia il 10/5/2019 e depositato telematicamente nella segreteria di questa Commissione il 9/10/2019, F impugnava la cartella di pagamento n. 293 2018 00205711 62 emessa da Riscossione Sicilia s.p.a. (atto notificatogli il 14/3/2019, relativo a tasse automobilistiche per l'anno 2014 e con il quale si chiedeva il pagamento della somma di € 402,66);

adduceva i seguenti motivi:

1) inesistenza giuridica della notifica in quanto effettuata a mezzo agenzia di poste private Nexive s.r.l.;

2) prescrizione triennale ex art. 5 d.l. 953/1982;

3) decadenza ex art.25 d.p.r. 602/1973.

Con note depositate telematicamente il 4/5/2021 la Riscossione Sicilia s.p.a. si costituiva in giudizio chiedendo rigettarsi il ricorso, evidenziando il proprio difetto di legittimazione passiva e la correttezza del proprio operato, ed instando per la chiamata in causa dell'Agenzia delle Entrate.

Con memorie depositate telematicamente l'11/5/2021 parte ricorrente eccepiva che l'agente della riscossione, essendosi costituito tardivamente, è decaduto dalla possibilità di chiamare in causa l'ente impositore.

Con note depositate telematicamente il 14/5/2021 l'Agenzia delle Entrate interveniva volontariamente in giudizio chiedendo rigettarsi il ricorso e documentando l'avvenuta notifica del processo verbale, avvenuta nel 2014.

In data 26/5/2021 la causa veniva trattata come da verbale e posta in decisione.

DIRITTO

Come più volte sancito dalla Suprema Corte (v. da ultimo Cassazione civile sez. trib., 30/01/2019, n.2585), nel processo tributario la violazione del termine previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio della parte resistente comporta la decadenza dalla facoltà di fare istanza per la chiamata di terzi; l'agente della riscossione, essendosi costituito solo il 4/5/2021, era quindi decaduto dalla facoltà di evocare in giudizio l'ente impositore.

Da parte sua, l'Agenzia delle Entrate intende sopperire a tale ostacolo intervenendo volontariamente in giudizio ai sensi dell'art. 14 co.3 d.lgs. 546/1992;

tuttavia, il comma 5 della norma citata prevede espressamente che, in tal caso, debbono essere rispettate le formalità prescritte per la costituzione di parte resistente.

Essendosi costituita solo il 14/5/2021 (e cioè dodici giorni prima della udienza), all'Agenzia delle Entrate è preclusa la possibilità di produrre nuovi documenti; secondo unanime giurisprudenza della Suprema Corte, infatti, è perentorio il termine per la produzione di documenti di cui all'art.32 dello stesso d.lgs. (v. da ultimo sentenza n.655 del 15/1/2014 e n. 29087 del 13/11/2018).

Tanto premesso, il Collegio non può tenere conto, ai fini della interruzione della prescrizione triennale di cui all'art. 5 d.l. 953/1982, della produzione documentale offerta dall'Agenzia delle Entrate (produzione che, ad un primo esame, appare comunque alquanto carente, trattandosi di notifica per compiuta giacenza); il secondo motivo di doglianza va quindi accolto.

Sulla base di tali considerazioni, assorbite le ulteriori doglianze, la Commissione accoglie il ricorso. Con riguardo alle spese, non essendo stata contestata la originaria debenza del tributo, sussistono giusti motivi per compensarle.

P.Q.M.

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

Così deciso in Catania, il 26/5/2021

IL GIUDICE ESTENSORE
Andrea Ursino

IL PRESIDENTE

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **CATANIA** SEZIONE **13**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**PALMA**	**ROMEO ERMENEGILDO**	**Presidente**
☐	**LA ROSA**	**ALESSANDRO COSIMO M/**	**Relatore**
☐	**URSINO**	**ANDREA MARIA MASSIMO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 4901/2019
  depositato il 07/10/2019

- avverso AVVISO DI INTIMAZIONE n° 293 2018 90 21875479 TAS.AUTOMOBILI 200
- avverso AVVISO DI INTIMAZIONE n° 293 2018 90 21875479 TAS.AUTOMOBILI 200
  contro:
AG. RISCOSSIONE CATANIA RISCOSSIONE SICILIA S.P.A.

proposto dal ricorrente:

difeso da:
ESPOSITO ORAZIO STEFANO
VIA CARMELO PATANE' ROMEO 28 95126 CATANIA CT

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 4901/2019

UDIENZA DEL

26/05/2021 ore 11:30

N°

4765/2021

PRONUNCIATA IL:

26 MAG. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

27 MAG. 2021

Il Segretario

Il Segretario di Sezione
Magnano Cristian

OGGETTO DELLA DOMANDA, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE.

P„ rappresentato e difeso dall'avv. Orazio Stefano Esposito, propone ricorso nei confronti della Riscossione Sicilia spa, avverso l'intimazione di pagamento n. 29320189021875479 notificata in data 09.03.2019 relativa alle cartelle di pagamento n. 29320110044926676 e n. 29320130041083419 afferenti a tasse automobilistiche anni 2005 e 2008.
Eccepisce:

- L'inesistenza giuridica della notifica dell'intimazione di pagamento e l'illegittimità della notifica a mezzo poste private Nexive srl
- La mancata notifica delle prodromiche cartelle di pagamento, alle quali l'atto impugnato fa un mero rinvio senza la relativa allegazione di copia delle stesse
- L'intervenuta prescrizione del credito successivamente alla presunta notifica delle cartelle di pagamento.

Conclude chiedendo dichiararsi la nullità dell'atto impugnato.
Si costituisce la Riscossione Sicilia spa, deducendo:

- L'inammissibilità delle eccezioni afferenti alle cartelle di pagamento ed alle iscrizioni a ruolo in quanto tardive rispetto alla notifica delle cartelle stesse
- Il difetto di legittimazione passiva della Riscossione Sicilia spa in relazione alle eccezioni afferenti al merito della pretesa
- La legittimità della procedura di riscossione
- L'interruzione della prescrizione attraverso la notifica dell'intimazione di pagamento n. 29320149050985767000 (avvenuta il 04.10.2017 relativamente alla cartella n. 29320110044926676) e dell'intimazione di pagamento n. 29320169025852277000 (avvenuta in data 16.05.2017 per ambedue le cartelle di pagamento)
- La regolare notifica dell'intimazione di pagamento impugnata in quanto l'agenzia di recapito privata è legittimata ad effettuare notifiche diverse da quelle relative agli atti giudiziari ed è titolare di apposita licenza individuale rilasciata dal Ministero dello Sviluppo Economico. In ogni caso la notifica ha raggiunto lo scopo di porre a conoscenza il contribuente l'atto che lo riguarda.
- L'infondatezza dell'eccezione di prescrizione in quanto il relativo termine è stato interrotto attraverso la notifica delle intimazioni di pagamento.

Conclude come da controdeduzioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato.
Risulta assorbente in proposito l'eccezione relativa alla mancata notifica delle cartelle di pagamento sottese all'intimazione impugnata.
In proposito, non appare sufficientemente provata dalla Riscossione Sicilia l'avvenuta regolare notifica dei predetti atti, non essendo a tal fine idonea la documentazione allegata alle controdeduzioni, e segnatamente copia della relata di notifica attestante la consegna ad un familiare del contribuente e l'elenco del Consorzio Olimpo contenente la distinta delle raccomandate spedite, tra cui le raccomandate informative afferenti alle cartelle *de quibus*. Tale documentazione non soddisfa il requisito necessario ai fini della piena prova dell'avvenuto completamento della procedura notificatoria. In proposito, secondo quanto recentemente statuito dalla Suprema Corte a Sezioni Unite nella sentenza n. 10012 del 15.04.2021, in caso di temporanea assenza del destinatario, la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale, c.d. CAD.
Nel caso concreto manca tale documento, di talché non vi è prova che la notifica delle cartelle di pagamento sia andata a buon fine.
Tale vizio inficia e travolge l'intera procedura esecutiva ripercuotendosi anche sull'intimazione di pagamento impugnata, che pertanto va annullata.
Le spese vanno compensate, posto che la questione di diritto affrontata è stata oggetto di tesi contrastanti che hanno richiesto l'intervento risolutorio delle Sezioni Unite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso ed annulla l'atto impugnato. Compensa le spese.

Così deciso in Catania il 26.05.2021.

Il Relatore

Il Presidente

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **CATANIA** SEZIONE **13**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**PALMA**	**ROMEO ERMENEGILDO**	**Presidente**
☐	**D'IMME'**	**FRANCESCO**	**Relatore**
☐	**CASCINO**	**GIANCARLO VINCENZO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 4105/2019
  depositato il 31/07/2019

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 293 2018 0030854235 TAS.AUTOMOBILI 2014
  contro:
AG. RISCOSSIONE CATANIA RISCOSSIONE SICILIA S.P.A.

proposto dal ricorrente:

difeso da:
ESPOSITO ORAZIO STEFANO
VIA CARMELO PATANE' ROMEO 28 95126 CATANIA CT

terzi chiamati in causa:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE CATANIA

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 4105/2019

UDIENZA DEL

26/05/2021 ore 09:30

N°

4640/2021

PRONUNCIATA IL:

26 MAG. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

27 MAG. 2021

Il Segretario

Il Segretario di Sezione
Magnano Cristian

OGGETTO DELLA DOMANDA, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE.

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Catania procedeva all'iscrizione a ruolo delle tasse auto dovute da R nel 2014 a seguito contestazione del processo verbale n. 102214 per il possesso del veicolo targato.

In conseguenza del ruolo n. 2018/01113, reso esecutivo il 29.11.2018, la Riscossione Sicilia S.p.A., Concessionario del servizio nazionale di riscossione per la Provincia di Catania, notifica al contribuente la cartella di pagamento n. 293.2018.00308542.35/000 con un recupero per tassa automobilistica anno 2014 di € 203,56, oltre compensi di riscossione.

Con ricorso, inviato telematicamente per il deposito previo notifica mediante consegna in data 03.04.2019 nella casella di destinazione di Riscossione Sicilia S.p.A. (direzioneprovincialect@pec.riscossionesicilia.it), R, rappresentato e difeso dall'Avv. Orazio Stefano Esposito, premette di avere ricevuto la cartella impugnata in data 15.02.2019 e di contestarla unitamente alla pretesa impositiva in essa portata.

Nel merito, in via pregiudiziale, lamenta l'inesistenza giuridica della notifica della cartella poiché illegittimamente notificata a mezzo posta privata " Nexive S.r.l. " in violazione dell'art. 4, comma 5, del D.Lgs. 261/1999. Sul punto richiama giurisprudenza della Corte di Cassazione (sent. n. 2262-2013, n. 27021-2014, n.15347-2015, n. 194367-2016 e n. 25468-2016). Rileva la maturata prescrizione beve triennale, ex art. 5 della legge 953/1982, del credito richiesto nonché la prescrizione per decorrenza del termine assegnato per la riscossione ai sensi dell'art. 25, comma 1 lett. c), del D.P.R. 602/73. Inoltre, evidenzia la decadenza dell'attività dell'Ente impositore per tassa auto anno 2014 per il decorso del termine prima richiamato. Conclude l'opposizione chiedendo di annullare la cartella di pagamento, con vittoria di spese da distrarsi a favore del procuratore antistatario.

In data 01.08.2019, al fine di correggere l'errato abbinamento del file relativo al CUT, parte ricorrente deposita il corretto file corrispondente al presente ricorso.

Assistito dal proprio funzionario Grasso Giuseppe, giusta separata procura alle liti allegata, il Concessionario con nota depositata il 04.05.2021 si costituisce in giudizio eccependo in via preliminare la propria mancanza di legittimazione passiva e la legittimità dell'attività di riscossione.

Sostiene che essendo stato il ricorso proposto soltanto contro l'odierno convenuto ritiene necessario che venga disponga l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 Dlgs. 546/92, onerando il ricorrente a provvedere alla chiamata in causa dell'ente impositore (Agenzia delle Entrate di Catania) ovvero (in alternativa) chiede di disporre ai sensi del combinato disposto dagli artt. 39 del D.Lgs. n. 112/99 e 269, comma 2, c.p.c, lo spostamento della prima udienza allo scopo di consentirgli la citazione del terzo nel rispetto dei termini dell'art. 163-bis c.p.c..

Sulla presunta maturata prescrizione evidenzia che nessuna contestazione può essere mossa nei suoi confronti stante la tempestività con cui si è provveduto alla notifica dell'atto opposto, così come emerge ictu oculi ove si consideri che il ruolo è stato consegnato il 25.12.2018 e la cartella di pagamento è stata notificata in data 15.02.2019.

Sul contestato recapito della raccomandata per essere stato eseguito a mezzo service esterno (Nexive) anziché di Poste Italiane S.p.A., quale fornitore del Servizio Universale a cui è riservata tale attività di notificazione, osserva quanto segue.

L'art. 4 del D.Lgs. 22 luglio 1999, n. 261 - così come modificato dall'art. 1,

comma 4, D.Lgs. n. 58/11, in vigore dal 30/04/2011 - ha previsto soltanto che "per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al Fornitore del servizio universale (Poste Italiane Spa):

a) i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni;

b) i servizi inerenti le notificazioni di cui all'articolo 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (n.d.r.: contravvenzioni al Codice della Strada).

Tale riserva attiene alla postalizzazione, definita "busta verde", con la quale vengono trasmessi gli atti giudiziari.

Tra gli altri servizi postali, tra i quali, ai sensi dell'art. 3, comma 2, D.Lgs. 261/99 figurano i "servizi relativi agli invii raccomandati" - possono essere svolti, così come previsto dal successivo art. 5, comma 1, anche da soggetti diversi da Poste Italiane S.p.A., subordinatamente al "rilascio di licenza individuale da parte del Ministero dello Sviluppo Economico". Pertanto, la raccomandata (sia essa semplice che con Avviso di Ricevimento) inviata tramite un'agenzia di recapiti debitamente autorizzata ha lo stesso valore di quella inviata con Poste Italiane. Tale equivalenza è riconosciuta pure dalla più recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. N. 2886 del 22/01/2014), che, a sostegno delle proprie conclusioni, fa pure riferimento all'art. 18 del D.Lgs. n. 261/1999, secondo il quale «le persone addette ai servizi postali, da chiunque gestiti, sono considerate incaricate di pubblico servizio in conformità all'articolo 358 del codice penale».

Conclude chiedendo di rigettare il ricorso con vittoria di spese.

L'11.05.2021, parte ricorrente deposita memorie illustrative con le quali oltre a ribadire le censure poste nel ricorso introduttivo evidenzia che Riscossione Sicilia Spa si è costituita in giudizio solo in data 05.05.2021 e pertanto, ai sensi e nei termini dell'art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992, è decaduta dalla facoltà di chiamare il terzo in giudizio. Sul punto richiama giurisprudenza della Corte di Cassazione.

La trattazione/discussione in pubblica udienza della controversia è stata fissata dal Presidente della sezione per il giorno 26.05.2021.

Con nota depositata l'11.05.2021, l'Agenzia delle Entrate interviene volontariamente nel presente giudizio visto che parte ricorrente formula censure riguardanti anche l'attività dell'Ufficio in qualità di Ente impositore.

Sostiene che la sottesa iscrizione a ruolo alla impugnata cartella di pagamento scaturisce dell'omesso versamento della tassa auto targa di cui al processo verbale n. 14102214 notificato il 05/10/2017 a mezzo raccomandata n. 767670934512 come è possibile constatare dalla allegata documentazione.

Evidenzia che il processo verbale è stato ritualmente notificato entro tre anni decorrenti dall'anno in cui tali tasse sono esigibili e non è stato impugnato. La cartella è stata emessa entro i successivi tre anni per cui nessuna decadenza o prescrizione si è maturata. Conseguentemente la cartella di pagamento, essendo stata preceduta dalla regolare notifica del processo verbale che non risulta essere stato impugnato dalla parte, può essere contestata soltanto per vizi propri nei confronti del Concessionario della Riscossione.

Conclude chiedendo il rigetto del ricorso, con vittoria di spese e il risarcimento del danno per responsabilità aggravata ai sensi dell'art. 96 c.pc.

OSSERVA LA COMMISSIONE: il gravame della presente controversia è costituito da diversi profili di censure.

In ordine alla sostenuta inesistenza della notificazione eseguita da operatore postale privato " Nexive S.r.l. " prima del 10 settembre 2017 in cui è intervenuta la liberalizzazione del servizio di spedizione postale, si osserva che come rilevato dall'Agenzia delle Entrate l'atto contestato è, a tutti gli effetti, un atto amministrativo e non può essere assolutamente considerato atto giudiziario e sottoposto alle disposizioni di cui alla legge 890/1982 dopo il 30 aprile 2011, data di entrata in vigore dell'art. 4 del D.Lgs. n. 58/2011.

In tema di validità della notifica dell'atto impositivo (amministrativo), la cui notifica sia stata compiuta nel periodo intercorrente tra la parziale liberalizzazione attuata con il D.Lgs. n. 58/2011 e quella portata a pieno compimento dalla Legge n. 124/2017, mediante licenziatario di posta privata appare in linea con l'evoluzione interpretativa della giurisprudenza di legittimità che ha ormai ritenuto configurabile l'ipotesi di inesistenza della notificazione in casi assolutamente residuali, come confermato, da ultimo, in *subiecta materia*, proprio dalle SS.UU. della Corte di Cassazione in sentenza n. 299/2020, ma, soprattutto, consonante con il recente arresto delle Sezioni Unite in sentenza n. 8416/2019. Quindi, nessuna inesistenza della notificazione può essere pronunciata per essere stata eseguita da operatore postale privato dopo il 30.04 2011.

In relazione alla sostenuta prescrizione beve triennale prevista per la tassa auto dall'art. 5 del D.L. n. 953/1982, maturata per la mancata notifica dell'accertamento presupposto all'iscrizione a ruolo portata nella cartella impugnata, si osserva quanto segue.

Costituendosi in giudizio, l'Ente impositore versa in atti la documentazione relativa alla notificazione del processo verbale n. 14102214 eseguita in data 05/10/2017 a mezzo raccomandata n. 767670934512 del 19.09.2017.

In tema di notifica di atto impositivo ovvero processuale tramite servizio postale, con recentissima pronuncia n. 10012 del 23.02.2021 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, è stato fissato il principio secondo il quale " *qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per sua temporanea assenza ovvero per assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio può essere data dal notificante - in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata (artt. 24 e 111, comma 2, Cost.) dell'art. 8 della l. n. 890 del 1982 - esclusivamente attraverso la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (cd. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa.*".

Nel caso in esame, relativamente alla notifica dell'accertamento presupposto, l'Ente impositore si è limitato a versare in atti documentazione concernente l'attestazione dell'assenza temporanea del destinatario e a seguito del mancato recapito la raccomandata sarebbe stata tenuta in giacenza presso l'operatore postale e successivamente restituita al mittente dopo dieci giorni per compiuta giacenza. Di fatto nessuna prova viene fornita dell'invio della raccomandata contenente la **comunicazione di avvenuto deposito** (cd. C.A.D.) e del perfezionamento del procedimento notificatorio mediante la produzione in giudizio del relativo avviso di ricevimento.

Quindi, in termini generali bisogna ritenere che la produzione dell'avviso di ricevimento della CAD costituisce l'indefettibile prova di un presupposto implicito dell'effetto di perfezionamento della procedura notificatoria. Pertanto, in assenza di provata notifica dell'avviso di accertamento presupposto, l'iscrizione a ruolo deve essere dichiarata illegittima per mancanza del suo presupposto giuridico costituito da atto impositivo perfezionatosi con l'effettiva definitività del procedimento notificatorio. Conseguentemente in mancanza di notifica di atto interruttivo del termine triennale la cartella di pagamento impugnata, quale primo atto effettivamente ricevuto dal ricorrente, risulta essere stata notificata dopo essere spirato il termine di decadenza per formalizzare il diritto al recupero della pretesa impositiva, 31 dicembre del terzo anno successivo, e di prescrizione beve triennale prevista per la tassa auto dall'art. 5 del D.L. n. 953/1982.

Per quanto sopra motivato, il Collegio accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato.

Per il principio della soccombenza, il Collegio condanna le parti resistenti alle spese di causa che si liquidano in € 180,00, oltre spese generali, CPA ed IVA se dovuti, a favore della ricorrente.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna le parti resistenti alle spese di causa che si liquidano in € 180,00, oltre spese generali, CPA ed IVA se dovuti, a favore della ricorrente.

Così deciso in Catania il 26.05.2021.

Il Relatore _____ **Il Presidente** _____

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 5157/2017

UDIENZA DEL

12/04/2021 ore 15:00

N° 4962/2021

PRONUNCIATA IL: 12/04/2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 24/5/21

Il Segretario

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **SICILIA** SEZIONE **7**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**GENNARO**	**IGNAZIO**	**Presidente**
☐	**SANFILIPPO**	**ROSARIO**	**Relatore**
☐	**COSTA**	**GAETANO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5157/2017
  depositato il 10/07/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 233/2017 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di CALTANISSETTA
  contro:
AG. RISCOSSIONE CALTANISSETTA RISCOSSIONE SICILIA S.P.A.

contro:

difeso da:
DURI DANISA
VIA TEVERE 114 93012 GELA

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI CALTANISSETTA

Atti impugnati:
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 29220130002513658 IVA-ALTRO 2007

RITENUTO IN FATTO E IN DIRITTO

Con ricorso, con istanza di reclamo/mediazione, L ha impugnato la cartella di pagamento contenente l'iscrizione a ruolo effettuata a seguito della liquidazione, ex art. 36 bis.

A seguito di notifica del diniego da parte dell'ufficio, il contribuente procedeva a costituirsi in giudizio eccependo la nullità e/o l'illegittimità della cartella di pagamento impugnata per omessa sottoscrizione del ruolo (violazione dell'art. 12, comma 4, del D.P.R. 602/73), per mancanza di motivazione, per infondatezza nel merito e per intervenuta prescrizione della pretesa tributaria. Sia l'Ufficio che il Concessionario si costituivano in giudizio e replicavano alle eccezioni di parte.

La CTP di Caltanissetta, con sentenza n. 233/02/2017, depositata il 03.03.2017, dopo aver dichiarato infondata l'eccezione di inammissibilità del ricorso formulata dal concessionario, ha ritenuto il ricorso fondato nel merito perché le somme iscritte a ruolo non sarebbero scaturite dal mero controllo automatizzato della dichiarazione del contribuente, in forza del citato art. 36 bis ma da un'attività di controllo e verifica successiva, conseguente ad errori operati dall'ufficio in sede di compilazione dell'avviso bonario.

Sostengono i primi giudici che l'ufficio avrebbe dovuto instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente per rendere ragione delle diverse pretese vantate rispetto al primo controllo effettuato. Ne conseguirebbe il difetto di motivazione della cartella in quanto la pretesa conseguirebbe non dal controllo automatizzato ma dalla correzione di errori di liquidazione effettuati dallo stesso ufficio.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Caltanissetta, in data 27/06/2017 non ritenendo condivisibili le argomentazioni addotte dalla CTP nella parte motivazionale della impugnata sentenza, si costituisce in giudizio e propone formale appello per i seguenti motivi di DIRITTO

L'Ufficio, nel riportarsi integralmente a quanto già dedotto ed eccepito in primo grado nonché nella parte motivazionale della cartella impugnata, rileva la censurabilità della sentenza che per l'Ufficio è viziata per essere fondata su motivazioni carenti e frutto di una distorta valutazione dei fatti nonché per essere stata resa in violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto.

Per l'Ufficio i giudici di prime cure si sono limitati ad argomentare in riferimento all'asserita carenza di motivazione della cartella di pagamento, emessa a seguito di liquidazione formale ex art. 36 bis del DPR n. 600/73, ritenendo necessario, nella fattispecie, il contraddittorio con il contribuente.

Per l'Ufficio nella fattispecie, i giudici non hanno tenuto conto del fatto che l'iscrizione a ruolo e la conseguente cartella, se da un lato scaturivano dal controllo formale, effettuato ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. 600/73, per altro verso era conseguenza del contraddittorio instaurato a seguito di avviso bonario con il quale il contribuente aveva ottenuto un indebito sgravio della pretesa erariale, già comunicata con detto avviso bonario per cui, ai sensi dell'art. 43 del DPR 602/73 si era reso necessario una reiscrizione a ruolo .

Dal successivo controllo interno, era emerso l'indebito sgravio eseguito in contraddittorio con la parte, posto che la stessa parte aveva omesso un versamento di acconto IVA di € 6.428,00 (che doveva essere versato a dicembre 2007) ed aveva effettuato un versamento a saldo ai fini IVA, carente, di € 591,00 (comprendente un recupero di un credito IVA di € 312,00 non spettante); era emersa inoltre una differenza di versamento IRAP, in acconto, di € 124,00.

Alla luce delle suesposte considerazioni, essendo evidente l'errore in cui sono incorsi i giudici di primo grado, lo scrivente Ufficio, con riserva di ulteriormente dedurre e produrre documentazione nei termini di legge, chiede a questa Commissione Tributaria Regionale, disattesa ogni contraria istanza ed eccezione, in via principale e nel merito, in totale riforma della impugnata decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta, accogliere l'appello proposto e, per l'effetto, condannare la controparte alla rifusione delle spese e competenze di giudizio come da nota spese che si allega.

Si chiede, inoltre, che la presente controversia sia discussa in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92.

In data 08/11/2017 Lorefice Gaetano presenta controdeduzioni all'appello dell'Ufficio considerato

inammissibile, erroneo e comunque infondato per le seguenti considerazioni.
In via preliminare, Lorefice rileva l'inammissibilità dell'appello proposto dall'ufficio per violazione dell'art. 53 del D.lgs. 546/1992.
Per l'appellato l'Ufficio, con l'odierno ricorso in appello, eccepisce l'illegittimità e l'infondatezza dell'impugnata sentenza in quanto la cartella di pagamento sarebbe, a suo dire, del tutto legittima. L'appello è per L inammissibile.
Ai sensi dell'art. 53 D.Lgs. n. 546/92, nell'atto di appello devono essere specificamente indicate le censure mosse avverso la sentenza impugnata.
Nella fattispecie, per l'appellato l'Ufficio non muove alcuna censura specifica ai capi della sentenza limitandosi ad affermazioni generiche e confuse che non consentono all'appellato di conoscere e comprendere né i capi della sentenza impugnata né le critiche avanzate.
In via principale, nel merito l'appellato rileva l'erroneità e l'infondatezza dell'appello proposto dall'ufficio per palese violazione dell'art 36 bis del DPR 600/73, nonché violazione e falsa applicazione dell'art 43 del DPR 602/73.
L'appellato sig. L sussiste il difetto di motivazione della cartella di pagamento, come rilevato dai Giudici di prime cure, per avere l'Ufficio effettuato un uso "abuso" distorto ed erroneo dell'art 36 bis del DPR 600/73.
Lo stesso Ente appellante, nel tentativo maldestro di giustificare e motivare il recupero contenuto nella cartella oggetto del presente giudizio, con le memorie depositate nel giudizio di primo grado, per la prima volta, e solo allora, ha cercato di giustificare il proprio operato facendo passare tale attività come una attività speciale, "Ruolo straordinario" o per utilizzare le parole proprie dell'ufficio, "l'atto impugnato è una cartella reiscritta dall'ufficio ai sensi dell'art 43 Dpr 602/73 per un provvedimento errato di sgravio su avviso bonario.
Le somme intimate all'odierno appellante con la cartella di pagamento oggetto del presente giudizio, come correttamente ha individuato il Giudice di prime cure nella sentenza impugnata, nascono da una errata applicazione e/o falsa applicazione dell'art 36 bis dpr 600/73. Tale articolo, infatti, consente e legittima da parte dell'ufficio l'iscrizione a ruolo, qualora la stessa nascesse da un controllo automatizzato tra i dati esposti nella dichiara dei redditi presentata dal contribuente, ed i dati relativi a versamenti effettuati, crediti, detrazioni e deduzioni spettanti come risultano nelle banche informative.
Per l'appellato il caso che ci occupa è diverso.
Nelle controdeduzioni di primo grado e nell'atto di appello, e come correttamente rilevato dai Giudici di primo grado con l'impugnata sentenza, prima dell'emissione della cartella di pagamento, all'appellante era stata consegnata la comunicazione di irregolarità, con la quale veniva evidenziata un omesso versamento dell'Iva relativa all'anno 2007. Prontamente il dott. L, si recava in ufficio e dando idonea dimostrazione dell'errore contenuto nell'avviso bonario, atteso che lo stesso aveva prontamente pagato l'iva esposta nel Modello UNICO 2008, utilizzando lo strumento del ravvedimento operoso, producendo copia dei versamenti F24, chiedeva ed otteneva l'annullamento e lo sgravio della comunicazione di irregolarità.
Successivamente, dopo circa 6 anni, l'Amministrazione Finanziaria torna ad iscrivere a ruolo nuovamente le suddette somme che erano state già oggetto di sgravio, senza dare alcuna motivazione, senza spiegarne le ragione del recupero e soprattutto senza avere dapprima attivato un contraddittorio con la parte.
Solo nel giudizio instaurato, l'A.F. cerca di giustificare il proprio operato, e soprattutto superare l'eccezione di intervenuta decadenza e prescrizione, sostenendo maldestramente che si tratterebbe di una iscrizione a ruolo straordinaria effettuata ai sensi dell'art 43 dpr 602/73 dovuta ad un indebito sgravio operato dallo stesso Ufficio, e che dunque, non solo non necessitava di alcun contraddittorio preventivo, ma non era ancora maturata alcuna prescrizione e/o decadenza.
Contrariamente a quanto sostenuto nel proprio atto di appello, l'ufficio anzicchè ri-iscrivere a ruolo sic et simpliciter, somme oggetto di un precedente sgravio ed annullamento, avrebbe dovuto procedere con la via ordinaria dell'accertamento, trattandosi di rimuovere un provvedimento di secondo grado.

Su tale identica fattispecie, ossia re-iscrizione a ruolo di somme a seguito di uno sgravio erroneo dall'Agenzia delle Entrate, si è pronunciata recentemente la Corte di Cassazione con la sentenza n 22570/2017, con la quale i Giudici del Supremo Consesso, chiamati a pronunciarsi sulla legittima interpretazione dell'art 43 dpr 602/73, e sulla differenza tra recupero di somme erroneamente rimborsate e recupero di somme da errato sgravio hanno così statuito e chiarito: " l'art 43 d.p.r. 602/73 consente all'ufficio di recuperare le somme erroneamente rimborsate e gli interessi eventualmente corrisposti, tramite diretta iscrizione a ruolo, entro i termini correnti dall'esecuzione del rimborso; il dato letterale è chiaro nell'esclusivo riferimento al rimborso, senza alcuna menzione dello sgravio (Cfr cass 20 dicembre 2013, n 28521); sgravio e rimborso possono sovrapporsi, ma restano eterogenei, dacché l 'uno è un provvedimento in autotutela con effetto sull'obligatio, l'altro mero atto con effetto sulla solatio; la differenza di natura ed effetto tra i due istituti impedisce di estendere all'uno la disposizione letteralmente riferita all'altro; la diretta reiscrizione a ruolo senza previso avviso di accertamento è autorizzata dal legislatore per il recupero del rimborso indebito, non implicanti gli aspetti procedimentali connaturati allo sgravio, mentre la declaratoria di erroneità di uno sgravio ha da seguire la via ordinaria dell'accertamento, trattandosi di rimuovere un provvedimento di secondo grado "

Pretestuoso, infondato ed illegittimo è pertanto l'atto di appello proposto dall'ufficio.

Recentemente la CTR di Palermo con la sentenza n 965/21/16, si è pronunciata su analoga fattispecie, ed ha statuito che "il ruolo erariale, costituisce titolo esecutivo sulla scorta del quale viene formata e notificata la cartella di pagamento, pertanto deve essere sottoscritto da un funzionario che ne abbia titolo, così come disposto dall'art 12, comma 4, dpr 602/73. In caso di contestazione sul punto, spetta all'ente creditore dimostrare che il ruolo sia stato regolarmente sottoscritto, anche in forma digitale dal Direttore dell'ufficio o da un funzionario munito di delega e tale prova non può essere integrata tramite la produzione dell'elenco cartaceo dei ruoli vistati dal Direttore; è necessario invece, provare l'effettiva sottoscrizione del singolo ruolo e l 'ancorata legittimazione del soggetto che ha apposto la sottoscrizione" (In tal senso anche Commissione Tributaria Provinciale Torino, sez XI, sent. n 11 del 20.01.2011). Nel caso di specie, la Riscossione Sicilia Spa odierna resistente, nulla ha provato.

l'illegittimità e la nullità della cartella di pagamento in contestazione per infondatezza nel merito.

Ed invero, il dott. L odierno ricorrente, chiudeva l'anno di imposta 2007 esponendo nel relativo Quadro VL, rigo VL38, Modello UNICO 2008, un debito IVA pari ad € 10.999,00.

Conseguentemente l'odierno ricorrente, effettuava il pagamento dell'imposta dovuta utilizzando lo strumento del ravvedimento operoso, per un totale complessivo di € 11.017,64.

E', dunque, ictu oculi evidente che nessuna ulteriore Iva è dovuta dal Sig. Lorefice relativamente all'anno di imposta 2007.

L'illegittimità della cartella di pagamento impugnata per prescrizione della pretesa tributaria fatta valere.

La pretesa formulata dall'Agenzia delle Entrate in seno alla cartella di pagamento impugnata relativa all' anno di imposta 2007, è del tutto tardiva ed oramai prescritta.

Invero, conformemente a quanto stabilito di recente anche dai supremi giudici delle leggi (v. Corte Cost. 15/7/2005, n. 280), non è pensabile che il contribuente resti indefinitamente assoggettato alle pretese del Fisco, e ciò è tanto più vero ove si consideri che, nell'anno 2005, il legislatore ha avvertito l'esigenza di disciplinare una volta per tutte ed in maniera finalmente chiara la problematica dei termini entro i quali notificare le cartelle di pagamento.

L'art. 1, comma 5-bis del D.L. 106/2005 (convertito nella L. 156/2005) ha stabilito che "al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: ...a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2004". Dunque, stando così le cose, la cartella di pagamento impugnata con il presente atto, richiedendo il versamento di somme a titolo di IVA relativa all'anno di imposta 2007, avrebbe dovuto essere notificata, a

pena di decadenza, entro e non oltre il 31/12/2012.

Per i motivi su esposti chiede a questa Commissione Tributaria Regionale adita, contrariis reiectis, rigettare l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Caltanissetta in quanto assolutamente inammissibile, erroneo ed infondato e, per l'effetto, confermare la sentenza n. 233/02/17 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta, pronunciata il 16 febbraio 2017 e depositata il 3 marzo 2017. Con vittoria di spese e compensi da distrarsi in favore del procuratore.

In data 05/02/2014 la Risc. Sicilia SPA presenta controdeduzioni avverso l'appello del sig. Lorefice Gaetano sostenendo quanto segue:

1. Inammissibilità del ricorso ex art.18 D. Lgs 546/92

Ai sensi dell'art.18 comma 1 il ricorso deve contenere a pena di inammissibilità (comma 4° del medesimo articolo) l'indicazione del ricorrente, della sede sociale, del suo legale rappresentante e dei dati anagrafici e codice fiscale di quest'ultimo.

Il ricorso è privo dei dati anagrafici completi del ricorrente.

Tale mancanza rende assolutamente inammissibile il ricorso.

In subordine e nel merito

2. Mancanza di legittimazione passiva della Riscossione Sicilia Spa

Per tutte le eccezioni contenute nel ricorso va subito detto che, unico Ente che può validamente e compiutamente riscontrare a tali argomentazioni è l'ente Impositore titolare del credito tributario.

Avverso tali eccezioni, (relative alla fase accertati del credito tributario) unico soggetto abilitato dalla legge (ma anche dalla logica) a contro dedurre è l'Ente impositore che in virtù, della normativa ha individuato il soggetto destinatario della imposta o della sanzione, ha determinato i criteri e la misura di applicazione della stessa e per ultimo ha formato il ruolo consegnato (in data 25/01/2013) successivamente all'Agente della Riscossione che per legge e per convenzione si occupa esclusivamente della materiale riscossione delia medesima imposta nella misura, è il caso di ripetere, determinata dall'Ente Impositore.

3. Sulla motivazione della cartella

Per completezza di difesa, sulla eccezione di difetto di motivazione contenuto al punto 2) dell'atto introduttivo già dall'esame della cartella si rileva la completezza della medesima e quindi la illegittimità della eccezione.

Recita l'art.7 della Legge 212/2000 al comma 1°: " Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art.3 delle Legge 07 agosto 1990 n°241 concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione."

Il successivo comma 3° aggiunge: " Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. Sulle spese del giudizio

Consequenziale è il principio della soccombenza.

L'art.15 del D. Lgs. 546/1992 prevede che la Commissione possa compensare le spese di lite "... a norma dell'art.92 secondo comma del codice di procedura civile"

Tale comma espressamente recita che: " se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero le spese tra le parti"

L'odierna resistente scrivente ha compiutamente dimostrato non solo la inammissibilità del ricorso, ma anche la propria mancanza di legittimazione passiva e la legittimità dell'attività compiuta. Per quanto sopra, conclude chiedendo a questa Commissione Tributaria in via preliminare e procedurale:

Dichiarare l'inammissibilità del ricorso introduttivo ex art.18 D.Lgs. 546/1992;

Condannare il Sig. Lo al pagamento delle spese di giudizio.

In subordine e nel merito:

Dichiarare la mancanza di legittimazione passiva della Riscossione Sicilia Spa per tutte le eccezioni contenute

nel ricorso non direttamente riferibili ad atti e attività compiuta dall'Agente della Riscossione e conseguentemente estrometterla dal presente giudizio;
Dichiarare la legittimità dell'attività compiuta da Riscossione Sicilia Spa;
Condannare il Sig. L e/o l'Amministrazione Finanziaria, Dir. Prov. di Caltanissetta Ufficio Territoriale di Gela, al pagamento delle spese di giudizio.
In data 31/03/2021 il sig. L tramite il suo difensore Danisa Duri presenta memorie illustrative sostenendo quanto segue:
Che l'Agenzia delle Entrate ha proposto appello avverso la sentenza emessa dalla CTP di Caltanissetta n 233/02/17 la quale in accoglimento del ricorso proposto avverso la cartella di pagamento n 29220130002613658 ha annullato l'atto in contestazione con il quale l'ufficio ri-iscriveva a ruolo, per un presunto indebito sgravio, ai sensi dell'art 36 bis del DPR 600/73 "Ruolo straordinario" per l'anno di imposta 2007 la complessiva somma di € 2.917,27.

OSSERVA E DEDUCE

L'ILLEGITTIMITÀ' ED INFONDATEZZA DELL'APPELLO PROPPOSTO DALL'UFFICIO PER VIOLAZIONE E/O FALSA APPLICAZIONE DELL'ART 43 DEL DPR 602/73 e 36 BIS DPR 600/73.

Come Correttamente statuito dal Giudice di prime cure nella sentenza oggetto del presente giudizio: " *l'atto impugnato è una cartella di pagamento re-iscritta dall'Ufficio ai sensi dell'art 43 dpr 602/73 per un provvedimento errato di sgravio su avviso bonario... le somme iscritte... non conseguono al mero controllo automatizzato della dichiarazione del contribuente, in forza dell'art 36 bis cit., ma ad una attività di controllo e verifica successiva, conseguenti ad errori operati dall'ufficio in sede di compilazione dell'avviso bonario. Risulta pertanto, improprio effettuare l'iscrizione a ruolo con riferimento all'art 36 bis, in quanto l'ufficio avrebbe dovuto, quanto meno instaurare il contradditorio preventivo con il contribuente per rendere ragione delle diverse pretese"* Quanto correttamente deciso nella impugnata sentenza, trova conferma anche dalla recente sentenza della **Corte di cassazione n 22570/2017** ove i giudici del Supremo Consesso, su analoga fattispecie, hanno così statuito: *"l'art 43 Dpr 602/73, consente all'ufficio di recuperare le somme erroneamente rimborsate e gli interessi eventualmente corrisposti, tramite diretta iscrizione a ruolo, entro i termini correnti dall'esecuzione del rimborso; il dato letterale è chiaro nell'esclusivo riferimento al rimborso, senza alcuna menzione dello sgravio (Cfr Cass 28521/2013); sgravio e rimborso possono sovrapporsi, ma restano eterogenei; .... **La diretta reiscrizione a ruolo senza previo avviso di accertamento è autorizzata dal legislatore per il recupero del rimborso indebito,** non implicante gli aspetti connaturati allo sgravio, **mentre la declaratoria di erroneità di uno sgravio ha da seguire la via ordinaria dell'accertamento, trattandosi di rimuovere un provvedimento di secondo grado." .***

L'Ufficio ha irritualmente ed illegittimamente iscritto a ruolo le somme contenute nella cartella di pagamento, ai sensi dell'art 36 bis per poi giustificare, maldestramente, tale irritualità nel corso del giudizio sostenendo che l'attività di recupero fosse da reputarsi *"straordinaria" trattandosi di cartella reiscritta ai sensi dell'art 43 del Dpr 602/73 scaturente, a suo dire, da un errato sgravio su un precedente avviso bonario"*

Quanto sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria, non trova riscontro né nella motivazione della cartella di pagamento, né trova supporto nello strumento giuridico utilizzato. Come correttamente sostenuto dal primo consesso nella impugnata sentenza, l'Ufficio anziché procedere con la diretta iscrizione a ruolo ai sensi dell'art

36 bis, avrebbe dovutoì dapprima procedere con l'instaurazione di un **contraddittorio preventivo.** Recentemente la **Corte di cassazione** è tornata ad occuparsi della questione oggetto del presente giudizio, ossia emissione di cartella di pagamento da somme erroneamente sgravate, con la **sentenza n 22221/2019 del 05/09/2019,** cristallizzando un principio importantissimo ovvero: *"il presupposto per l'applicazione dell'art 43 dpr 602/73, è il recupero di somme erroneamente versate, mentre nella fattispecie, non è contestato che si tratta dell'emissione di una nuova cartella esattoriale dopo che le prime sono state erroneamente oggetto di sgravio. In tal caso trova applicazione, secondo l'indirizzo espresso da questa Corte, a cui si intende dare continuità (Cass n 18407/2018) l'art 25 del Dpr 602/73, sicché l'Amministrazione Finanziaria, la quale ha per errore disposto lo sgravio, può emettere un' altra cartella, purché i termini non siano decorsi in relazione al periodo di imposta cui attiene il recupero. ... Oltre al fatto che, per come accertato dai Giudici di merito,* ***l'Agenzia non ha provveduto alla comunicazione*** *dello sgravio né* ***della successiva revoca dello stesso, pur essendo a ciò onerata.***

Per tale ragione l'appello proposto dall'ufficio è da rigettarsi, e la sentenza oggetto di impugnazione merita di essere confermata. RIBADISCE ALTRESÌ' LA ECCEPITA ED INTERVENUTA DECADENZA

Insiste altresì, sulla eccepita decadenza del potere accertativo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ed invero, e come rilevato sia nel ricorso introduttivo, che nelle controdeduzioni, contrariamente a quanto sostenuto dall'appellante, l'Ufficio è certamente decaduto dal potere di richiedere e reiscrivere somme "indebitamente" sgravate. Ed infatti, e come confermato dalla sopra citata sentenza della Corte di cassazione n 2222/2019, l'A.F. qualora ritenga che sia stato disposto erroneamente uno sgravio, può emettere una nuova cartella di pagamento *purché i termini previsti dall'art 25 del Dpr 602/1973 non siano decorsi.*

Orbene nel caso di specie, trattasi di somme relative all'anno di imposta 2007, ditalchè la cartella di pagamento andava notificata entro il 31.12.2010, ed avendo l'Agenzia delle Entrate notificato il 19.09.2013, è certamente decaduta dal potere di richiedere somme.

Per il sig. Lorefice l'appello proposto dall'ufficio merita di essere respinto, avendo notificato l'Ente una cartella di pagamento in spregio a quanto previsto dal citato art. 25, ossia quando l'Ufficio era certamente decaduto dal potere di reiscrivere somme precedentemente sgravate.

Insiste, inoltre per la condanna alle spese di lite della appellata, con distrazione in favore del procuratore antistatario.

Chiede, infine, a questa Commissione Tributaria Regionale adita, disattesa ogni contraria istanza ed eccezione voglia, confermare la sentenza emessa dalla CTP di Caltanissetta n. 233/2/2017, per tutti i motivi dedotti nelle controdeduzioni e nelle memorie.

Con vittoria di spese e compensi di causa, **da distrarsi in favore del procuratore anticipatario.**

Tutto ciò premesso questa Commissione Tributaria precisa che contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nell'atto di appello, correttamente i Giudici di prime cure, hanno accolto il ricorso atteso che l'atto impugnato è una cartella inviata dall'ufficio ai sensi dell'art 43 d.pr. 602/73 per un provvedimento errato di sgravio su avviso bonario. Le somme iscritte a ruolo ed oggetto della cartella non sono la conseguenza del controllo automatizzato della dichiarazione del contribuente, in forza dell'art 36 bis cit, ma ad una attività di controllo e verifica successiva, conseguenti ad errori operati dall'ufficio in sede di compilazione dell'avviso bonario. Per questa Commissione risulta strano per le somme di cui alla cartella, effettuare reiscrizione a ruolo

con riferimento all'art 36 bis, in quanto l'ufficio avrebbe dovuto, quanto meno instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente per chiarire le diverse pretese, vantate rispetto al primo controllo. Ne consegue, perciò, l'effettivo difetto di motivazione, da cui risulta al riguardo, la sola dizione esiti di liquidazione ex art 36 bis del Dpr. 600/73, mentre la pretesa consegue, come detto, non dal controllo automatizzato, ma dalla correzione di errori di liquidazioni effettuati dallo stesso ufficio. L'evidente violazione del disposto del citato articolo 53 che impone l'indicazione espressa delle censure mosse alla sentenza che viene impugnata, non essendo consentito che "il ricorso in appello contenga una generica richiesta di riforma della sentenza impugnata sulla base di una non specifica doglianza di erroneità in fatto e/o in diritto della stessa". E' infatti inammissibile un appello che si risolva, come nel caso che ci occupa, in censure generiche della sentenza e che prescinda totalmente dai motivi posti a base della sentenza impugnata. Sul punto, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato:

I motivi di impugnazione devono essere specificamente indicati, evidentemente per dar modo alla controparte di esercitare congruamente il suo diritto di difesa in relazione ai motivi di appello dedotti ed al giudice di conoscere i vizi denunciati, onde esercitare il suo potere-dovere di controllo entro i limiti del devolutum" (Cass. civ. 1924/2011; Cass. civ. n. 11646/2001).

Per questa Commissione è evidente l'illegittimità e/o l'infondatezza dell'azione posta in essere dall'ufficio, come correttamente ritenuto dai giudici nella sentenza impugnata, atteso che, trattandosi di iscrizione a seguito di uno sgravio a suo dire erroneo, avrebbe dovuto procedere con l'emissione dell'avviso di accertamento e non con la iscrizione a ruolo ex art 36 bis dpr 600/73, motivando ed indicando alla parte le ragioni dell'annullamento dello sgravio precedentemente operato.

Ne consegue, infatti che oltre ad un errore in procedendo, per come rilevato dal primo giudicante, sussiste il difetto motivazionale dell'atto, da cui risulta al riguardo, la sola dizione esiti di liquidazione ex art 36 bis del D.p.r. 600/73, mentre la pretesa consegue, come detto, non dal controllo automatizzato, ma dalla correzione di errori di liquidazioni effettuati dallo stesso ufficio.

La controversia veniva quindi sottoposta all'esame di questo Collegio nel corso dell'udienza del 12 aprile 2021.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Si dà atto che la sentenza è stata emessa in esito a trattazione ai sensi dell'art. 27 D.L. 137/2020.

Per le superiori argomentazioni l'appello è infondato e va rigettato.

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

Rigetta il gravame e conferma la sentenza di I° grado appellata.

Condanna l'Agenzia delle Entrate di Caltanissetta alle spese di giudizio che liquida in complessivi euro 1000,00 (Mille/00) da distrarsi in favore del procuratore anticipatario.

Caltanissetta li 12 aprile 2021

IL GIUDICE ESTENSORE

IL PRESIDENTE

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LIGURIA** SEZIONE **4**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**FANUCCI**	**MASSIMO GINO**	**Presidente e Relatore**
☐	**DEL MONACO**	**ALBERTO**	**Giudice**
☐	**CERIALE**	**GIORGIO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 925/2018
  depositato il 14/09/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 112/2018 Sez:5 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GENOVA
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA

proposto dall'appellante:

2

difeso da:
BELLINI ANDREA
VIA DEI PIATT

Atti impugnati:
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820170015384961000 IRES-ALTRO 2013

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 925/2018

UDIENZA DEL

04/05/2021 ore 09:30

N° 366

PRONUNCIATA IL:

- 4 MAG. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

- 7 MAG. 2021

Il Segretario

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LIGURIA

SEZIONE 4
R.G.R. nr. 925/2018
UDIENZA DEL 04/05/2021

La R rappresentata e difesa dal Dott. Andrea Bellini C.F. BLLNDR69H21M109Y, con Studio in Milano, Via Piatti, 2, appell la c
sentenza n. 112/5/2018 della Commissione Tributaria Provincia di Genova, Sez. 5, pronunciata il 09.01.2018 e depositata il 30.01.2018 (non notificata), a
contro l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Genova, Ufficio Legale, Via Fiume, nr. 2 16121 Genova, in persona del Direttore pro tempore,
relativamente alla cartella di pagamento nr. 04820170015384961000, per IRES, anno di imposta 2013, notificata da Equitalia a mezzo pec in data 16/6/2017.
Fatto
La società ha impugnato la cartella di pagamento n. 48201700153849610000 emessa ex art. 36 bis

d.p.r. 600/73, conseguente ad un rilievo del centro operativo di Venezia, con il quale è stato rilevato un minor credito di € 28.008,00 derivante dalla dichiarazione precedente richiedendo il pagamento quale maggiore imposta IRES di complessivi € 39.519,95 in relazione all'anno di imposta 2013 ed a seguito della dichiarazione dei redditi "unico 2014".
Nel ricorso presentato davanti la CTP di Genova il contribuente ha eccepito l'illegittimità della notifica avvenuta a mezzo PEC della cartella di pagamento priva dell'estensione pdf/a in quanto tale modalità di notifica non garantisce la sua immodificabilità; inoltre l'atto impugnato era ritenuto privo di valida motivazione secondo quanto previsto dall'art. 7 della legge n.212/2000 (statuto del contribuente); inoltre la richiesta inserita in tale cartella era considerata illegittima e infondata in quanto veniva disconosciuto parte del credito IRES emergente dal modello unico 2014 periodo di imposta 2013 che ha rettificato il predetto modello da dichiararsi diminuendoli da € 217.620,00 a € 189.612,00 recuperando a tassazione il minor credito conseguente di € 28.008,00, tale disconoscimento appariva non corretto in quanto tale importo derivava, a sua volta, dagli importi indicati nel modello unico 2013, periodo di imposta 2012 così elencati:
rigo RX1 colonna 4 per € 189.612,00
rigo RX28 colonna 5 per € 28.008,00 corrispondente al minor credito IRES disconosciuto;
la compilazione di tale rigo RX28 nella predetta dichiarazione integrativa a favore, per l'anno di imposta 2012, si era resa necessaria per includere gli effetti della rettifica a favore dell'anno di imposta 2011 che non poteva più essere emendato alla luce delle norme allora vigenti di cui all'art. 2 comma 8 bis d.p.r. 322/98.
All'epoca dei fatti la rettifica a favore sull'anno di imposta 2011 avvenne con la presentazione della dichiarazione integrativa a favore per l'anno di imposta 2012 secondo le previsioni della circolare Agenzia Entrate n. 31 del 24/09/2013 includendo in tale ultima gli effetti della riliquidazione dell'IRES relativa all'anno 2011 emarginanti un maggior credito indicato nel rigo RX28 colonna 8 per € 28.008,00.
Il predetto comportamento alla luce delle modifiche normative di cui all'art. 5 del decreto legge 22/10/2016 n. 193 convertito in legge n. 225/2016 veniva suggellato con la presentazione del modello unico 2012, periodo di imposta 2011: per tale motivo la cartella era ritenuta illegittima da parte del ricorrente.
Venivano considerate altresì illegittime le sanzioni così come irrogate alla luce della previsione dell'art. 5 dlgs 472/97 per carenza del requisito soggettivo, per tali motivi la società chiedeva l'annullamento dell'atto per assenza di firma digitale e assoluta mancanza di attestazione di conformità della cartella, per assenza di motivazione con la condanna dell'Agenzia al pagamento delle spese di giudizio.

MEF Dipartimento delle Finanze

LEGO RICERCA STUDI

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate, con nota pervenuta il 27/10/2017, che confermava invece la legittimità del provvedimento notificato in quanto era chiara l'individuazione della provenienza del documento.
La CTP di Genova in data 09.01.2018 con sentenza n. 112/05/2018 respingeva il ricorso e condannava la società al pagamento delle spese di giudizio che venivano liquidate in € 3.200,00.
La Commissione così motivava: *"La Commissione esaminata la documentazione agli atti e atteso che nel frattempo è stata depositata e pubblicata la sentenza n. 1356 dell'anno 2017 sezione quarta di questa Commissione con la quale è stato respinto il ricorso relativo all'anno 2012 ritiene il ricorso non accoglibile poiché preliminarmente si osserva che la dichiarazione integrativa presentata il21 /12/2016 per l'anno 2011 è stata inoltrata tardivamente poiché effettuata non entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria, peraltro tale modifica normativa relativa alla presentazione della dichiarazione normativa come già evidenziato dall'Agenzia non ha effetto retroattivo ed essendo stata presentata il 21/12/2016 per l'anno di imposta 2011 è inammissibile*".
In questa sede il ricorrente impugna la sentenza per i seguenti motivi.

a) Il primo giudice ha ritenuto "erroneamente" che la dichiarazione integrativa, con la quale l'Appellante ha fatto emergere i benefici della Tremonti Ambiente, fosse stata presentata in data 21.12.2016, quando come documentato agli atti di causa, la dichiarazione integrativa che ha fatto emergere per la prima volta il beneficio della Tremonti Ambiente è stata quella relativa all'Unico 2013, periodo di imposta 2012 (dichiarazione Integrativa a favore del 27/9/2014);
b) Il giudice omette di rilevare che all'epoca dei fatti la rettifica a favore sull'anno di imposta 2011 avvenne con la presentazione della dichiarazione integrativa a favore citata per l'anno di imposta 2012, secondo le previsioni della circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa n. 31 del 24.09.2013, includendo, in tale ultima, gli effetti della riliquidazione dell'IRES, relativamente all'anno 2011 emarginanti un maggior credito.
c) Deve ritenersi valida ed efficace la dichiarazione integrativa presentata dall'Appellante nel 2014 con le modalità prescritte dalla normativa[1] e con la conseguenza di avere dimostrato la sussistenza delle condizioni e dei requisiti per usufruire dell'agevolazione Tremonti ambiente di cui all'art. 6, commi 13-19 L. 388/2000, a nulla rilevando l'erroneo riferimento effettuato dal Giudice alla dichiarazione integrativa del 21/12/2016.
d) L'appellante ripropone tutte le questioni, le eccezioni in diritto e nel merito, le documentazioni e le argomentazioni introdotte nel ricorso introduttivo;
e) In particolare si insiste affinchè la cartella impugnata debba considerarsi illegittima per violazione delle norme in tema di notifica tramite PEC, prevista dall'art. 26, comma 2 del DPR n. 602/1973;
f) Inoltre ritiene che la mancata apposizione della firma digitale sul provvedimento lo renda inesistente: nella fattispecie Equitalia ha notificato alla ricorrente, tramite PEC, la Cartella ivi impugnata esclusivamente in formato ".pdf" e non in formato ".p7m", formato necessario al fine di sottoscrivere digitalmente l'atto, di garantirne l'integrità e l'immodificabilità: ne discende, in assenza di firma digitale, l'assoluta illegittimità della Cartella ivi impugnata per violazione delle norme in materia di notifica a mezzo PEC ed inesistenza della stessa.

Conclude chiedendo di voler riformare al Sentenza impugnata e per l'effetto dichiarare spettante a favore dell'appellante l'agevolazione Tremonti Ambiente ed inesistente la notifica della Cartella a mezzo PEC, con condanna al pagamento delle spese di lite, anche con riferimento alle spese del primo giudizio, con richiesta di distrazione ai sensi dell'art. 93 c.p.c..
Si costituisce l'Agenzia delle Entrate che insiste per il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

[1] In tale dichiarazione hanno trovato indicazione: il nuovo ammontare delle perdite riportabili; l'eccedenza di imposta versata risultante dalla riliquidazione delle dichiarazioni intermedie.

USO RISERVATO

Osserva la Commissione
Preliminarmente alla disamina del merito della controversia, appare opportuno illustrare brevemente il quadro normativa in cui si inserisce la presente controversia.
L'art. 6 del D. Lgs. n. 388/2000 prevede, ai commi da 13 a 19, un'agevolazione volta ad incentivare gli investimenti ambientali, nei quali sono ricompresi gli investimenti in impianti fotovoltaici, da calcolarsi con approccio incrementale.
Giova rilevare che, allo stato, difetta una specifica previsione nella legislazione nazionale in ordine alla nozione ed all'ambito di applicazione dei costi di investimento ammissibili all'agevolazione fiscale.
Pertanto, la norma di riferimento nella materia de qua è costituita dall'art. 37 della Disciplina Comunitaria n. C37 del 2.2.2001, poi sostituita dalla Disciplina del 2008, il quale prevede che i costi ammissibili *"corrispondono di regola a quelli sostenuti dall'impresa rispetto a quelli inerenti ad un impianto di produzione di energia tradizionale avente la stessa capacità"* e che essi *"devono essere calcolati al netto dei vantaggi appartati dell'eventuale aumento di capacità, dei risparmi di spesa ottenuti nei primi cinque anni di vita dell'impianto e delle produzioni accessorie aggiuntive"*.
In pratica, la normativa comunitaria prevede che dal costo dell'investimento totale per la tutela ambientale debbano essere detratti il costo di un impianto tradizionale di energia, i vantaggi economici apportati dall'eventuale aumento di capacità dell'impianto nei primi cinque anni di vita, i risparmi di spesa ottenuti nel suddetto periodo e le produzioni aggiuntive realizzate nello stesso spazio temporale.
Entrando adesso nel merito della controversia in particolare:

a) Il primo giudice ha ritenuto che la dichiarazione integrativa, con la quale l'Appellante ha fatto emergere i benefici della Tremonti Ambiente, fosse stata presentata in data 21.12.2016, quando come documentato agli atti di causa, la dichiarazione integrativa che ha fatto emergere per la prima volta il beneficio della Tremonti Ambiente è stata quella relativa all'Unico 2013, periodo di imposta 2012 (dichiarazione Integrativa a favore del 27/9/2014).

La Commissione rileva che la rettifica della dichiarazione dei redditi risponde all'esigenza di rimuovere gli effetti negativi commessi nel corso della redazione e, di conseguenza, appare emendabile la dichiarazione anche in sede di contenzioso.
Illuminante sul punto è l'art. 2, comma 8 del DPR 322/98 che consente di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni per mezzo di una successiva dichiarazione da presentarsi entro i termini dell'attività accertatrice.
Sul punto intervenne la Suprema Corte nel 2016 affermando il principio di generale emendabilità della dichiarazione nel caso di ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza mentre, viceversa, detto principio non opera laddove la dichiarazione ha carattere negoziate.
Alla luce di queste considerazioni, la Suprema Corte ha affermato che le denunce dei redditi costituiscono delle dichiarazioni di scienza e, di conseguenza, possono essere modificate ed emendate qualora espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli dovuti.
Sull'argomento è intervenuta, recentemente, la Cassazione n. 1862/2020 precisando che la dichiarazione dei redditi del contribuente che sia affetta da errore, sia di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, nel caso in cui dalla medesima sua redazione possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, ex lege, devono restare a suo carico.
Infatti, afferma la Suprema Corte, la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma ha con sé una mera esternazione di scienza e di giudizio che, di conseguenza, è modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione. Pertanto, la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto e di diritto, incidenti sulla obbligazione tributaria, è esercitabile anche in sede di contenzioso anche oltre i termini previsti per l'integrazione della dichiarazione e, di conseguenza, è possibile l'emendabilità della dichiarazione al fine circoscritto della, utilizzabilità in compensazione ai sensi del D. Lgs. N. 241/97.
In buona sostanza, afferma la Suprema Corte, devono essere rispettati i principi costituzionali della capacità contributiva (art, 53 Cost.) e della correttezza oggettiva dell'azione amministrativa (art. 97

MEF Dipartimento delle Finanze

Cost.) e, quindi, non è possibile assoggettare il contribuente ad oneri diversi e più gravosi di quelli che devono restare a suo carico.
Pertanto, nella fattispecie in oggetto, la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non può imputarsi ad una scelta discrezionale della società, ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla Tremonti-Ambientale[2]. Infatti nel modello unico 2013 (che occorreva utilizzare per l'integrativa a favore) non era presente alcun prospetto "errori contabili" nel quadro RS. Dal punto di vista operativo, venne indicata l'eccedenza di imposta del quadro RX della dichiarazione unico 2013 integrativo, eseguendo la riliquidazione delle dichiarazioni precedenti in un prospetto extra-contabile. Deve ritenersi valida comunque la dichiarazione presentata dall'appellante nel 2014.
Alla luce di quanto sopra esposto anche la dichiarazione integrativa a favore del 21.12.2016 trova una sua legittimazione ed i rilievi dell'appellante devono essere accolti.
Vengono adesso analizzati gli ulteriori rilievi avanzati dall'appellante e già rigettati in primo grado.
In merito al rilievo della illegittimità della Cartella per violazione delle norme di notifica tramite PEC.. Il rilievo non può essere accolto.
Parte appellante ha dedotto la nullità della cartella impugnata in quanto inviata – in allegato alla PEC- a mezzo di *file* contenente l'estensione PDF e non quella .p7m; in tal modo richiamandosi, da parte del ricorrente, l'orientamento (fatto proprio da alcune pronunce di merito), in base alla quale tali modalità non concretizzerebbero un mero vizio della relativa notifica (di per sé da intendersi sanato mediante la proposizione del ricorso sulla base del disposto generale contenuto nell'art.156 cod.proc.civ.), bensì una patologia della cartella medesima in quanto le modalità di confezionamento del relativo allegato non sarebbero idonee a perfezionare, stante la mancanza della necessaria garanzia di immodificabilità del *file,* il necessario rispetto dei requisiti formali prescritti nell'ambito dell'art.25 del d.P.R. n.602/1973.
La deduzione deve ritenersi infondata, alla luce dei principi di diritto espressi dalla Suprema Corte in alcuni recenti arresti (Cass., sez.un.27 .4.2018, n.10266; Cass., sez. H, 29.11.2018, n.30927), i quali - pur se specificamente relativi alla materia del processo civile telematica - contengono conclusioni che appaiono rilevanti anche nella materia in esame.
Specificamente, le Sezioni Unite - all'esito di ampia ricognizione della normativa nazionale di riferimento, letta anche alla luce di quella di origine europea – hanno univocamente concluso nel senso di ritenere che *"si deve escludere che le disposizioni tecniche tuttora vigenti (pure a livello di diritto dell'UE) comportino in via esclusiva l'uso della firma digitale in formato CAdES, rispetto alla firma digitale in formato PAdES. Né sono ravvisabili elementi obiettivi, in dottrina e prassi, per poter ritenere che solo la firma in formato CAdES offra garanzie di autenticità, laddove il diritto dell'UE e la normativa interna certificano l'equivalenza delle due firme digitali, egualmente ammesse dall'ordinamento sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf"*.
Deve quindi concludersi per la piena conformità della cartella di pagamento ai requisiti formali specificamente imposti dall'art.25 del d.P.R. n.602/1973; per completezza argomentativa, va comunque rilevato che in recente arresto (specificamente riferito agli atti di accertamento e riscossione tributaria) la Suprema Corte ha rilevato che ogni irregolarità relativa al formato del file trasmesso deve comunque intendersi sanata per effetto della proposizione del ricorso da parte del, contribuente, in applicazione del principio generale dettato dall'art.156 cod. proc. civ. (Cass., sez. VI, 5.3.2019, n.6417).
Sulla motivazione della cartella di pagamento. Questa Commissione conferma quanto deciso dai primi giudici: "*La cartella esattoriale non necessita di una esaustiva motivazione ed in ogni caso l'avviso bonario depositato da parte ricorrente dimostra la piena conoscenza della motivazione della pretesa, la stessa cartella contiene gli elementi sufficienti per consentire una adeguata difesa e la contribuente ha dimostrato di ben conoscere la motivazione della pretesa.*"

[2] La norma di agevolazione non prevedeva espressamente la revoca dell'agevolazione qualora tali adempimenti fossero svolti "tardivamente"

MEF Dipartimento delle Finanze

USO GIURISPRUDENZIALE

Nell'Ordinanza n. 7245 del 14 marzo 2019 della Corte di Cassazione, i Giudici di legittimità chiariscono che, in tema di riscossione delle Imposte, sebbene in via generale la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'Ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo. Tale obbligo di motivazione deve essere differenziato a seconda del contenuto prescritto per ciascuno tipo di atto, sicché, nel caso in cui la cartella di pagamento sia stata emessa in seguito a liquidazione effettuata in base alle Dichiarazioni rese dal contribuente ai sensi degli artt. 36-*bis* del Dpr. n. 600/1973 e 54-*bis* del Dpr. n. 633/1972, come nella fattispecie in esame, l'obbligo di motivazione può essere assolto mediante il mero richiamo a tali Dichiarazioni perché, essendo il contribuente già a conoscenza delle medesime, non è necessario che siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa.
Alla luce di quanto sopra illustrato, anche se rigettati i due rilievi sopra riportati, l'appello dell'appellante deve essere accolto in virtù del riconoscimento della validità della dichiarazione integrativa. Le spese di giudizio possono essere compensate in considerazione della complessità della materia trattata.
Pertanto,
P.Q.M.
La Commissione accoglie l'appello di S.r.l..Spese compensate.
Genova, 04.05.2021

Il Presidente estensore

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 926/2018

UDIENZA DEL

27/04/2021 ore 09:30

N°

PRONUNCIATA IL:

27 APR 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

Il Segretario

Firmata digitalmente

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LIGURIA** SEZIONE **4**

riunita con l'intervento dei Signori:

DEL MONACO ALBERTO Presidente

PONTE DAVIDE Relatore

LAURENZANA DOMENICA Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 926/2018
  depositato il 14/09/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 28/2018 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di IMPERIA
  contro:

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE IMPERIA

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 11/1T/000787/000/P002 REGISTRO

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

Fatto

Con l'appello in esame l'agenzia odierna parte appellante impugnava la sentenza n. 28 del 2018, con cui la commissione tributaria provinciale di Imperia aveva accolto l'originario gravame. Quest'ultimo era stato proposto dalla parte odierna appellata al fine di ottenere l'annullamento dell'avviso di liquidazione con cui l'agenzia delle entrate rettificava l'imposta di registro versata relativamente ad atto di cessione di indici di cubatura di un terreno agricolo e recuperava l'imposta principale ipotecaria, applicando l'aliquota del 15 % in luogo di quella dell'8%.
Nel ricostruire in fatto e nei documenti la vicenda, parte appellante contestava la sentenza, deducendo la correttezza del disposto accertamento, trovandosi di fronte al trasferimento di un diritto reale.
La parte appellata non si costituiva in giudizio.
Alla pubblica udienza del 27 aprile 2021, svolta con le modalità previste dalla normativa anti pandemica, la causa passava in decisione.

Diritto

1. Oggetto della presente controversia è la correttezza dell'opzione ermeneutica, fatta propria dalla Commissione di prime cure, in relazione alla questione di diritto sollevata dalla odierna parte appellante, in merito all'aliquota dell'imposta di registro dovuta in caso di atto di cessione di diritti cubatura di terreno agricolo: del 8 per cento, cioè l'aliquota propria delle cessioni a titolo oneroso di beni diversi dagli immobili e di diritti diversi dai diritti reali immobiliari, secondo la tesi di parte appellante; del 15 per cento, cioè l'aliquota propria delle cessioni a titolo oneroso dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari.
2. Ancora di recente, la sezione tributaria della Cassazione ha evidenziato il contrasto giurisprudenziale, in attesa della decisione delle sezioni unite della stessa Corte, rilevando che le ricadute fiscali correlate al negozio di cessione di cubatura sono direttamente connesse alla natura giuridica dell'atto di cessione che, se rientra in una delle fattispecie individuate nella teoria del diritto di superficie ovvero della "rinunzia" abdicativa o traslativa o della servitù non aedificandi o altius non tollendi, è assoggettato alla tassazione con aliquota proporzionale dell'imposta di registro, di cui all'art. 1, parte prima, allegato "A" del d.P.R. n. 131 del 1986 . Invece, l'atto di cessione di cubatura, ove rientri nella fattispecie di negozio ad effetti meramente obbligatori, è soggetto a registrazione a norma dell'art. 9 della tariffa stessa, che assoggetta ad aliquota del 3% gli atti diversi da quelli altrove indicati nella tariffa aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Nella specie, la sezione tributaria ha costantemente affermata la natura reale dell'atto di cessione di cubatura

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

diversamente da quanto costantemente asserito dalla sezione seconda di questa Corte che ha inquadrato il negozio di cessione di cubatura tra gli atti obbligatori. Dal conflitto anzidetto è giustificato il rinvio della decisione della causa alle sezioni unite, non discutendosi di un mero contrasto interno alla sezione tributaria (cfr. Cassazione civile, sez. VI, 15 settembre 2020, n. 19152).
3. L'appello è infondato.
4. Premessa la pacifica situazione in fatto evocata in giudizio, concernente il contratto di cessione di diritti edificatori dal sig. Martorano, la controversia si concentra sulla contestata qualificazione, sopra riassunta.
4.1 In proposito, rispetto al ricordato contrasto, assume rilievo preminente l'orientamento da ultimo espresso dalle sezioni unite della Cassazione, secondo cui un'area, prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, non è da considerare edificabile ai fini ICI ove inserita in un programma attributivo di un diritto edificatorio compensativo, dal momento che quest'ultimo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso (Cassazione civile , sez. un. , 29 ottobre 2020 , n. 23902)
4.2 La pronuncia appena richiamata ha concluso nel senso che ciò che osta alla tassazione Ici è proprio l'ontologica autonomia giuridica ed economica del diritto edificatorio rispetto al suolo dal quale emana.
Quindi, secondo le sezioni unite il diritto edificatorio non ha natura reale, non inerisce al terreno ed è trasferibile autonomamente.
4.3 A fronte di tale qualificazione la tesi dell'agenzia è superata, in quanto appunto basata sulla equiparazione della cessione del diritto edificatorio al trasferimento di un diritto reale.
5. Alla luce delle considerazioni che precedono, l'appello va pertanto respinto.
Nulla per le spese a fronte della mancata costituzione di parte appellata.

P.Q.M.

La commissione tributaria regionale per la Liguria respinge l'appello di cui in epigrafe.
Nulla per le spese.

Così deciso nella camera di consiglio del 27 aprile 2021.

Il Relatore
Dr. Davide Ponte
Firmata digitalmente

Il Presidente
Dr. Alberto Del Monaco
Firmata digitalmente

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **SICILIA** SEZIONE **9**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**AMENTA**	**GIANFRANCO**	**Presidente**
☐	**MICELI**	**MARIA**	**Relatore**
☐	**CASTALDI**	**FRANCESCO PAOLO MAR**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7723/2016
  depositato il 04/11/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 1048/2016 Sez:5 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PALERMO
  contro:

difeso da:

proposto dall'appellante:
AG. RISCOSSIONE PALERMO RISCOSSIONE SICILIA S.P.A.

difeso da:
LA LOGGIA ENRICO
AVV.
VIA DUCA DELLA VERDURA 27 90143 PALERMO PA

Atti impugnati:
ESTRATTO RUOLO n° CART.29620130086334807 IRPEF-ADD.REG. 2010
ESTR.RUOLO n° CART.29620140005711567 IRPEF-ADD.REG. 2009
ESTR.RUOLO n° CART.29620140011386082
ESTRATTO RUOLO n° CART.29620140028999171 DIR.ANNUO CCIAA 2010
ESTRATTO RUOLO n° CART.29620140040715353 IRPEF-ADD.REG. 2011
ESTRATTO RUOLO n° CART.29620150014268964 REGISTRO 2010

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 7723/2016

UDIENZA DEL

12/11/2020 ore 11:00

N° 4200/9/21

PRONUNCIATA IL: 12/11/2020

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 06/05/2021

Il Segretario

Assistente Tributario
Maria Donatella Palmeri

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE SICILIA –

SEZ. IX

RGA n. 7723/16

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Oggetto d'impugnazione è la sentenza indicata in epigrafe con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Palermo ha accolto il ricorso del Sig. A.

Il ricorrente aveva proposto opposizione avverso gli estratti di ruolo relativi a sei cartelle di pagamento, meglio descritte in epigrafe, per l'importo complessivo di euro 66.440,00 chiedendo, previa sospensione degli atti impugnati, di accertare e dichiarare la nullità e/o illegittimità delle iscrizioni a ruolo nonché delle relative cartelle di pagamento non notificate o comunque notificate irregolarmente, con vittoria di spese.

Sia era costituita Riscossione Sicilia Spa, chiedendo il rigetto del ricorso, adducendo prova documentale dell'avvenuta e regolare notifica delle cartelle contestate.

La Commissione tributaria di Palermo accoglieva il ricorso proposto dal Sig. A, annullando gli atti impugnati e compensando le spese, ritenendo che il ricorso alla raccomandata con avviso di ricevimento non può che fare riferimento al servizio postale fornito dall' Ente Poste su tutto il territorio Nazionale, con la conseguenza che, se questo adempimento è affidato, come nel caso di specie, ad un agenzia privata di recapito, esso non è conforme alle formalità previste e, pertanto, non è idoneo al perfezionamento del procedimento notificatorio.

Avverso la sentenza Riscossione Sicilia SPA ha proposto appello per violazione dell'art. 26 D.P.R. 602/73 e dell'art. 140 c.p.c., chiedendo, previa

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

sospensione dell'efficacia, la riforma della sentenza impugnata e, per l'effetto, di ritenere e dichiarare pienamente valide le intimazioni di pagamento opposte, con vittoria di spese, competenze e onorari di entrambi i gradi di giudizio.

La parte appellata si è costituita articolando controdeduzioni, chiedendo la dichiarazione d' inammissibilità dell'appello, la conferma della sentenza di primo grado e la condanna dell'appellante al pagamento delle spese giudiziali di entrambi i gradi di giudizio.

All'udienza del 12.11.2020 il ricorso in appello è stato posto in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio ha preliminarmente valutato l'eccezione di inammissibilità sollevata dal resistente ritenendola infondata.

Il resistente valuta inammissibile l'appello in quanto proposto oltre i termini di legge. La sentenza è stata depositata il 25 Febbraio 2016 e l'appello, in base alle sue dichiarazioni, sarebbe stato proposto il 4 novembre 2016.

Dagli atti di causa, risulta che l'atto è stato ritualmente notificato dall' Ufficiale giudiziario addetto all'ufficio notifiche presso la Corte d'Appello di Palermo al signor Acierno presso il domicilio eletto, una prima volta, in data 23 settembre 2016, e rinotificato, sempre al signor A presso regolare domicilio, in data 5 Ottobre 2016. Dalla relata di notifica non si evince la ragione della seconda notifica, comunque la prima notifica risulta effettuata entro i sei mesi dalla data di deposito della sentenza.

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

2-Per quanto riguarda il merito, Riscossione Sicilia S.p.A. lamenta che il giudice di primo grado ha erroneamente ritenuto, sulla base di un ragionamento logico giuridico non condivisibile, che "...il ricorso alla raccomandata con avviso di ricevimento non può che far riferimento al servizio postale fornito dall'Ente Ooste su tutto il Territorio Nazionale", omettendo di considerare che il concessionario è soggetto autorizzato al compimento di tutte le formalità relative al procedimento di notifica, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 26 del D.P.R. 602 73.

Il motivo è infondato.

Il giudice di primo grado ha rilevato che la documentazione prodotta dall'Agente della riscossione per dare prova della regolare notifica delle cartelle, riguarda notifiche effettuate tramite raccomandata con avviso di ricevimento, affidate tuttavia a servizio di recapito postale privato (Consorzio Olimpo).

Per quanto riguarda la censura dell'appellante va considerato che gli ultimi indirizzi giurisprudenziali riconoscono che: «*In tema di riscossione delle imposte, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita, ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante invio diretto, da parte del concessionario, di raccomandata con avviso di ricevimento, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della l. n. 890 del 1982 in quanto tale forma "semplificata" di notificazione si giustifica, come affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 175 del 2018, in relazione alla funzione pubblicistica svolta dall'agente per la riscossione volta ad assicurare la pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato*» *(Cass. 12/11/2018, n. 28872; Cass. Sent. 09 luglio 2019, n. 18370, capo 8).*

USO RICERCA E STUDI

D'altronde, facendo leva sulla previsione della Legge Delega 30 dicembre 1991, n. 413, art. 30 di adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, non v'è alcuna ragione logica e giuridica per distinguere il regime della notificazione diretta a mezzo di raccomandata postale dall'ordinaria notificazione tramite ufficiale giudiziario che si avvalga del servizio postale (Cass., sez. un., 29 maggio 2017, nn. 13452 e 13453, punto 3.8). È indubbio, quindi, che le notificazioni dirette a mezzo raccomandata postale dei ricorsi in materia tributaria rientrano nell'ambito della riserva al fornitore del servizio universale contemplata dal D.Lgs. n. 261 del 1999, art. 4.

La questione, tuttavia, eccede i confini del processo tributario e anche quelli del diritto nazionale, in quanto coinvolge i temi unionali della libertà di concorrenza e della graduale eliminazione degli ostacoli al Mercato Unico, che hanno trovato un complesso articolato riconoscimento nella direttiva n. 97/67/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 15 dicembre 1997, poi modificata dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 febbraio 2008, progressivamente attuate dal diritto interno. Con la direttiva n. 2008/6/CE v'è stata un decisivo cambiamento, poichè il legislatore dell'Unione, mutando prospettiva, ha ritenuto "opportuno porre fine al ricorso al settore riservato e ai diritti speciali come modo per garantire il finanziamento del servizio universale"

Il legislatore italiano ha dato attuazione con ritardo alla normativa unionale. Dopo un complesso iter normativo, soltanto la Legge 4 agosto 2017, n. 124, ha comportato l'adeguamento del nostro sistema alla Direttiva citata, a decorrere dal 10 settembre 2017.

In tale contesto, caratterizzato da un complesso rapporto tra ordinamento sovranazionale e nazionale, e di articolate e controverse

USO RICERCA E STUDI

posizioni giurisprudenziali che hanno riguardato la questione, di recente le Sezioni Unite (Cass. *Sent.* 10 gennaio 2020, n. 299, punto 9; 9.1) hanno

Così in conclusione la Corte ha enunciato i seguenti principi di diritto: *"In tema di notificazione di atti processuali, posto che nel quadro giuridico novellato dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento e del Consiglio del 20 febbraio 2008 è prevista la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta direttiva e il regime introdotto dalla L. n. 124 del 2017".*

"La sanatoria della nullità della notificazione di atto giudiziario, eseguita dall'operatore di poste private per raggiungimento dello scopo dovuto alla costituzione della controparte, non rileva ai fini della tempestività del ricorso, a fronte della mancanza di certezza legale della data di consegna del ricorso medesimo all'operatore, dovuta all'assenza di poteri certificativi dell'operatore, perchè sprovvisto di titolo abilitativo".

Alla luce di tali considerazioni, nel caso di specie, le notifiche delle cartelle, prodromiche alle intimazioni di pagamento, realizzate tramite servizio postale privato, non dotato di specifica licenza abilitativa, non godono - secondo l'opinione giurisprudenziale prevalente - di alcuna presunzione di veridicità, né consentono di assicurare l'effettività della funzione probatoria dell'invio raccomandato.

Il giudice di primo grado ha, pertanto, operato una legittima e corretta interpretazione degli articoli della normativa applicabile, in piena conformità alle pronunce della giurisprudenza di legittimità. L'appello va dunque

USO RICERCA E STUDI

rigettato e confermata la sentenza impugnata. In considerazione della complessità e incertezza normativa e giurisprudenziale sul tema, la Commissione dispone la compensazione delle spese.

PQM

La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sez. IX, rigetta l'appello e conferma la sentenza di primo grado. Compensa le spese del presente grado del giudizio.

Così deciso in Palermo, nella Camera di Consiglio del 12.11. 2020

Il Giudice Relatore
Maria Micelli

Il Presidente
Gianfranco Amenta

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **PIACENZA** SEZIONE **2**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**CRISAFULLI**	**GIUSEPPA**	**Presidente**
☐	**BELUZZI**	**PIERPAOLO**	**Relatore**
☐	**SONZINI**	**MAURO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 108/2020
  depositato il 20/06/2020

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 710 IMU 2016
  contro:
CASTEL SAN GIOVANNI COMUNE
PIAZZA XX SETTEMBRE N. 2 29015 CASTEL SAN GIOVANNI

difeso da:
MANGIARACINA GIORGIO
VIALE SAN MICHELE DEL CARSO 13 20144 MILANO

proposto dal ricorrente:
LEASING ITALIA S.R.L.
20100 MILANO MI

rappresentato da:

20100 MILANO MI

rappresentante difeso da:

VIA SANT'ORSOLA 4 20123 MILANO MI

difeso da:

VIA SANT'ORSOLA 4 20123 MILANO MI

- sul ricorso n. 109/2020
  depositato il 20/06/2020

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 108/2020 (riunificato)

UDIENZA DEL

25/03/2021 ore 09:30

N° 82/2021

PRONUNCIATA IL:

25/03/2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

27/05/2021

Il Segretario

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA
IL SEGRETARIO DI SEZIONE 2
Claudia Castagnoli

(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 108/2020 (riunificato)

UDIENZA DEL

25/03/2021 ore 09:30

Con atto depositato in data 20/6/20 (anno di imposta 2016) e in pari data con altro autonomo ricorso per altri anni di imposta - LEASING ITALIA S.R.L. (di seguito, anche "C ") presentava ricorso avanti a questa Commissione tributaria contro il COMUNE di Castel San Giovanni (di seguito il "Comune"), avverso l'avviso di accertamento n. 710 del 8.10.2019 e 296-297-298 del 24/10/19 emessi dal Comune per il recupero – complessivamente dell'IMU relativa al periodo di imposta dal 2014 (parziale) al 2016 in riferimento agli immobili specificatamente indicati

Riuniti i procedimenti per connessione soggettiva ed oggettiva, all'udienza in data odierna, si procedeva nel merito

I motivi di ricorso riguardavano:

a) l'infondatezza degli avvisi per la assenza, in capo a C , della soggettività passiva dell'IMU e di ogni correlato obbligo dichiarativo e di pagamento per i periodi corrispondente in contestazione per gli anni dal 2014 AL 2016 (calcolo materiale dei mesi/periodi non contestati)
b) in subordine non irrogabilità/disapplicabilità delle sanzioni e illegittimità della pretesa riguardante gli interessi.

Con gli avvisi di accertamento impugnati, il Comune richiedeva alla Società di Leasing di pagare l'IMU dovuta per tali immobili specificatamente indicati, dei quali risultava formalmente proprietaria e che non risultavano concessi – nei periodi in contestazione - in locazione finanziaria, per intervenuta risoluzione del contratto.

A questa pretesa ancorata ad un preciso presupposto formale (proprietà del bene immobile situato nel Comune di Castelsangiovanni – e insussistenza – nel periodo di riferimento – di una valido contratto con un terzo conduttore) – si opponeva la ricorrente – facendo osservare come a seguito di formale risoluzione contrattuale per inadempimento, gli immobili di riferimento fossero rimasti nella materiale detenzione del conduttore, riuscendo la società ad entrarne in possesso solo ad anno in corso 2016 – data dalla quale – riteneva di aver assunto nuovamente la qualità di soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta IMU, adempimento che infatti veniva regolarmente eseguito per i mesi successivi – come riconosciuto dallo stesso Comune.

Sosteneva parte ricorrente che " in base alla disciplina dell'IMU (art. 9, co. 1 del d.lgs. n. 23/2011), con la stipulazione del contratto di locazione finanziaria e fino al momento in cui interviene la riconsegna dell'immobile concesso in leasing, il presupposto del tributo (ossia il possesso di immobili....) si manifesta in capo all'utilizzatore (che ha il godimento del bene e tutti i rischi ad esso connessi). Questa interpretazione dell'art. 9 (e, particolarmente, della nozione di "durata del contratto" di leasing ivi contenuta come comprensiva anche del periodo che va dalla risoluzione anticipata/scadenza naturale del leasing al momento della restituzione del bene dall'utilizzatore all'impresa concedente, per ciò che, come diremo meglio, in tale periodo il contratto non cessa di produrre taluni dei suoi effetti tipici ed essenziali e, comunque, proprio quelli in virtù dei quali la normativa IMU attribuisce all'utilizzatore la soggettività passiva) è confermata da ultimo anche dalla Suprema Corte di Cassazione con sentenza n. 19166/2019.

In assenza di contestazione sul fatto, la questione assume unicamente un giudizio in termini di *diritto*, ovvero se il rapporto debitorio verso il Comune per la relativa imposta sorga in capo alla società di leasing dalla data di cessazione formale del contratto di

locazione finanziaria (disdetta/risoluzione) o dalla data in cui la stessa società sia entrata materialmente nel possesso del bene – ancora nella detenzione di un conduttore in assenza di un relativo titolo.

Questa stessa Commissione, in precedenza, in un caso del tutto analogo fra le stesse parti si è espressa favorevolmente alla tesi del ricorrente, seguendo l'orientamento già espresso dalla Cassazione 19166 del 17/7/19, stabilendo che il "*termine finale della durata del contratto di leasing, ai fini dell'applicazione dell'IMU, deve essere individuato nel momento della riconsegna del bene immobile al concedente*"

Tale orientamento, anche alla luce di recenti pronunce della suprema Corte – Ordinanza 13 marzo 2020, n. 7227 - deve essere rivisto in questa sede.

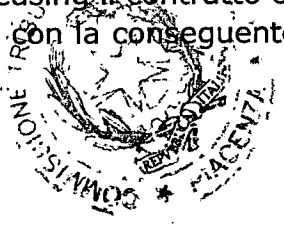
Nel caso da ultimo citato veniva "sottoposta allo scrutinio di questa Corte la questione della individuazione del soggetto passivo dell'IMU relativa ad un bene immobile concesso in locazione finanziaria nell'ipotesi, tutt'altro che infrequente, di risoluzione anticipata del rapporto contrattuale per morosità dell'utilizzatore cui non fa seguito l'immediata materiale restituzione del bene. Il problema che si pone è quello di stabilire se nel periodo intercorrente tra cessazione di efficacia del contratto e la restituzione del bene la titolarità passiva del rapporto fiscale sorga in capo al locatore, nella qualità di soggetto che giuridicamente possiede bene, o all'utilizzatore che materialmente ne dispone." Si noti come vi sia una perfetta coincidenza della questione trattata dalla Suprema Corte con quella oggi in discussione

Venivano preliminarmente valutati gli orientamenti precedenti.

"Sul punto sono recentemente intervenute, a distanza ravvicinata, due pronunce della sezione quinta della Corte di Cassazione. La prima – la sentenza nr. 13793/2019 – ha affermato il principio secondo il quale co« *Il d.lg.n. 23 del 2011, art. 9, individua nel locatario il soggetto passivo, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di leasing sia risolto e l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere soggetto passivo. Ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore.*». La seconda pronuncia – la nr 19166/2019 richiamata dal ricorrente nella memoria- ha stabilito l'opposto principio *che «per la durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione del contratto alla data di effettiva riconsegna del bene alla società concedente, di talchè soggetto passivo Imu rimane l'utilizzatore sino alla data di redazione del verbale di consegna del bene concesso in leasing>>.*

Proseguiva la Suprema Corte evidenziando che

"II contrasto giurisprudenziale de quo può considerarsi superato dall'intervento di due ulteriori pronunce successive – le sentenze nr 25249/2019 e nr 29973/2019- che hanno confermato l'orientamento secondo il quale dalla data di risoluzione per inadempimento del contratto di leasing il contratto cessa, e quindi il locatario non è più da considerarsi soggetto passivo con la conseguente traslazione dell'obbligo di corrispondere il tributo



relativo all'immobile sul proprietario (società di leasing),In particolare la sentenza nr 29973/2019 si è fatta carico di confutare tutte le argomentazioni contenute nella pronuncia nr 19166/2019 ribadendo il principio che << *nell'alveo Imu si predilige l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. E' il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza naturale o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore, con rilevanza del presupposto impositivo del possesso nella logica del pieno rispetto del principio della legalità che impone appunto una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta a prescindere da quanto previsto nelle varie istruzioni ministeriali. Dal chiaro dettato normativo contenuto nel menzionato articolo, ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore.*>>

Sempre secondo la Suprema Corte 2.7 " L'Imu, imposta di natura prettamente patrimoniale, ha riguardo, nell'individuare il soggetto passivo ad una nozione di << possesso» civilistica **per cui quello che conta è il titolo contrattuale che giustifica il possesso del bene (proprietà, diritto reale di godimento, contratto di leasing vigente) e non la disponibilità di fatto dello stesso**. A conferma di ciò l'art-9 del d.lvo citato stabilisce la titolarità passiva dell'imposta in capo al locatario anche nel caso di beni «non costruiti» o in corso di costruzione» che , come tali, non possono essere detenuti; in tale ipotesi la stipula del contratto e non la materiale consegna del bene rileva ad individuare il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta.

La tesi "contrattuale" è da ritenersi condivisibile anche in questa sede. Oltre alle argomentazioni esposte dalla Cassazione, si osserva come perfezionatosi la risoluzione, e venuto meno un titolo che legittimi il conduttore alla detenzione del bene, il diritto di proprietà si "espande" nel pieno delle sue funzionalità, potendo lo stesso bene essere liberamente "ceduto" a terzi (nessuna eventuale opzione di riscatto a favore del conduttore) congiuntamente all'azione finalizzata al recupero della materiale detenzione (azione prima inibita dal rapporto contrattuale di locazione finanziaria).

La detenzione "sine titulo" non può inoltre ragionevolmente essere posta alla base di un valido rapporto tributario con l'ente impositore, la cui pretesa erariale è ancorata ab origine al rapporto fra la formale titolarità (possesso) e il bene immobile posto sul territorio comunale, con la relativa eccezione – disciplinata dalla normativa – di una traslazione dal proprietario al soggetto titolare di un valido e riconosciuto rapporto contrattuale che gli attribuisce specifici diritti di utilizzo (e quindi vantaggi di godimento/uso) sull'immobile stesso. Venuta meno la validità del rapporto contrattuale di godimento sul bene, come avviene a seguito della risoluzione contrattuale, automaticamente viene ripristinato il rapporto principale debitorio fra proprietario (possessore) del bene ed ente impositore.

Si osserva inoltre come il rapporto tributario – nel caso di specie – non può certamente dipendere da un fatto ignoto all'ente impositore, e non conoscibile se non attraverso

un azione di accertamento di una situazione di fatto, rappresentato dalla perdurante "detenzione senza titolo" del bene immobile, accertamento di fatto che non trova alcun presupposto in relazione alla base imponibile, ovvero la – mera – verifica della titolarità del bene e – nei casi previsti - la formale traslazione contrattuale dell'imposta su altro soggetto.

Fatte queste premesse, risulta altresì manifestamente infondata una eventuale questione di legittimità costituzionale sotto il profilo dell'art. 3 Cost – da ultimo sollecitata dalla ricorrente – stante che proprio a seguito della risoluzione contrattuale muta il rapporto – anche di natura economico-patrimoniale – fra il proprietario e il bene, con l'espansione dei diritti di godimento esclusivo e delle relative azioni a tutela.

In relazione al punto 2) dei motivi di ricorso, non si ravvisano elementi per non ritenere irrogabili – o comunque disapplicabili le pretese inerenti le sanzioni e/o gli interessi moratori. Il riferimento a orientamenti giurisprudenziali favorevoli (per altro contrastanti, come si è visto, e in divenire) o sulla base di "istruzioni" ministeriali, non possono essere ritenuti sufficienti al fine di riconoscere, come nel caso di specie, la buona fede. Trattandosi di un soggetto – società di Leasing – professionale, che ben si era rappresentato la questione giuridica – solo la preventiva interlocuzione con il – diretto – ente impositore (Comune di Castelsangiovanni) poteva garantire un legittimo affidamento, in relazione all'individuazione del soggetto passivo di imposta, così come valutata (e lo specifico precedente, relativo alla sentenza favorevole di questa Commissione, è del 2020).

Il contrasto giurisprudenziale, anche e soprattutto a livello di Cassazione, impone la compensazione delle spese di lite.

Ne consegue il rigetto del ricorso, in tute le sue parti.

Nei procedimenti riuniti 108 e 109/20

PQM

La Commissione respinge i ricorsi riuniti.

Compensa le spese di lite

Piacenza 25/3/21

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PIACENZA

Il Presidente

Avv.to Giuseppa Crisafulli

Il Giudice rel

Dr Pierpaolo Beluzzi

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 528/2019

UDIENZA DEL

13/04/2021 ore 09:10

N° 147/2021

PRONUNCIATA IL:

13 APR. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

- 1 GIU. 2021

Il Segretario

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **PARMA** SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**PARMEGGIANI**	**CARLO**	**Presidente e Relatore**
☐	**BELLESINI**	**GIANFELICE**	**Giudice**
☐	**CRISAFULLI**	**GIUSEPPA**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 528/2019
  depositato il 30/12/2019

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07820180008208308000 TARI 2014
  contro:
AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - PARMA
STR. DEI MERCATI 11/B 43126

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07820180008208308000 TARI 2014
  contro:
COMUNE DI MASSA
VIA PORTA FABBRICA 1 54100 MASSA

proposto dal ricorrente:

[redacted]

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE - PARMA

USO RICERCA E STUDIO

MEF Dipartimento delle Finanze

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

[redacted] impugnava una cartella esattoriale notificata il 6-6-2019 dalla Agenzia delle Entrate - Riscossione di Parma, dell'importo complessivo di euro 217, concernente la TARI del 2014 emessa su mandato del comune di Massa e notificava il ricorso anche a tale Comune.

Esponeva il ricorrente di essere proprietario di un immobile sito in Ronchi nel comune di Massa. utilizzato saltuariamente quale sito di vacanze dallo stesso e dal proprio nucleo familiare, composto complessivamente da 5 unità. In relazione alla imposta sui rifiuti TARI o TASES del 2014 e del 2015 aveva impugnato innanzi alla CTP di Massa.Carrara un avviso bonario di pagamento in quanto determinato su base presuntiva in relazione alla superficie occupata, per cui si assumeva che un alloggio superiore agli 85 mq producesse rifiuti computando n. 6 unità occupanti in misura piena e non teneva in alcun conto dell"uso saltuario dell'immobile e dalla pochezza dei rifiuti in concreto prodotti. Il procedimento si concludeva in primo grado con la sentenza della predetta CTP n. 182 del 2017 in data 4-7-2017. Nel dispositivo la CTP disapplicava il regolamento sui rifiuti del Comune di Massa e disponeva la riduzione del 30% della quota variabile.

Tale pronuncia, oggetto di gravame ma immediatamente esecutiva, non era stata applicata dal Comune di Massa per cui la cartella era viziata di errore e carenza di motivazione. A tale proposito dichiarava di avere effettuato un versamento di euro 45,51che, unito agli acconti già versati, esauriva completamente il dovuto per la TARI 2014, tenuto conto del fatto denunciato nel 2016 che i componenti del nucleo familiare erano 5 e non 6. Chiedeva altresì la condanna del Comune per responsabilità aggravata ex art 96 c.p.c. e la trasmissione degli atti alla procura presso la Corte dei Conti.

Si costituiva la Agenzia delle Entrate-Riscossione. eccependo la carenza di legittimazione passiva in quanto le doglianze concernevano il merito della

MEF Dipartimento delle Finanze

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE - PARMA

pretesa fiscale del Comune e non l'operato dell'agente della riscossione, negando altresì qualsiasi vizio motivazionale, e concludeva per la reiezione del ricorso.

Si costituiva altresì il Comune di Massa, eccependo in via pregiudiziale la incompetenza territoriale di questa Commissione per essere competente la CTP di Massa. Nel merito, si doleva della decisione della CTP di Massa oggetto di impugnazione ed asseriva di avere sgravato la cartella in data 4-7-2019 in relazione all'importo di euro 45,51 pagato dal ricorrente in data 19-2-2018. Asseriva che la comunicazione da parte della ricorrente della composizione del nucleo familiare di 5 persone era tardiva ed il punto non era compreso nella sentenza della CTP, per cui rimaneva un credito di euro 46.95. Concludeva nel senso di dare atto del parziale sgravio della cartella e chiedeva la sospensione della stessa in attesa dell'esito del gravame avverso la sentenza.

Il ricorrente presentava memorie conclusionali.

La causa passava in decisione in forma scritta ex art. 27 D.L. n. 138 del 2020.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La eccezione di incompetenza territoriale non può essere condivisa, E' noto che ai sensi dell'art, 4 DLGS n. 546 del 1992 la competenza appartiene alla Commissione Tributaria del luogo ove ha sede la il concessionario che ha emesso l'atto impugnato, Nella specie, quindi, la CTP di Parma. E' bensi' vero che in forza della sentenza della Corte Costituzionale n. 44 del 3-3-2016 in materia di tributi locali la competenza è determinata dalla sede dell'ente impositore, e ciò formalmente corrobora la tesi del Comune di Massa. Senonchè occorre considerare che il fondamento della decisione del giudice delle leggi sta nel favore del contribuente, che sotto la previgente disciplina poteva essere costretto ad agire in sedi anche lontane con aggravio degli oneri a suo carico. Nella fattispecie il caso è specularmente opposto, in quanto il Comune ha

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE - PARMA
MEF Dipartimento delle Finanze

incaricato l'Ufficio esattore di Parma che è la città in cui risiede il contribuente, che dovrebbe presentare ricorso, per una somma minima, presso una CTP (Massa) lontana da proprio domicilio. In sostanza la Commissione ritiene che una lettura "costituzionalmente orientata" della normativa in vigore proprio alla luce degli stessi principi evocati dalla Corte Costituzionale porti alla applicazione della regola generale anche in questa fattispecie in cui si controverte di tributi locali.

Nel merito la eccezione di carenza di legittimazione passiva della Agenzia delle Entrate-Riscossione di Parma non può trovare accoglimento. Il contribuente ha interesse ad impugnare la cartella emessa nei suoi confronti dal concessionario nei confronti di quest'ultimo anche quando sollevi eccezioni relative al presupposto della pretesa, quantomeno per impedire che la stessa diventi esecutiva per decorso dei termini per la impugnazione, ed anche perchè nella fattispecie , attesa la essenzialità della motivazione, occorreva indagare sugli effettivi limiti dell'incarico riscossivo conferito dall'ente impositore.

Quanto al Comune di Massa, lo stesso ha ammesso di non avere dato esecuzione al dispositivo della sentenza della CTP sopra menzionato.

Se si volge la attenzione ai tempi dei vari atti rilevanti nella controversia, si vede come la cartella faccia riferimento ad un accertamento del 2016; tale accertamento è stato modificato dalla sentenza della CTP del 4-7-2017; il Comune ha dichiarato di avere affidato l'incarico di riscossione al concessionario nel 2018, per un importo che a tale data già sapeva o doveva sapere non essere più congruo all'esito della sentenza. In data 19-2-2018 il contribuente ha pagato la somma di euro 45,51; il Comune ha effettuato il relativo storno il 4-7-2019, con atto che non risulta notificato o comunicato al contribuente, in data successiva alla stessa notifica della cartella (6-6.2019).

Da ciò deriva che la cartella notificata il 6-6-2019 portava una pretesa fiscale difforme dal dovuto senza essere in alcun modo anche parzialmente decurtata, e quindi è nulla, dovendosi del caso provvedere alla emissione di una diversa cartella in luogo di questa.

MEF Dipartimento delle Finanze

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE - PARMA

Esorbita dal potere della Commissione una pronuncia sulla validità o meno del computo di sei persone in luogo di cinque, in quanto la questione come risulta da affermazione del Comune non smentita dall'interessato è oggetto di appello incidentale presso la CTR della Toscana e come tale si avrebbe una violazione del principio" del bis in idem".

In relazione al regime delle spese la parziale reciproca soccombenza rispetto alla evocazione in giudizio della Agenzia delle Entrate-Riscossione (esistenza di legittimazione passiva, motivazione essenziale ma non nulla) porta alla compensazione della spese tra le parti, Il Comune è soccombente e deve farsi carico della spese del ricorrente liquidate come da dispositivo, Non sussistono, anche in relazione alla modestia del contenzioso, elementi di mala fede o colpa grave idonei a concretare la ipotesi di responsabilità aggravata, nè per trasmettere gli atti alla autorità di vigilanza,

P.Q.M.

La Commissione in accoglimento del ricorso dichiara la nullità della cartella esattoriale impugnata;

compensa le spese tra il ricorrente e la Agenzia delle Entrate-Riscossione di Parma;

Condanna il Comune di Massa alla rifusione delle spese a favore del ricorrente, che liquida in euro 350.

Parma, 13 aprile 2021.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE - PARMA

Il Presidente est.

Carlo Parmeggiani

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **SICILIA** SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**ZINGALE**	**PINO**	**Presidente**
☐	**MONTALTO**	**ALFREDO**	**Relatore**
☐	**RUVOLO**	**MICHELE**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 8426/2015
depositato il 03/12/2015

- avverso la pronuncia sentenza n. 2161/2015 Sez:9 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PALERMO
contro:

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PALERMO

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2012T004114000 REGISTRO 2012

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 8426/2015

UDIENZA DEL

10/05/2021 ore 09:00

N° 4446/1/2021

PRONUNCIATA IL: 10/05/2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 12/05/2021

Il Segretario

USO RICERCA ESTUDI

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto depositato il 5 giugno 2014 G ricorreva avverso l'avviso di liquidazione n. 2012T004114000 relativo ad imposta di registro conseguente a rettifica di valore (da E. 82.000,00 a E. 127.000,00) di un immobile acquistato il 27 febbraio 2012, eccependo l'erroneità della determinazione e il difetto di motivazione.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio depositando controdeduzioni con le quali deduceva l'infondatezza del ricorso e ne chiedeva il rigetto.

Con sentenza del 26 gennaio 2015 n. 2161/9/15 la Commissione Tributaria Provinciale di Palermo accoglieva il ricorso e annullava l'atto opposto, rilevando che la ricorrente aveva documentato con perizia di stima che l'immobile è ubicato in un tratto di strada interna caratterizzato da scarsa presenza di esercizi commerciali e versa in cattivo stato conservativo, mentre l'Agenzia aveva fatto riferimento ai valori medi OMI senza alcuna specifica motivazione.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Palermo proponeva appello avverso la detta sentenza deducendo, innanzitutto, che il primo giudice aveva errato nell'applicare il principio di non contestazione in quanto questo non trova applicazione nel processo tributario, e che, d'altra parte, si era fatto riferimento per la valutazione della congruità del valore alle indicazioni fornite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007 e, quindi, ai valori medi OMI.

Giuffré Adriana si costituiva in giudizio depositando controdeduzioni con le quali rilevava l'infondatezza del gravame e ne chiedeva il rigetto.

Con memoria difensiva conclusionale del 26 aprile 2021 l'appellata insisteva nelle conclusioni già formulate.

All'udienza del 10 maggio 2021 la causa è stata posta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate è infondato.

Ed invero, deve, innanzitutto, respingersi la tesi dell'appellante secondo cui nel processo tributario non opera il principio di non contestazione.

La Suprema Corte di Cassazione ha avuto modo ripetutamente di affermare infatti che "*anche nel processo tributario - in quanto caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonché dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili - è applicabile il principio generale di*

USO RICERCA ESTUDI

non contestazione che informa il processo civile e che trova fondamento non solo nell'art. 115 c.p.c., ma anche nel carattere dispositivo di tale processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nonché nel dovere di lealtà e di probità previsto dall'art. 88 c.p.c., che impone alle parti di collaborare fin dall'inizio a circoscrivere la materia effettivamente controversa, e nel principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., senza che assumano rilevanza, in senso contrario, le peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo" (v. Cass. 1 ottobre 2018 n. 23710; nello stesso senso anche Cass. 13 marzo 2019 n. 7127).

Occorre, dunque, anche qui ribadire che il principio di non contestazione, di cui all'art. 115, comma 1, c.p.c., si applica anche nel processo tributario, pur con la precisazione che, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, esso riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato (cfr. Cass. 18 maggio 2018 n. 12287).

In altre parole, il principio di non contestazione deve ritenersi operante in relazione ai fatti che siano stati chiaramente esposti da una delle parti presenti in giudizio e non siano stati contestati dalla controparte che ne abbia avuto l'opportunità.

Ciò è proprio quanto accaduto riguardo alle condizioni dell'immobile esposte dall'odierna appellata anche sulla base dell'ampia documentazione fotografica e della perizia di stima prodotte nel giudizio di primo grado e, quindi, prese a riferimento dal primo giudice in assenza di qualsiasi contestazione o diversa deduzione da parte della resistente.

Se così è deve oggi respingersi la pretesa dell'appellante di applicare, ai fini della valutazione della congruità del valore le indicazioni fornite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007 e, quindi, ai valori medi OMI, dal momento che risulta dalla predetta documentazione uno stato oggettivo dell'immobile tale certamente da incidere negativamente su quel valore.

D'altra parte, la ricorrente aveva anche documentato la pubblica offerta di vendita dell'immobile per un prezzo notevolmente inferiore al valore attribuito dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta dei parametri sopra ricordati.

USO RICERCA E STUDI

Il gravame proposto, pertanto, deve essere respinto confermando, per l'effetto, la sentenza impugnata.

In aderenza al criterio legale della soccombenza, l'appellante deve essere condannata al pagamento delle spese processuali del presente grado del giudizio che si liquidano, in favore dell'appellata, in complessivi E. 900,00 oltre accessori come per legge.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sez. 1, disattesa ogni contraria istanza ed eccezione, rigetta l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Palermo nei confronti di Giuffré Adriana avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Palermo n. 2161/9/15 resa il 26 gennaio 2015, che conferma, e condanna l'appellante al pagamento delle spese processuali del presente grado del giudizio, liquidate, in favore dell'appellata, in complessivi E. 900,00 oltre accessori come per legge.

Così deciso nella Camera di Consiglio il 10 maggio 2021

Il Giudice est.

Il Presidente

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **VENETO** SEZIONE **2**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**TENAGLIA**	**LANFRANCO MARIA**	**Presidente**
☐	**BORGHI**	**RAFFAELE**	**Relatore**
☐	**MARCOLEONI**	**GIORGIO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 64/2018
depositato il 12/01/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 243/2017 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di VERONA
contro:

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE VERONA

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20131T009266000 IVA-ALTRO 2013
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20131T009267000/2016 ALTRI TRIBUTI 2013

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 64/2018

UDIENZA DEL

21/10/2020 ore 11:30

N° 536/2/2021

PRONUNCIATA IL:
21 OTT. 2020

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
12 APR. 2021

Il Segretario

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ha appellato la sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Verona che accolto il ricorso del contribuente, signor Giuseppe Grigolini, avverso gli avvisi di liquidazione notificati per IVA e tributi erariali, anno 2013, con cui l'Ufficio ha disconosciuto l'agevolazione per l'acquisto della prima casa, richiesta con il rogito del 20 maggio 2013, relativo ad un immobile ubicato a Verona, in quanto la superficie dell'immobile è risultata ai tecnici dell'Agenzia del Territorio superiore ai 240 m quadri e quindi è stata considerato un immobile di lusso, a cui non può applicarsi la suddetta agevolazione.

Il contribuente ha contestato, in ricorso, il criterio di calcolo utilizzato dall'Ufficio, producendo una perizia di parte che dimostrerebbe una superficie dell'immobile inferiore ai 240 mq; il contribuente lamenta inoltre che le stesse istruzioni dell'Agenzia del Territorio per la determinazione della consistenza degli immobili urbani prevedono che non si tenga conto delle murature esterne, e quindi vi sarebbe stato un legittimo affidamento del privato sulle istruzioni della Amministrazione, senza alcuna dichiarazione mendace.
In conclusione il contribuente richiedeva l'annullamento degli avvisi di liquidazione, con condanna alle spese del giudizio.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio richiedendo il rigetto del ricorso ed argomentando che la normativa di legge prevede che vengano computati anche i muri perimetrali esterni ; inoltre l'Ufficio ha prodotto in giudizio una consulenza tecnica - a seguito di quanto argomentato dal contribuente con la propria perizia - condotta alla presenza del perito di parte, ed alla luce di tale ulteriore verifica ha rideterminato la superficie totale, riducendola rispetto a quanto definito in sede di accertamento, ma comunque ribadendo che la superficie complessiva risulta superiore al limite dei 240 mq e quindi l'immobile va considerato di lusso, per il quale non è applicabile l'agevolazione prima casa richiesta.
L'Ufficio conclude richiedendo il rigetto del ricorso e la conferma degli avvisi impugnati, con vittoria di spese.

La CTP ha condiviso le argomentazioni svolte dal ricorrente in merito alla non rilevanza, quanto al calcolo della superficie dell'immobile, dei muri perimetrali, conseguentemente la superficie risulta inferiore ai 240 mq e quindi all'immobile può essere applicata l'agevolazione prima casa.

Nel suo appello l'Ufficio eccepisce la decisione erronea da parte della Commissione provinciale, ribadendo che i muri perimetrali debbono essere considerati nel calcolo della superficie, citando sentenze della Cassazione, e conclude richiedendo la riforma integrale della sentenza, con vittoria di spese, diritti ed onorari di lite.

Il contribuente si costituisce replicando ai motivi dell'appello, riproponendo l'argomentazione ulteriore che il fabbricato è oggetto di vincolo a favore del ministero dei beni e attività culturali a norma del decreto legislativo n. 42 /2004 e quindi trova comunque applicazione l'aliquota agevolata per gli immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge n. 1089/39.

USO RICERCA ESTUDI

Conclude richiedendo la conferma della sentenza ed, in subordine, che venga dichiarata l'illegittimità delle sanzioni irrogate, con vittoria di spese ed onorari di lite.

In data 11/03/2021 l'Ufficio deposita atto di annullamento parziale in autotutela limitatamente alle sanzioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate non merita accoglimento.

L'Ufficio, con un unico motivo, censura la sentenza con riguardo alla inclusione dello spessore dei muri perimetrali nel calcolo della superficie utile ai fini della determinazione della superficie totale dell'immobile e del superamento o meno del limite dei 240 mq stabilito dalla norma per l'inclusione nella categoria "di lusso".

Osserva la Commissione che l'Ufficio, dopo aver notificato il 17/5/2016 gli avvisi di liquidazione impugnati in cui ha indicato la superficie dell'immobile compravenduto in mq. 244,30 come attestato dai propri funzionari a seguito di sopralluogo, dopo la presentazione dei ricorsi ha successivamente richiesto, in data 26/9/2016 , una relazione di consulenza ad un perito incaricato - conclusa il 14/10/2016 - che attraverso un calcolo effettuato sulla base di un elaborato grafico informatizzato depositato nella Banca Dati Catastale, ed un sopralluogo congiunto con il tecnico della controparte, ha prodotto una tabella finale che contiene tre diverse superfici complessive :

- una superficie lorda di sedime rilevato con conteggio spessore muro per intero se esclusivo ed alla mezzeria se in comunione di mq. 253,83 ;
- una superficie calcolata con sottrazione vano scala ed ascensore al netto dei muri pari a mq. 242,23 secondo il criterio dell'Ufficio ;
- una superficie calcolata con sottrazione vano scala ed ascensore ad 1/2 lordo muro, di mq. 238,88.

La perizia della parte ricorrente, depositata in data 14/3/2017, arriva a determinare due misure: la prima per una superficie complessiva di 237,36 mq. e la seconda di 240,71 mq. Specificatamente il consulente di parte ricorrente evidenzia come ciò che incide sulla determinazione della superficie complessiva risultano essere dovute specificatamente alla difficoltà di rilevare con certezza lo spessore dei muri perimetrali ed il loro andamento alquanto irregolare, situazione che ha comportato che alcune misurazioni delle murature perimetrali confinanti - in particolare quella al piano secondo post ad Ovest - siano state effettuate sulla base del progetto di restauro autorizzato dal Comune o dedotte sulla base della situazione dei piani inferiori.

In conclusione dopo calcoli e sopralluoghi svolti dai funzionari dell'Ufficio e due perizie di parte effettuate anche con sopralluoghi, si sono rilevate tutte misure difformi della superficie utile dell'immobile, comunque con scostamenti in più o in meno rispetto al limite dei 240 mq di pochi centimetri.
La situazione particolare dell'immobile e la irregolarità dei muri perimetrali, ha portato - come argomenta il perito della ricorrente, tuttavia non contestato nel merito dall'Ufficio che

USO RICERCA STUDI

anzi ammette la difficoltà trattandosi di un immobile del '700 - ad effettuare delle misurazioni non già all'interno dell'immobile, ma sul progetto di restauro depositato o facendo riferimento alla situazione di piani inferiori.
Del resto appare evidente che le alterne misure rilevate siano tutte circoscritte nei dintorni dei 240 mq, con scostamenti di pochi centimetri, certamente derivanti anche da minimi difformità , anche di 0,2 cm , delle misurazione dei muri perimetrali sulla loro lunghezza lineare, misure rese ancora più complesse dalla irregolarità degli stessi, dovuta certamente alla vetustà dell'edificio.

Tutto ciò premesso la Commissione ritiene che non risulti dimostrato che la superficie dell'immobile sia effettivamente superiore a 240 mq e conseguentemente, che non siano adeguatamente motivati gli avvisi di liquidazione impugnati .
La Commissione, vista la particolarità della controversia, che ha richiesto un numero rilevante di verifiche anche con consulenze di entrambe le parti, giustifica la compensazione delle spese del grado.

PQM

- rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata;
- compensa le spese del grado.

Verona , li 21 ottobre 2020

IL RELATORE

IL PRESIDENTE

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **VENETO** SEZIONE **6**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**SCHIESARO**	**GIAMPAOLO MARIA VITT**	**Presidente**
☐	**BORGHI**	**RAFFAELE**	**Relatore**
☐	**CHINI**	**LEONARDO SEBASTIANO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 219/2019
  depositato il 22/02/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 124/2018 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PADOVA

difeso da:

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 219/2019

UDIENZA DEL

26/11/2020 ore 09:01

N° 555/06/2021

PRONUNCIATA IL: 26/11/2020

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

19 APR. 2021

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
Guido Navarra

USO RICERCA E STUDI

contro MEF Dipartimento delle Finanze

SEZIONE

N° 6

REG. GENERALE

N° 21972019

UDIENZA DEL

26/11/2020 ALLE 09:00

PIA

MILANO

AG. ENTRATE DIREZIONE

AVVISO DI ACCE

USO RICERCA STUDI

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ha presentato appello avverso la sentenza n. 124/03/2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Padova e che ha dichiarato il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione provinciale di Primo grado di Padova numero 59/2005 nei confronti dei soci B Guerriero e Giuseppe, accogliendo il ricorso della società " Snc ", spese legali compensate.

Con un avviso di accertamento notificato il 2 dicembre 2003 l'Agenzia delle Entrate rideterminava induttivamente, ex articolo 39, comma 2, lettera d) DPR 600/73 il reddito di impresa della società per l'anno 1997 ai fini ILOR con applicazione ai ricavi dichiarati di una percentuale di redditività del 3,50%.
L'avviso di accertamento derivava da un processo verbale di constatazione dell'ottobre 2001 redatto dalla Guardia di Finanza, a seguito del quale venivano contestate alla società:

- la registrazione in acquisto di fatture emesse dalla E Srl, considerate inesistenti in quanto la E Srl si era rivelata essere una semplice cartiera di interposizione fra il cedente comunitario e la società ricorrente, al fine di documentare costi ritenuti dall'Ufficio fittizi e pertanto indeducibili, per un totale imponibile di lire 3. 769.322.321;
- l'utilizzazione di una fattura emessa dalla E Srl, datata 26/2/1996 ma relativa al 1997, relativa a documenti di consegna intestati ad altro soggetto - la E Srl - emessa per documentare i costi fittizi per un imponibile di 333.644.940 lire;
- l'indebita deduzione di costi privi dei requisiti di cui all'articolo 75 del Tuir relativamente all'acquisto di elettrodomestici non inerenti all'attività di impresa.

In conclusione, l'Ufficio contestava la messa in opera di un meccanismo fraudolento consistente in una prima cessione da parte della ditta estera comunitaria ad una società "cartiera", che non nazionalizzava le fatture comunitarie e non presentava alcuna dichiarazione non pagando quindi le dovute imposte; la società cartiera fatturava poi la cessione alla società "commerciale" (la E Srl) che rifatturava la merce allo stesso prezzo di acquisto, o inferiore, trovandosi nella condizione di non versare l'Iva o addirittura a credito di imposta. Inoltre i controlli effettuati dall'Ufficio evidenziavano gli stretti rapporti economici tra le società suddette e le società dei sigg. B, quali reali acquirenti del bestiame comunitario.

La società e i soci presentavano ricorso avverso l'avviso di accertamento e l'Ufficio si costituiva in giudizio chiedendone il rigetto.

La Commissione Tributaria provinciale di Padova, con la sentenza numero 59/07/05, accoglieva il ricorso e l'Amministrazione Finanziaria proponeva appello alla Commissione Tributaria Regionale solamente nei confronti della società, omettendo l'appello nei confronti dei soci.
La CTR ,con la sentenza n. 17/01/07, accoglieva l'appello dell'Ufficio ed annullava la sentenza n.59/07/05.
La società proponeva allora ricorso alla Suprema Corte che nella sentenza n. 18369/2015, rilevando preliminarmente la violazione del litisconsorzio necessario tra società e soci, dichiarava la nullità del giudizio di merito cassando la sentenza e rimettendo la causa davanti alla CTP di Padova per integrare il contraddittorio e decidere sul ricorso originario.

Con ordinanza n. 617/03/2016 l'adita CTP disponeva l'integrazione del contraddittorio; si costituiva il socio B Giuseppe mentre il socio B Guerrino presentava autonomo ricorso, che veni a iva

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

riunito al precedente ricorso della società riassunto; infine con la sentenza n. 124/03/2018 la CTP in accoglimento dei ricorsi ha dichiarato il passaggio in giudicato nei confronti dei soci della sentenza della Commissione provinciale di primo grado di Padova numero 59/2005, compensando le spese.

Statuendo nel merito, i primi giudici hanno rilevato che non vi è alcuna prova - neppure in via presuntiva - che i titolari della società ricorrente fossero a conoscenza o dovessero essere a conoscenza che la E Srl era una ditta fittiziamente interposta, richiamando anche l'esito della procedura penale favorevole al B Giuseppe.

Nell'appello l'Ufficio eccepisce l'erroneità della sentenza n. 124/03/2018:

- nella parte in cui dichiara il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria di primo grado di Padova n. 59/2005 nei confronti dei soci;
- nel merito, contesta la ritenuta - dai giudici - insussistenza della prova della consapevolezza della società di partecipare ad una frode, ed inoltre ribadisce la legittimità e correttezza del calcolo operato dall'Ufficio del reddito in via presuntiva.

Conclude richiedendo l'accoglimento dell'appello e la conferma della legittimità e fondatezza dell'atto in contestazione, con condanna dell'appellato alla refusione delle spese di giudizio per entrambi i gradi.

Si costituisce e contro deduce all'appello solamente il signor Bertin Guerrino , contestando i motivi addotti dall'Ufficio e richiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata, con vittoria delle spese di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate non merita accoglimento.

La Commissione esamina preliminarmente il primo motivo di appello, riguardante l'erroneità della sentenza di primo grado nella parte in cui dichiara il passaggio in giudicato della sentenza della CTP n. 59/2005 nei confronti dei soci.
Il Collegio ritiene il motivo dedotto meritevole di accoglimento in quanto la sentenza della Cassazione n. 18369/2015 ha effettivamente annullato i giudizi di merito portati dalla sentenza della CTR appellata ed ha rimesso alla CTP certamente per l'integrazione del contraddittorio, ma anche per la decisione; i supremi giudici hanno quindi travolto i precedenti giudizi di merito e rinviato ad un nuovo e completo esame della controversia, anche nel merito della stessa , da parte di una nuova Commissione tributaria provinciale, con ciò rinnovando pienamente l'iter processuale.

Entrando quindi nel merito della controversia, la Commissione preliminarmente osserva che, pur nel rispetto della separazione fra il processo penale ed il processo tributario, va rilevato che nel caso in cui il giudice penale entri nel merito della valutazione degli elementi indiziari e/o delle prove che hanno indotto l'Ufficio a presentare la denuncia penale e la Procura della Repubblica a rinviare a giudizio il contribuente, le risultanze del processo costituiscono pur sempre un elemento indiziario rilevante ai fini della decisione nel presente procedimento.
E' infatti principio un principio ribadito dalla Cassazione che il giudice tributario: " deve valutare autonomamente la sentenza penale e può fondare il suo convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario .....con un prudente apprezzamento degli elementi probatori acquisiti nel processo penale i quali possono costituire fonte legittima di prova presuntiva". (fra le tante Cassazione 9442/2017)

USO RICERCA E STUDI

Nel presente caso , il Giudice per l'udienza preliminare del Tribunale di Brescia è effettivamente entrato nel merito dell'esame degli elementi addotti dal pubblico ministero al fine di provare l'esistenza del reato contestato agli indagati - fra questi il sig. B Giuseppe - di " *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti prevista e punita dall'articolo 2 del decreto legislativo 74/2000, perché ognuno, nella qualità di legale rappresentante della propria società o titolare della ditta individuale, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto nel corso degli anni 1994, 1996 e 1997 a fronte di operazioni inesistenti, utilizzavano mediante ricezione delle rispettive dichiarazioni annuali, le fatture fittizie di cui agli allegati A, B e D emesse dalla ditta E, E SRL e C SRL*".

Nella sua sentenza il GIP, dopo aver analizzato puntualmente quanto dedotto dalla Guardia di Finanza, ha ritenuto non provata la consapevolezza, in capo agli imputati del sistema fraudolento, tra l'altro richiamando le numerose sentenze delle commissioni tributarie che hanno annullato gli atti a loro contestati.
IL GIP ha quindi concluso per l'assoluzione degli imputati - fra cui il B Giuseppe, perché il fatto non costituisce reato, ad eccezione del B Adriano per intervenuta prescrizione del reato.

Nel presente processo le riprese a tassazione operate dall'Agenzia delle Entrate riguardano, come riportato precedentemente : la registrazione in acquisto di fatture emesse dalla E Srl, considerate inesistenti al fine di documentare costi ritenuti dall'Ufficio fittizi e pertanto indeducibili, e l'utilizzazione di una fattura emessa dalla E Srl, datata 26/2/1996 ma relativa al 1997, relativa a documenti di consegna intestati ad altro soggetto - la E Srl - emessa per documentare i costi fittizi.
Nei confronti di tali riprese, riguardanti esattamente la fattispecie su cui si è incentrato il processo penale condotto dal GIP di Brescia, la Commissione ritiene di non discostarsi nella valutazione degli elementi addotti nel presente giudizio da parte dell'Ufficio, dal giudizio formulato nel merito dal GIP di mancanza della prova della esistenza del meccanismo fraudolento ipotizzato dall'Amministrazione Finanziaria.

Anche con riferimento all'accertamento induttivo ed alla consistenza delle rimanenze, occorre rilevare che la ricostruzione operata dall'Ufficio appare validamente contestata dalla ricorrente che ha prodotto un proprio calcolo , che contesta l'applicazione di valori medi del bestiame rilevato attraverso i dati degli acquisti 1996 ed i valori di bilancio dichiarati dalla società pari ad lire 5.087.331.000 per 1609 bovini più 28 equini, rimanenti al 31/12/1996, che porterebbe ad un valore di lire 3.107.000 a capo.
L'Ufficio ha ritenuto confiato artatamente tale valore sulla base dell'esame di 2 fatture di acquisto che presentano due diverse valutazioni in relazione al peso degli stessi: lire 972.705 per bovini di 323 Kg circa e lire 1.649.000 per bovini da circa 423 Kg di peso.

Va tuttavia osservato che gli stessi dati riportati dall'Ufficio dimostrano la rilevante differenza di prezzo da capo a capo evidentemente derivante dal peso raggiunto dal bovino; siffatta variabilità dimostra come sia poco significativa una stima di un valore medio dei capi che non tenga conto della variabilità degli stessi in funzione del loro peso; il dato avrebbe dovuto - per avere una rilevanza statistica - essere ponderato per classi di peso dei bovini rimanenti al 31/12/1996 e questo dato risulta necessario per supportare una presunzione quale quella operata dall'Ufficio.
Inoltre, proprio per la estrema variabilità del valore in rapporto al peso del capo bovino, risulta effettivamente non sufficiente basare le propri deduzioni, come fa l'Ufficio, solamente su due fatture che riguardavano 237 bovini su un totale di 1609 bovini; e nulla sugli equini.
Da ultimo va rilevato che l'Ufficio, per costruire le proprie presunzioni, opera a partire proprio di valori di bilancio dichiarati dalla società ; tuttavia l'art. 39, c. 2 DPR 600/73 legittima il ricorso

USO RICERCA E STUDI

all'accertamento con metodo induttivo qualora :" *l'inventario ometta di indicare valorizzare le rimanenze con raggruppamento per categorie omogenee"* o anche " *qualora il contribuente nella dichiarazione dei redditi abbia omesso di indicare il valore delle rimanenze di esercizio e tale omissione incide sull'attendibilità complessiva della dichiarazione".*

Nel presente caso non vi è stata alcuna omissione da parte della società, né può imputarsi la mancanza di raggruppamento per categorie omogenee dell'inventario, in quanto se si considerasse la sussistenza di siffatta violazione, essa riguarderebbe anche la stessa ricostruzione operata dall'Ufficio, che appunto si è basata su valori medi indistinti per categorie di peso e di genere, come sopra già indicato.

Infine, con riguardo alla ripresa a tassazione riguardante la fattura emessa dalla società G SPA" per lire 1. 880.000, l'Agenzia delle Entrate non presenta appello sul punto.

La Commissione, in conclusione, per i motivi sopra indicati , rigetta l'appello dell'Agenzia delle Entrate e conferma la sentenza impugnata; ritiene tuttavia che la particolarità e complessità della controversia, con particolare riguardo al merito della stessa , giustifichi la compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

PQM

La Commissione definitivamente pronunciando così provvede:

1) rigetta l'appello dell'Ufficio e conferma la sentenza di primo grado impugnata;
2) compensa tra le parti le spese del grado.

Rovigo, li 26 novembre 2020

IL RELATORE

IL PRESIDENTE

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **VENETO** SEZIONE **6**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**SCHIESARO**	**GIAMPAOLO MARIA VITT**	**Presidente**
☐	**BORGHI**	**RAFFAELE**	**Relatore**
☐	**CHINI**	**LEONARDO SEBASTIANO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 307/2020
  depositato il 21/02/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 205/2019 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PADOVA
  contro:
COMUNE DI MONSELICE
PIAZZA SAN MARCO 1 35043 MONSELICE

difeso da:
VOLANTE RAFFAELE
VIA DELLE INDUSTRIE 9 30175 VENEZIA

proposto dall'appellante:

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 307/2020

UDIENZA DEL

22/12/2020 ore 09:01

N° 568/06/20

PRONUNCIATA IL: 22/12/2020

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

19 APR. 2021

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
Guido Navarra

USO RICERCA E STUDI

(segue)

Atti impugnati:
DINIEGO RIMBORSO n° 0005274 IMU 2012
DINIEGO RIMBORSO n° 0005274 IMU 2013
DINIEGO RIMBORSO n° 0005274 IMU 2014
DINIEGO RIMBORSO n° 0005274 IMU 2015
DINIEGO RIMBORSO n° 0005274 IMU 2016

USO RICERCA E STUDI

RGA 307/2020

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società S Srl appella la sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Padova che ha respinto il ricorso contro il diniego al rimborso IMU richiesto per gli anni dal 2012 al 2016 compresi.
La società ha ritenuto non dovuta l'IMU relativa ad impianti fotovoltaici per carenza del presupposto d'imposta costituito esclusivamente dai fabbricati.
La società ha attivato la procedura DOCFA richiedendo il classamento degli impianti fotovoltaici con relativa attribuzione catastale ed ha provveduto al versamento dell'imposta, utilizzando quale base imponibile la rendita presunta applicata ad impianti similari, ma non ha mai provveduto a richiedere l'accatastamento.
Il Comune di Monselice si è costituito in giudizio.
La Commissione provinciale ha motivato la sentenza sostenendo che gli immobili erano stati regolarmente accatastati con rendita divenuta definitiva e quindi il presupposto impositivo era individuabile nel criterio di rilevanza catastale, con relativo accatastamento degli impianti.

La società eccepisce nell'appello, in via preliminare, l'errore di fatto commesso dai primi giudici in quanto gli impianti fotovoltaici della società non sono mai stati accatastati, rilevando la carenza di motivazione dell'atto impugnato.
Esclude inoltre, in via principale, che l'impianto fotovoltaico possa essere legittimamente assoggettato all'IMU a prescindere dal fatto che sia o meno accatastato, presentando natura sostanzialmente diversa da quella di un fabbricato.
Per la contribuente l'errore dell'Amministrazione comunale trova origine nell'orientamento dell'Agenzia del Territorio che ha attribuito una rendita catastale agli impianti e macchinari, per cui i comuni si sono sentiti legittimati ad assoggettare ad imposta anche gli impianti fotovoltaici, sull'unico presupposto dell'attribuzione di una rendita catastale.
Una ulteriore prova definitivamente viene fornita dall'articolo 1, comma 2 del decreto legislativo 222/2016 che esclude la necessità di richiedere il permesso edilizio per l'installazione di un impianto fotovoltaico.

In conclusione l'appellante richiede: in via pregiudiziale che venga dichiarata la nullità dell'atto di diniego per carenza di motivazione, ed in via principale l'accoglimento dell'istanza di rimborso dell'IMU, con vittoria di spese legali.

Si costituisce in giudizio l'Amministrazione comunale ribadendo la correttezza della sentenza della commissione provinciale impugnata.
Eccepisce poi preliminarmente l'inammissibilità dell'appello per l'introduzione di una questione non sollevata nel primo grado di giudizio: la prima censura di controparte è relativa all'esistenza di un errore di fatto nella sentenza riguardante l'accatastamento dei pannelli fotovoltaici come cespite autonomo; tale motivo risulta inammissibile in quanto domanda nuova.
Argomenta comunque che il Comune di Monselice si è limitato a esigere l'IMU su tutti i cespiti della società iscritti al catasto fabbricati e dunque la rendita portata a base dell'IMU

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

può essere riferita al solo impianto fotovoltaico accatastato come unità autonoma, oppure al fabbricato sul quale l'impianto insiste ma comunque in entrambi i casi l'imposta è dovuta e non più ripetibile.
L'Amministrazione contesta poi l'inammissibilità dell'appello per difetto di motivi di impugnazione e , nel merito, ribadisce la legittimità dell'imposta in ragione delle disposizioni di legge.
Rammenta inoltre che la normativa, nonché la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2013, ha stabilito che se l'impianto generatore di energia aumenta il valore capitale del fabbricato in misura maggiore del 15% occorre aggiornare la rendita catastale del fabbricato stesso; in alternativa - nel caso di impianti di portata superiore ai 3 Kw - come nel presente caso - il proprietario poteva accatastare autonomamente l'impianto stesso in categoria D/1.

Il Comune dopo aver esaminato puntualmente quanto sostenuto in appello, nonché gli altri motivi già dedotti in primo grado, conclude richiedendo che l'appello venga rigettato: in primis in quanto inammissibile e poi , perché infondato nel merito, con condanna della ricorrente al pagamento di tutte le spese, diritti ed onorari di causa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente la Commissione rigetta l'eccezione di inammissibilità dell'appello per difetto dei motivi di impugnazione, in quanto dalla lettura dell'appello merge chiaramente una articolata critica alla sentenza emessa dai primi giudici.

L'appello presentato dalla S Srl merita accoglimento, ad eccezione dell'istanza di rimborso relativa all'anno 2012 presentata dopo che il diritto di rimborso era prescritto.,

Va innanzitutto rilevato che il presupposto per l'imposta IMU è il fabbricato a cui è stata attribuita una rendita catastale che rappresenta la base di calcolo del tributo; l'impianto fotovoltaico semplicemente imbullonato all'immobile non può essere considerato di per sé un bene immobile assoggettabile all'IMU poiché lo stesso può essere facilmente rimosso e posizionato in altro luogo mantenendo inalterata la sua funzione produttiva.
Del resto è proprio l'Amministrazione comunale che precisa che l'impianto di portata superiore ai 3 kW produce energia che viene immessa nella rete ed ha quindi una funzione produttiva tipica di un "macchinario".

Certamente il contribuente può, avvalendosi del disposto della legge n. 208/2015 , togliere dal catasto gli impianti iscritti con rendita autonoma da quella dell'immobile su cui sono imbullonati, con un aggiornamento della rendita catastale dell'immobile su cui sono installati, e sulla base della rendita del fabbricato così come rideterminata si applicherà l'IMU sull'immobile stesso.

A giudizio della Commissione, nel presente caso si è in presenza di un impianto tecnico per il quale non sussiste il presupposto impositivo per applicare l'IMU sull'impianto fotovoltaico ; la base imponibile dell'IMU è infatti costituita dalla rendita catastale dell'immobile rivalutata per gli specifici moltiplicatori previsti dalla normativa; non è condivisibile quanto affermato dai primi giudici che gli impianti in esame siano da

USO RICERCA E STUDI

considerarsi beni immobili, e ciò solamente sulla base del fatto che essi risultano accatastati, in quanto ciò costituisce una estensione analogica non consentita.

L'Amministrazione Comunale, in conclusione, non può pretendere il pagamento dell'IMU per il solo impianto fotovoltaico imbullonato sull'immobile, ma può esigere l'IMU esclusivamente sull'immobile accatastato calcolato sulla base della rendita catastale ad esso attribuita secondo i meccanismi di calcolo previsti.
L'Agenzia delle Entrate, qualora non ritenga corretta la rendita attribuita all'immobile può motivando l'atto accertare una diversa e maggiore rendita, con ciò autorizzando l'Amministrazione Comunale a rettificare conseguentemente la determinazione dell'IMU applicabile al l'immobile medesimo.

La Commissione , esaminati gli atti di causa, ritiene che la domanda di rimborso relativa all'anno 2012 non sia accoglibile poiché presentata dalla contribuente dopo che il diritto al rimborso era prescritto; conseguentemente riforma parzialmente la sentenza impugnata e compensa le spese del giudizio.

PQM

Definitivamente pronunciando così provvede:

1) Accoglie parzialmente l'appello e, in parziale riforma della sentenza appellata, dichiara illegittimo il diniego di rimborso dell'IMU ad eccezione della domanda di rimborso relativa all'anno 2012, presentata dopo che il diritto al rimborso era prescritto;
2) compensa tra le parti le spese del giudizio.

Rovigo, li 22 dicembre 2020

IL RELATORE

IL PRESIDENTE

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **VENETO** SEZIONE **3**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**CORDER**	**PAOLO**	**Presidente**
☐	**BUCCINI**	**STEFANO**	**Relatore**
☐	**BORGHI**	**RAFFAELE**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1526/2018
  spedito il 24/10/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 23/2018 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributari Provinciale di BELLUNO
  contro:
AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - BELLUNO

difeso da:
CUBEDDU LISETTA
VIA VITTORIO VENETO 167 32100 BELLUNO

proposto dall'appellante:
L
E

difeso da:

Atti impugnati:
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 01620169001132582000 I.C.I. 2002

SEZIONE
N° 3

REG.GENERALE
N° 1526/2018

UDIENZA DEL
12/02/2021 ore 09:30

N° 600/21

PRONUNCIATA IL:
12/02/21

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
20/04/21

Il Segretario
Il Segretario
Rossana Trifoni

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

D propone appello avverso la sentenza n. 23/02/2018 depositata il 14 maggio 2018 resa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Belluno che ha dichiarato inammissibile il ricorso presentato avverso atto di intimazione in epigrafe indicato relativo ad ICI 2002.

La Commissione Tributaria Provinciale di Belluno, in particolare, ha ritenuto sanata ex art. 156 comma 3 c.p.c. ogni eventuale irritualità del procedimento notificatorio ed ha ritenuto l'avviso sufficientemente motivato, recando l'indicazione delle cartelle esattoriali presupposte e queste ultime tutte ritualmente notificate, a mani o ex art. 140 c.p.c. a seconda dei casi, con conseguente decadenza della facoltà di impugnazione per vizi inerenti alle stesse per decorso del termine di cui all'art. 21 D.L.vo 546/92.

La Doglioni propone appello formulando in via pregiudiziale eccezione di nullità della sentenza per violazione dell'art. 12 commi 2 e 10 del D.L.vo 546/92 essendo stato proposto il ricorso personalmente pur eccedendo la controversia il valore di 3.000,00 euro di cui all'art. 12 del medesimo decreto senza che la Commissione di primo grado abbia provveduto ad invitare la parte a conferire l'incarico di assisterla ad un difensore abilitato. In via subordinata, poi, si richiama solo l'eccezione proposta nel ricorso introduttivo relativamente al difetto di motivazione dell'intimazione di pagamento non recando esso né l'allegazione degli atti prodromici né l'indicazione della modalità di calcolo degli aggi e degli interessi.

L'Agente per la riscossione, Agenzia delle Entrate – Riscossione, si costituisce formulando controdeduzioni nelle quali ribadisce le difese già spiegate nel giudizio di primo grado rilevando, quanto all'eccezione di nullità della sentenza, che l'art. 18 del D.l.vo 546/92 non prevede alcuna nullità del ricorso sottoscritto direttamente dalla parte essendone

USO RICERCA E STUDI

prevista l'inammissibilità solo nel caso in cui il ricorrente disattende l'ordine del Giudice di munirsi di un difensore abilitato.

MOTIVI

Questa Commissione Tributaria Regionale ritiene di dover annullare la sentenza della Commissione Provinciale di Belluno, respingendo tuttavia l'appello nel merito.

Ed invero, quanto all'eccepita nullità della sentenza, la sentenza della Cassazione richiamata nell'atto di appello (Cass. Sez. Trib. n. 3120/16) afferma la nullità – relativa e non assoluta - della sentenza nel caso in cui il Giudice ometta l'ordine alla parte privata di munirsi di difensore ai sensi dell'art. 12 comma 5 del D.L.vo 546/92 – e tale doglianza è stata correttamente dedotta in appello -, tuttavia l'art. 354 c.p.c. dispone che il giudice d'appello fuori dai casi ivi indicati - e quindi in questo caso – non può rimettere la causa al giudice di primo grado, dovendo quindi pronunciare nel merito.

Accolta la predetta eccezione, decidendo nel merito, deve tuttavia respingersi l'eccezione relativa al difetto di motivazione dell'avviso per violazione degli artt. 7 e 8 dello Statuto del Contribuente, nessun atto prodromico deve essere infatti allegato all'intimazione di pagamento essendo già stati notificati alla parte. Deve anche evidenziarsi come nella sezione "Dettaglio del debito" allegata all'intimazione, è indicata la natura dei tributi iscritti a ruolo, l'ente impositore, l'anno di riferimento degli stessi, il carico originario e il debito residuo, distinto per capitale, interessi e aggi, di cui sono indicate le modalità di calcolo anche attraverso il richiamo alle norme che li disciplinano; dati peraltro già presenti nei precedenti titoli. Si aggiunga – come rilevato da parte appellata - che le intimazioni devono essere predisposte in conformità ai modelli approvati con decreto del ministero delle Finanze, e la necessità di adottare le forme

USO RICERCA E STUDI

imposte dal legislatore rimuove ogni dubbio di legittimità dell'atto, ove questo sia stato correttamente compilato dall'ufficiale della riscossione, adottando l'apposito modulo ministeriale, com'è avvenuto nel caso di specie (V., per l'affermazione del principio, Corte di Cassazione, sentenze n. 4757, del 27 febbraio 2009, e n. 17194/2009, del 29 aprile 2009).

Le spese di lite seguono la soccombenza e tenuto conto del valore della lite pari a 9,565,21 euro, dei valori minimi, considerate le fasi di studio, introduttiva e decisionale, si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione, decidendo in oggetto, ogni contraria istanza ed eccezione reietta, così dispone:

annulla l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito ex art. 354 c.p.p., rigetta il ricorso;

condanna Doglioni Emilia al pagamento delle spese di lite che si liquidano in 1.518,00 euro più spese generali nella misura del 15% oltre ad accessori.

Così deciso in Venezia, il 12 febbraio 2021

Il Relatore

Dott. Stefano Buccini

Il Presidente

Dott. Paolo Corder

USO RICERCA E STUDI

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 472/2019

UDIENZA DEL

23/01/2020 ore 09:30

N° 376

PRONUNCIATA IL:

23.01.2020

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

13 MAG 2021

Il Segretario

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LIGURIA** SEZIONE **3**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**CELLE**	**MARINA**	**Presidente**
☐	**MAGGIO**	**FULVIA DARIA**	**Relatore**
☐	**D AVANZO**	**FRANCESCO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 472/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 95/2009 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributari Provinciale di LA SPEZIA
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LA SPEZIA

proposto dall'appellante:

difeso da:
CORRADO OLIVA AVV
VIA BACIGALUPO 4/

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4K03A301184 IVA+IRPEG+IRAP 2004

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

Svolgimento del processo

La società C s.r.l. ha impugnato, con ricorso presentato in data 13 maggio 2008 innanzi alla commissione tributaria provinciale di La Spezia l'avviso di accertamento n. R4K03A301184, emesso per l'anno di imposta 2004.

In particolare, con tale avviso l'Ufficio, all'esito di una verifica fiscale per gli anni 2003 e 2004 nei confronti di detta società, verifica conclusasi in data 21/06/2005 con il rilascio del relativo processo verbale di constatazione (PVC n. 984), recuperava a imposta una maggiore IRES per euro 221.044,00, una maggiore IRAP per euro 28.468,00, una maggiore IVA per euro 220.144,00 e comminava sanzioni per euro 330.867,25.

L'Ufficio effettuava i seguenti rilievi ai fini IVA: 1) la violazione dell'art. 19 del DPR 633/1972, per indebita detrazione di IVA pari ad euro 70.533,00 nelle liquidazioni periodiche, con riferimento a fatture emesse dalla ditta individuale XXXXXXXXX Angelotti Mauro per euro 352.666,61, a fronte di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti; 2) la violazione degli articoli 23 e 25 del DPR 633/1972 e dell'art. 47 del DL n. 331/1993 per inottemperanza dell'obbligo di integrare le fatture emesse dai fornitori intracomunitari nei confronti della ditta individuale interposta per un imponibile di euro 380.209,88, cui corrisponde una maggiore IVA di euro 76.042,00; 3) la violazione dell'art. 50, comma 6, del DL 331/1993 per omessa presentazione degli elenchi INTRASTAT relativi alle operazioni di acquisto intracomunitarie effettuate dalla COSTANTO Srl, sotto lo schermo della ditta individuale interposta, con conseguente sanzione *ex* art. 11, comma 4, del D.Lgs. 471/1997; 4) la violazione degli articoli 21 e 23 del DPR 633/1972 per omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili per euro 317.161,70, da cui una maggiore IVA di euro 63.432,00, come emerso dall'esame del conto denominato "Cassa Contanti e Assegni" che presentava nel corso del periodo d'imposta l'inammissibile protrarsi, per importi considerevoli, di situazioni di saldo negativo di cassa; 5) la violazione dell'art. 21 del DPR 633/1972 per mancata annotazione degli estremi di una dichiarazione d'intento, con conseguente sanzione *ex* art. 8, comma 2, del D.Lgs. 471/1997; 6) la violazione

USO RICERCA E STUDI

degli articoli 21 e 23 del DPR 633/1972 e 3 del DPR 322/1998, per irregolarità rilevate in alcune fatture emesse su lettere d'intento, per un imponibile di euro 50.685,16 cui corrisponde una maggiore IVA di euro 10.137,03; 7) violazione dell'art. 8 del DPR 322/1998 relativo all'obbligo di dichiarazione.

Relativamente alle imposte dirette, l'Ufficio operava i seguenti rilievi: 1) la violazione dell'art. 53 del TUIR, per omessa contabilizzazione di ricavi per un importo di euro 317.162,00, comprovato dall'esistenza di saldi di cassa negativi e ritenuti ragionevolmente comprensivi dei maggiori ricavi di € 38.722,00 relativi alle operazioni intercorse con l'interposto Angelotti di cui ai fogli 32, 33 e 34 del p.v.c., nonché della perdita di magazzino di euro 42.324,27 derivante dalle vendite di auto usate in regime del margine, contestata dai verbalizzanti nei fogli 34 e 35 del p.v.c. ; 2) il recupero di costi connessi ad un reato (utilizzazione di fatture emesse dalla ditta individuale di Angelotti Mauro per operazioni ritenute soggettivamente inesistenti) e quindi ritenuti indeducibili *ex* art. 14, comma 4 *bis*, della legge n. 537/1993, per un imponibile di euro 352.667,00; 3) la violazione dell'art. 1 e ss. del DPR 600/1973 per infedele dichiarazione; 4)la violazione degli articoli 23-25 e 39 del DPR 633/1972 nonché degli articoli 14 e 22 del DPR 600/1973, per inottemperanza degli obblighi di corretta tenuta della contabilità.

Relativamente all'IRAP: 1) recupero a tassazione delle somme di cui al rilievo n. 1 delle imposte dirette; 2) costi non deducibili secondo quanto espresso nel rilievo n. 2 delle imposte dirette.

Con ricorso in primo grado la contribuente ha dedotto i seguenti motivi:

1) *violazione dell'art. 12, comma 5 della Legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del Contribuente)*, perché le attività di controllo si sarebbero svolte per un totale di 35 giorni lavorativi, non prorogati con atto motivato, e quindi ben oltre il limite dei 30 giorni prorogabili concessi dalla norma, con conseguente illegittimità della verifica e quindi inutilizzabilità degli elementi probatori di cui ai verbali giornalieri redatti dal 15 al 21 giugno 2005, con particolare riferimento ai rilievi relativi all'anno 2004, in quanto assunti oltre il termine dei trenta giorni;

USO RICERCA E STUDI

2) *violazione dell'art. 60 del DPR n. 600/1973 e dell'art. 148 del c.p.c.* per essere stata apposta la relata di notifica dell'atto sul frontespizio e non in calce al medesimo, con ciò integrandosi un caso di mancanza dei requisiti formali indispensabili per l'eventuale raggiungimento dello scopo e quindi di insanabile nullità della notificazione stessa;

3) *violazione dell'art. 7, comma 1 della Legge n. 212 del 2000* per carenza di motivazione, stante la mancata allegazione all'atto impositivo degli estratti conto bancari da cui sarebbero emersi i presunti pagamenti in nero di cui al primo rilievo ai fini delle II.DD. e, soprattutto, del verbale d'interrogatorio del sig. Angelotti, da cui sarebbero state tratte le dichiarazioni riportate in stralcio nell'accertamento, nonché del processo verbale e della segnalazione dell'Ufficio di Rapallo, da cui sarebbe scaturito l'atto stesso, con conseguente lesione del diritto di difesa della società;

4) *violazione dell'art. 41-bis (accertamento parziale) del DPR n. 600/1973 e dell'art. 54, comma 5, del DPR n. 633/1972*, sia per mancata allegazione della segnalazione dell'Ufficio di Rapallo posta a base dell'accertamento, sia perché la complessità dell'attività di controllo posta in essere per più di trenta giorni dall'Ufficio della Spezia appare incompatibile con la *ratio* ed i presupposti dell'accertamento parziale, la carenza dei quali determinerebbe pertanto l'annullabilità dell'atto impositivo.

5) *violazione degli articoli 19 e 54 del DPR 633/1972 e dell'art. 17 della sesta Direttiva IVA n. 77/388 nonché dell'art. 2697 c.c.*, per essere stata indebitamente attribuita alla COSTAUTO SRL la realizzazione di una frode intracomunitaria sulla base di elementi di prova interamente a carico di un altro soggetto (Angelotti Mauro) e comunque non particolarmente significativi. Il disconoscimento del diritto a detrarre l'IVA sarebbe quindi del tutto illegittimo sia per carenza di prova in merito all'asserita inesistenza soggettiva delle fatture emesse dal sig. Angelotti sia per carenza di prova, o meglio, per indebita inversione dell'onere della prova, in merito alla consapevolezza della frode stessa da parte di COSTAUTO SRL. In particolare, il fatto che la ditta avesse

USO RICERCA E STUDI

sede in un "immobile residenziale" non proverebbe alcunché, non solo perché la società non ha alcun obbligo di verificare l'idoneità delle sedi dei propri fornitori, ma soprattutto perché non serve un deposito autovetture ad un soggetto che fonda il proprio commercio sull'immediata disponibilità dei nuovi modelli; analogamente sarebbe fisiologico lo svolgimento dell'attività da parte dell'A prevalentemente tramite telefono e fax e, comunque, ulteriormente a potrebbe essere addebitato alla C SRL per il fatto che il fornitore non abbia contabilizzato le proprie spese telefoniche; ancora, sarebbe del tutto irrilevante la circostanza dell'aver prima svolto la professione di fabbro, visto che non è proibito cambiare occupazione, o la scarsa conoscenza del tedesco, visto che lo stesso Angelotti dichiarava di intrattenere rapporti con i fornitori sia in inglese sia in italiano; infine, a nulla rileverebbe il fatto di operare su provvista degli acquirenti – circostanza peraltro non provata dall'Ufficio nel caso di CO SRL– trattandosi di una prassi del settore, né il fatto che l'Angelotti operasse in perdita, atteso che tale circostanza non era conosciuta né conoscibile dalla [redacted], la quale invece ha sempre acquistato a prezzi di mercato; il fatto poi che la [redacted] abbia detratto l'IVA indicata sulle fatture dell'Angelotti discende semplicemente dal fatto di averla subita in rivalsa e quindi pagata al fornitore, senza alcuna responsabilità dell'eventuale omesso riversamento all'erario da parte di questi; non sarebbe inoltre provato, ma anzi del tutto erroneo, che la [redacted] acquistasse vetture di elevato *standing*, trattandosi invece soltanto di vetture di ultimo modello, non disponibili in Italia, ma sovrabbondanti in Germania, dove l'Angelotti le acquistava già immatricolate e a chilometri zero per rivenderle ad autosaloni nazionali, disponibili a prenderle così com'erano, per caratteristiche, colore ed *optional*, pur di non attendere gli ordinari lunghissimi tempi di consegna. Infine, del tutto non provata sarebbe l'affermazione in base alla quale il prezzo praticato dalla ditta individuale sarebbe stato inferiore a quello di mercato, considerato trattarsi di vetture già targate a chilometri zero, con conseguente decurtazione del prezzo di mercato, dimostrato

USO RICERCA ESTUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

5 pag

dall'allegazione delle relative pubblicità. A riprova, viene allegata sia una fattura dell'importatore italiano della Toyota relativamente ad un auto identica a quella indicata dall'Ufficio nell'accertamento, ma non targata, per un prezzo assolutamente analogo a quello praticato dall'Angelotti, sia una copia delle offerte praticate da altri fornitori per lo stesso bene, tutte recanti prezzo analogo. Infine, le affermazioni dell'Angelotti circa le modalità della frode riguarderebbero società diverse dalla COSTANTO SRL;

6) *violazione dell'art. 21, comma 7, del DPR 633/1972*, poiché illegittimamente l'Ufficio ha chiesto l'IVA non versata dal cedente Angelotti, al cessionario società Costanto s.r.l.;
7) *violazione dell'art. 54 del DPR 633/1972* per infondatezza del recupero relativo al conto "Cassa contanti e assegni", per i motivi illustrati nella parte relativa alle II.DD.;
8) *violazione dell'art. 8, comma 1, lett. c) del DPR 633/1972,* per insussistenza di responsabilità a carico della COSTANTO SRL, in relazione ad inadempimenti imputabili agli emittenti delle lettere d'intento e di cui la società non aveva e non poteva avere alcuna consapevolezza, come infatti non provato dall'Ufficio, soprattutto trattandosi di mera incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'intento. Ai fini delle IIDD, la società eccepiva:
9) *violazione dell'art. 54 del DPR 633/1972* per infondatezza del recupero relativo al conto "Cassa contanti e assegni", atteso che il conto cassa in negativo sarebbe stato giustificato dal mancato aggiornamento della contabilità, cui era stato posto rimedio registrando prima tutti i pagamenti (con sbilanciamento in avere della cassa fino all'importo negativo di € 1.943.460,82) e poi tutti gli incassi, con un saldo in avere a fine giornata di euro 317.161,70, come dimostrerebbe il fatto che in un solo giorno siano state registrate addirittura 1776 operazioni. Quindi la perdita sarebbe stata solo fittizia, in quanto motivata dalla registrazione delle operazioni negative prima ed indipendentemente da quelle positive. Di conseguenza, la cassa in negativo non può essere considerata elemento presuntivo di contabilità in nero, anche

USO RICERCA E STUDI

perché la cassa, a fine anno, registrava un saldo positivo perfettamente corrispondente all'estratto conto bancario;

10) *violazione dell'art. 14, comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993*, non solo perché non sussiste né è stato realizzato dalla COSTAUTO SRL (per mancanza di dolo specifico, stante la mancata dimostrazione della consapevolezza dell'acquirente e perché non risulta sussista a suo carico alcuna indagine penale) il reato di cui all'art. 2, comma 1 del Decreto legislativo n. 74 del 2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti), ma anche perché ciò rileverebbe eventualmente solo in relazione all'IVA detratta e non ai costi sicuramente non fittizi, in quanto effettivamente sostenuti per l'acquisto delle autovetture, a meno di un'interpretazione non costituzionale della norma. E, comunque, si sarebbe dovuto al limite disconoscere soltanto la parte di costo costituita dall'IVA non versata dal fornitore. La norma appare in ogni caso incostituzionale, perché determina l'indeducibilità di costi da reato mentre consente la tassazione dei redditi illeciti, e si chiede pertanto che venga sollevata davanti alla Corte costituzionale la relativa questione di legittimità;

11) illegittimità dei rilievi IRAP per quanto espresso relativamente ai rilievi in materia di imposte dirette

12) relativamente alle sanzioni, la contribuente eccepiva illegittimità conseguente a quella dei recuperi da cui derivano ed illegittimità per vizio proprio, con riferimento agli aumenti della sanzione base, che risulterebbero duplicati per sostanziale identità dei requisiti di personalità e recidività, anche considerato che l'accertamento relativo al 2003 è stato già annullato dalla CTP in data antecedente all'emissione dell'atto per il 2004. Per quanto attiene poi specificamente ai rilievi 3/IVA, 5/IVA e 7/IVA, si tratterebbe di irregolarità meramente formali e quindi non sanzionabili ai sensi dell'art. 10, comma 3, della legge 212 del 2000.

In giudizio si era costituito l'Ufficio e con sentenza 19 giugno 2009 n. 95 la CTP della Spezia, respinti i primi due motivi relativi alla durata delle operazioni di

USO RICERCA E STUDI

verifica e alla nullità della notificazione dell'avviso, accoglieva il ricorso relativamente al terzo motivo, relativo al difetto di motivazione, restando così assorbiti gli atri motivi.

Sull'appello, dell'Ufficio la CTR Liguria con sentenza 17 aprile 2012 n. 102 confermava l'impugnata sentenza, sul rilievo del difetto di motivazione del provvedimento impositivo impugnato.

Adita su ricorso dell'Ufficio, la Cassazione, con ordinanza 5 ottobre 2018 n. 24417, ha cassato la sentenza della CTR Liguria.

La società COSTAUTO SRL ha riassunto il giudizio con atto notificato all'Ufficio in data 08/04/2019.

Si è costituito l'Ufficio.

All'udienza del 23 gennaio 2020 l'appello è tornato in decisione, previa discussione.

DIRITTO

Il Collegio rileva come la Cassazione abbia accolto i motivi nn. 1 e 3 del ricorso proposto dall'Ufficio. Tali motivi, con i quali si contestava la decisione del giudice d'appello erano riconducibili al *genus* di quelli di cui all'art. 360 n. 3 del c.p.c., che contempla la violazione o falsa applicazione delle norme di diritto.

Ne consegue che trova applicazione l'insegnamento giurisprudenziale secondo cui in queste ipotesi il giudizio di rinvio rappresenta una prosecuzione del giudizio di Cassazione che deve essere completato applicando al caso concreto il principio di diritto enunciato dalla Cassazione. Pertanto il giudice deve soltanto uniformarsi ex art. 384 c.p.c. al principio di diritto enunciato dalla sentenza di Cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo (Cass. sez. I 7 agosto 2014 n. 17790).

Nel giudizio di rinvio, è precluso alle parti di ampliare il thema decidendum e di formulare nuove domande ed eccezioni ed al giudice — il quale è investito della controversia esclusivamente entro i limiti segnati dalla sentenza di cassazione ed è vincolato da quest'ultima, relativamente alle questioni da essa decisa — non è, pertanto, consentito qualsiasi riesame dei presupposti di applicabilità del principio di

USO RICERCA E STUDI

diritto enunciato, sulla scorta di fatti o profili non dedotti, né egli può procedere ad una diversa qualificazione giuridica del rapporto controverso ovvero all'esame di ogni altra questione, anche rilevabile d'ufficio, che tenda a porre nel nulla o a limitare gli effetti della sentenza di cassazione in contrasto con il principio della sua intangibilità. (Cass. civ. I 7 marzo 2011 n. 5381).

Nella specie la Cassazione, con la sentenza che ha cassato la sentenza della CTR Liguria ha affermato il seguente principio ""*in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7 della l. n. 212 del 2000) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone l'art. 3, comma 3, della l. n. 241 de/1990. Ne consegue che all'avviso di accertamento vanno allegati i soli atti aventi contenuto integrativo della motivazione dell'avviso medesimo e che non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale, ma non anche gli altri atti cui l 'Amministrazione finanziaria faccia comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva*".

Il vincolo derivante dalla pronuncia della Cassazione induce il Collegio a ritenere fondato il motivo di appello dell'Ufficio con cui è stata censurata la sentenza di primo grado laddove ha accolto il ricorso di primo grado per difetto di motivazione del provvedimento impugnato (terzo motivo). Tale provvedimento, infatti, ha riprodotto sostanzialmente il contenuto degli atti richiamati ed ha consentito al contribuente di ricostruire con sufficiente accuratezza la pretesa dell'Ufficio e le ragioni fattuali e giuridiche sulla quale essa si fonda.

Ciò posto il Collegio osserva che, ai sensi dell'art. 64, comma 4, d.lgs 546/92, nel giudizio di rinvio le parti conservano la stessa posizione processuale nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata.

In questa sede, pertanto, devono essere esaminati i motivi respinti dal giudice di primo grado e quelli rimasti assorbiti per effetto dell'accoglimento del ricorso, in quanto i primi sono stati riproposti con appello incidentale dalla appellata e i secondi con le controdeduzioni a suo tempo depositate e con lo stesso atto di riassunzione.

USO RICERCA E STUDI

Il primo motivo non è fondato.

Nessuna norma stabilisce l'inutilizzabilità degli elementi raccolti successivamente allo scadere del termine legale di conclusione delle verifiche fiscali.

Il superamento di tale termine potrà rilevare a fini disciplinari o risarcitori ma non determina alcuna illegittimità.

In questo senso la giurisprudenza: *Il temine previsto dall'art. 12, comma 5, della legge n. 212 del 2000 in relazione alla durata massima delle verifiche fiscale, ha natura ordinatoria e giammai perentoria. Di conseguenza la relativa violazione non determina la nullità del provvedimento di accertamento che dalla verifica dipende, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione*. (Cass. civ. VI 26 gennaio 2016 n. 1334)

Del pari infondato è il secondo motivo.

Si sostiene sulla base di un precedente della Cassazione (Cass. trib 21 marzo 2007 n. 6749) che l'apposizione della relata di notifica sul frontespizio dell'atto anziché in calce come previsto dall'art. 148 c.p.c. determinerebbe una nullità insanabile ex art. 156, comma 2, c.p.c.

La tesi non persuade. Deve rilevarsi, infatti, come l'art. 160 c.p.c. non contempli tali ipotesi tra le cause di nullità della notifica. Deve, pertanto, rilevarsi come, al più, tale vizio possa avere dato luogo ad una ipotesi di nullità che risulta sanata mediante il raggiungimento dello scopo, avendo interposto la contribuente tempestivo ricorso e non avendo espressamente addotto profili quantomeno indiziari di incompletezza o inveridicità della copia dell'atto a lei notificata. In questo senso la giurisprudenza più recente ha affermato che *non può dichiararsi la nullità della notifica dell'atto impositivo per apposizione della relata sul frontespizio anzichè in calce ove non siano oggetto di specifica contestazione la completezza e conformità dell'atto notificato, il quale contenga in ogni foglio il numero della pagina e l'indicazione del numero complessivo di esse, ciò che garantisce all'interessato l'integrità dell'atto notificato, con conseguente raggiungimento dello scopo della notifica* (Cass. 14 novembre 2016, n. 23175).

UFFICIO RICERCA E STUDI

Anche in caso di irregolare apposizione della relata sul frontespizio anzichè in calce all'atto, in violazione dell'art. 148 c.p.c., persiste la prova, fino a querela di falso, della regolarità dell'atto notificato in relazione agli elementi in tal modo certificati dall'agente notificatore, da cui discende, in relazione alla natura e consistenza di essi, la presunzione - che incombe al destinatario contestare e superare - di piena conformità e/o completezza dell'atto notificato.

La Cassazione ha deciso nel senso del respingimento della relativa eccezione un caso analogo a quello oggi *sub iudice* affermando: *"la pagina di frontespizio della cartella indica la progressione e il totale delle pagine dell'atto (1 di 14) e il numero dell'avviso di accertamento, sicchè incombeva al notificato provare, con querela di falso, che l'atto consegnato avesse caratteristiche diverse o che fosse incompleto, dovendosi concludere, in mancanza di tale prova, per la regolarità della contestata notifica.* (Cass. trib. 31 marzo 2017 n. 8432)

Il quarto motivo non è fondato.

Si lamenta l'insussistenza dei presupposti per il ricorso all'accertamento parziale L'accertamento in questione, infatti scaturisce da una segnalazione dell'Ufficio di Rapallo che aveva accertato l'effettuazione di frodi comunitarie da parte dell'Azienda [redacted] ro. Con il che sono rispettati i presupposti per l'accertamento parziale dal momento che nessuna norma impone che tutta l'attività accertativa sia già compendiata nella segnalazione originaria di talchè sia vietato all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate svolgere sulla base della segnalazione una propria attività accertativa più o meno penetrante in relazione alla particolarità del caso.

A tal riguardo la Cassazione ha espresso il seguente orientamento *"in materia di accertamento, il mancato rispetto delle prescrizioni previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis, comma 1, e dall'art. 43, comma 3 del medesimo decreto, può determinare l'illegittimità dell'accertamento successivo e non di quello già esplicato"* (Cass. trib 1 ottobre 2018 n. 23685).

Il quinto motivo non è fondato.

In particolare, appare legittima la ripresa a tassazione dell'IVA relativa agli acquisti effettuati dalla ditta [redacted] (rilievo n. 1 IVA).

USO RICERCA E STUDI

Gli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno della propria pretesa, riconducibili essenzialmente all'assenza di struttura imprenditoriale della ditta Angelotti Mauro appaiono così significativi da indurre presuntivamente (art. 2727 c.c.) il Collegio a ritenere quantomeno che l'appellata fosse in grado, usando l'ordinaria diligenza, di percepire la frode posta in essere da quest'ultimo.

Deve preliminarmente rilevarsi come l'[illegible]esse ammesso la perpetrazione di operazioni soggettivamente inesistenti in relazione a rapporti intrattenuti con altra società.

In particolare l'avviso di accertamento riporta ampi stralci del PV 29 ottobre 2004 in cui [illegible] afferma: "All'inizio della mia attività operavo solo con la società …e sono stato da questa società indirizzato a fare questo tipo di operazioni. Per dette operazioni la stessa società, dopo proprie ricerche a mezzo computer, individuava l'offerta del fornitore tedesco (prezzo e caratteristiche del veicolo), quindi mi indicava l'autovettura da acquistare, di cui conoscevo il prezzo di vendita praticato dal fornitore, e mi anticipava il denaro pari all'importo che avrei fatturato con IVA alla stessa indicandomi anche come compilare la fattura; detta somma comprendeva già il mio compenso. Di circa €1.200 – 1.300 che includeva il rimborso delle spese da me sostenute (avviso di accertamento pag. 4).

Deve, ancora in via preliminare, rilevarsi come la contribuente intrattenesse con l'Angelotti rapporti di sicura rilevanza economica, visto l'ammontare superiore ai 350.000 Euro dei costi portati in deduzione.

Da ultimo, deve rilevarsi come oggetto delle transazioni economiche con l'Angelotti fossero autovetture di cospicuo valore economico.

Ne consegue che la diligenza dell'imprenditore medio avrebbe condotto la contribuente a rendersi agevolmente conto dell'assenza di qualsivoglia struttura imprenditoriale in capo all'[illegible]ti.

Gli elementi individuati dall'Ufficio sono i seguenti.

La ditta aveva sede in un "immobile residenziale" e del tutto inidoneo a sostenere il commercio di autovetture. Ciò avrebbe dovuto ingenerare sospetti specie in relazione all'attività asseritamente posta in essere. Deve, infatti, rilevarsi come chi acquisti

UFFICIO RICERCA E STUDI

autovetture in modo professionale normalmente disponga di idonei spazi ove custodirle. Non persuade l'osservazione secondo la quale la contribuente non avrebbe alcun obbligo di verificare l'idoneità delle sedi dei propri fornitori: ciò può valere per altri settori commerciali e per modesti quantitativi di forniture, non certo per le autovetture, la cui integrità costituisce elemento essenziale. Del tutto apodittica è poi l'affermazione secondo la quale non servirebbe un deposito autovetture ad un soggetto che fonda il proprio commercio sull'immediata disponibilità dei nuovi modelli. La circostanza che l'Angelotti non avesse contabilizzato le spese telefoniche, poi, assume una valenza indiziaria molto importante alla luce dell'asserita attività di commercio svolta dall'Angelotti. E così, del pari valenza indiziaria rivestono sia l'attività precedentemente svolta dallo stesso sia la scarsa conoscenza della lingua tedesca parlata nei paesi dove intratteneva rapporti.

A tal riguardo, la Cassazione ha affermato che *in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, pure nell'ambito di una frode carosello, in cui le operazioni sono sempre effettive, l'Amministrazione ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ossia la sua non operatività, oltre che la consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, anche in via presuntiva in quanto avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, essendo irrilevante la regolare contabilità, la regolarità dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi* (Cass. trib 28 giugno 2018 n. 17161 Cass. 20 aprile 2018 n. 9851; Cass. 21 aprile 2017 n. 10120, tutte successive alla pronuncia della Corte di Giustizia sezione Quinta 22 ottobre 2015, indicata in discussione da XXXXX). Del pari irrilevante la circostanza che le autovetture siano state acquistate a prezzi in linea con quelli di mercato. La Cassazione ha affermato che *In tema di IVA, nell'ipotesi di frodi carosello, la prova della buona fede del cessionario non può essere fondata sulla sola mancanza di un beneficio economico concreto derivante allo stesso per essere le operazioni commerciali effettuate a prezzi di*

UFFICIO RICERCA ESTUDI

mercato, trattandosi di elemento esterno alla fattispecie tipica, inidoneo a dimostrare l'estraneità alla frode. (Cass. VI 21 giugno 2018 n. 16469).

Deve conclusivamente ritenersi che la contribuente dovesse conoscere la frode posta in essere dall'Angelotti.

Legittimamente, pertanto, l'Ufficio ha operato le riprese IVA di cui al rilievo n. 1, trattandosi di operazioni soggettivamente inesistenti.

Parimenti infondato è il sesto motivo con cui si contesta la ripresa a tassazione nei confronti della contribuente dell'IVA non versata dalla ditta Angelotti Mauro (rilievo n. 2 IVA).

In sostanza la ricostruzione dell'Ufficio muove dalla constatazione della interposizione fittizia dell'Angelotti nel rapporto tra i venditori tedeschi di auto e la Costauto. Poiché in realtà il vero soggetto direttamente acquirente dei beni era la XXX su questa gravavano gli obblighi di cui agli artt. 23 e 25 d.p.r. 633/1972 e di cui agli artt. 46 e 47 d.l. 331/93.

In sostanza trattandosi di un acquisto intracomunitario di beni, l'IVA è dovuta dall'acquirente. Nello specifico il reale acquirente è la XXX s.r.l. onde su di esse incombeva l'obbligo di registrazione delle fatture emesse dai fornitori tedeschi ovvero comunque l'autofatturazione e il versamento delle relative somme.

La pretesa dell'Ufficio, pertanto, una volta riconosciuta la fittizieta' dell'interposizione dell'Angelotti, si appalesa fondata.

Del pari fondato è il rilievo n. 3 relativo alla omessa compilazione dei moduli INTRASTAT a fronte di acquisti intracomunitari effettuati dalla XXXX s.r.l.

Fondati appaiono invece i motivi di gravame nn. 7 e 9, relativi alle riprese generate dal conto cassa (rilievo n. 4 IVA e n. 1 II. DD).

La circostanza che la cassa abbia avuto un risultato negativo, infatti, è stato giustificato con il ritardo nell'aggiornamento della contabilità che, pur non essendo comportamento commendevole, nondimeno non vale a dimostrare di per sé l'evasione

USO RICERCA ESTUDI

in assenza di positivi riscontri. Nella specie, peraltro, una volta registrate tutte le operazioni il conto cassa è tornato in attivo.

Del pari fondato appare l'ottavo motivo (rilievi nn. 5 e 6 IVA) relativo ad alcune irregolarità nelle lettere d'intenti rilasciate dagli esportatori. A tal riguardo occorre sinteticamente rilevare come, in tali casi, la responsabilità sia da porre a carico dei soggetti esportatori abituali che tali lettere di intenti rilasciano.

Devono essere annullate altresì le riprese a tassazione relative alle imposte dirette.

Il primo rilievo è correlato al rilievo n. 4 in materia di IVA di talchè valgono le considerazioni in quella sede svolte.

Il secondo rilievo, invece, si fonda sulla asserita commissione del reato di cui all'art. 2 d.lgs. 74/00 e giunge a riprendere a tassazione i costi per l'acquisto delle auto dai fornitori tedeschi operate per il tramite dell'Angelotti.

Il motivo è fondato.

È lo stesso avviso di accertamento che a pagina 7 evidenzia un prospetto redatto sulla base delle fatture di acquisto emesse dagli operatori intracomunitari dal quale emerge come la Co bbia sostenuto costi per l'acquisto di autovetture per un importo di €. 352.666,61. Deve, infatti, rilevarsi come nella frode carosello realizzata mediante fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti sia simulato non già l'acquisto in sé, che avviene effettivamente, ma si realizzi una interposizione fittizia di un simulato alienante.

All'annullamento delle riprese in materia di imposte dirette consegue l'annullamento delle riprese IRAP che dalle prime dipendono.

Relativamente alle sanzioni, il Collegio ritiene che l'introduzione di un nuovo sistema sanzionatorio da parte del d.lgs. 158/15 e l'accoglimento parziale del ricorso comporti l'obbligo di rideterminazione delle sanzioni.

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

Per finire, le spese possono essere compensate stante la soccombenza parziale.

PQM

La Commissione in accoglimento parziale dell'appello, riforma la sentenza di primo grado e per l'effetto conferma l'accertamento relativamente ai rilievi nn.1, 2 e 3 in materia di IVA, annulla per il resto l'avviso impugnato.

Manda all'Ufficio la rideterminazione delle sanzioni.

Spese compensate.

Così deciso in Genova, il 23 gennaio 2020.

Il relatore

Fulvia Maggio

Il presidente

Marina Celle

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA SEZ.STACCATA DI BRESC** SEZIONE **26**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**PALESTRA**	**BATTISTA**	**Presidente**
☐	**BUCCARO**	**ALFREDO**	**Relatore**
☐	**CRISAFULLI**	**GIUSEPPA**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3742/2020
  depositato il 06/10/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 8/2020 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MANTOVA
  contro:

difeso da:

proposto al 'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI MANTOVA
VIA VERRI 5 46100 MANTOVA MN

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2017001OM000000750002 REGISTRO

SEZIONE

N° 26

REG.GENERALE

N° 3742/2020

UDIENZA DEL

08/02/2021 ore 09:00

N° 1518/26/2021

PRONUNCIATA IL:

8 FEB. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

19 APR. 2021

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Romano Mazzola

USO RICERCA E STUDI

Svolgimento del processo

Il contribuente G S.r.l. propone ricorso RGR 331/2019 presso la Commissione Tributaria Provinciale di Mantova sezione 2 contro Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Mantova avverso avviso di liquidazione n. 2017/001/OM/000000075/0/002 anno 2017 per imposta di registro; imposta ipotecaria; imposta catastale. L'atto di liquidazione ha origine a seguito della tassazione al decreto di omologazione del concordato fallimentare con assuntore relativo al fallimento della società *GS.r.l.*. pronunciato a seguito della proposta formulata dalla Gai sensi dell'art. 124 del R.D. 16 marzo 1942, n 267 (c.d. "Legge Fallimentare"). In tale proposta la newco G quale assuntore, assumeva l'impegno di pagare, integralmente o parzialmente, i creditori ammessi al passivo fallimentare; nel decreto di omologa si disponeva che a seguito del pagamento dei creditori sociali da parte dell'assuntore venisse operato il trasferimento allo stesso della proprietà degli immobili tramite atto notarile e il trasferimento degli altri beni mobili e dei crediti attraverso scrittura privata a cura del curatore. L'Agenzia delle Entrate, sulla base del decreto di omologa, ha liquidato le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale, pari al 3% dell'importo dei debiti accollati (pari ad euro 2.050.037,00) ex art. 9 della Tariffa allegata al TUR dpr 131/86 anziché in misura fissa. A detta dell'Agenzia delle Entrate, infatti, nel caso di specie troverebbe applicazione il regime di tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria che producono effetti traslativi. Di conseguenza l'Ufficio ha liquidato l'imposta di registro in euro 61.501,00, pari al 3% di € 2.050.037,00; L'imposta ipotecaria in euro 25.190,00; L'imposta catastale in euro 8.530,00. Il contribuente asserisce che le imposte liquidate dall'Agenzia delle Entrate sono errate; Il decreto di omologa emesso dal Tribunale di Mantova deve essere assoggettato a imposta in misura fissa dal momento che non ha prodotto alcun effetto traslativo dei beni della procedura fallimentare. Tale decreto, infatti, si è limitato a rendere stabile e definitiva l'intesa raggiunta da G e i creditori. Nessuna modifica né innovazione dei rapporti giuridici è stata prodotta dall'atto giudiziale in esame. La pretesa dell'Ufficio è infondata e illegittima. Lamenta la violazione dell'art. 37 del dpr 131/86 ed ancora che la proposta di concordato fallimentare non prevedeva nessun accollo dei debiti da parte della newco Gallini ma una offerta di pagamento a favore del trasferimento dell'attivo fallimentare al fine di ottenere la proprietà dei beni mobili ed immobili della società fallita.

La commissione Tributaria Provinciale di Mantova sezione 2 con sentenza n. 08/02/2020 accoglie parzialmente il ricorso. Osserva che per determinare la base imponibile di un atto giudiziario occorre far riferimento agli effetti che esso in concreto determina. (art. 43 TUR 131/86). Poiché la proposta di concordato non prevedeva l'accollo dei debiti avendo la ricorrente versato € 2.050.037 alla procedura fallimentare ed il curatore a sua volta ha pagato i creditori, non può essere applicato l'art. 21 comma 2 del dpr 131/86(che prevede in constanza di più disposizioni venga tassata quella più onerosa) l'imposta deve essere applicata solo con riferimento ai beni della massa attiva del fallimento. Rideterminandola in € 5.723,00 per i beni immobili ed in € 200,00 per i beni mobili. Avverso la sentenza n. 08/02/2020 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Mantova propone appello. L'appellante rileva Violazione di legge e motivazione mancante in relazione all'art. 21, comma 2°D.P.R. 131/1986, in relazione alla qualificazione del concordato, operata dal Giudice, senza accollo dei debiti da parte dell'assuntore "avendo "*la ricorrente versato euro 2.050.037,00 alla procedura fallimentare ed il curatore, a sua volta, ha pagato i creditori.* l'assunzione, da parte di un terzo dei debiti del fallito, sottoposta al parere favorevole del comitato dei creditori configura la procedura di accollo; è la stessa giurisprudenza di cassazione a ritenere che, nel concordato fallimentare per assunzione, il terzo, per effetto dell'omologa, realizzi immediatamente il trasferimento della massa attiva, dietro l'accollo dei debiti e l'impegno di onorarli nella misura promessa. In punto di diritto va infatti rilevato che nell'ipotesi di concordato fallimentare per assunzione (in cui rientra, pacificamente, il caso di specie), il terzo, per effetto dell'omologa, realizza Immediatamente il trasferimento della massa attiva, dietro l'accollo dei debiti (che non costituisce affatto una condizione sospensiva del trasferimento dei beni). Dichiara legittimo il proprio operato; chiede l'accoglimento dell'appello. Di contro l'appellato ribadisce le medesime conclusioni espresse dinanzi al giudici di prime cure producendo appello incidentale in quanto l'atto di omologa non deve essere tassato in misura proporzionale ma in misura fissa. all'art. 8, lettera g), Tariffa, Parte Prima, del D.P.R. n. 131/1986. Il decreto

USO RICERCA STUDIO

MEF Dipartimento delle Finanze

di omologa emesso dal Tribunale di Mantova, infatti, non ha prodotto alcun tipo di effetto traslativo L'atto giudiziario non realizza alcuna modifica o innovazione dei rapporti giuridici, ma si limita ad accertarli e a constatarne l'esistenza e la "composizione".
Essi sono già definitivi in sede di approvazione della proposta da parte dei creditori e vengono, poi, "ratificati" con il decreto di omologazione.
Il provvedimento di omologa cristallizza l'accordo tra il fallito e i creditori, senza produrre alcun trasferimento della proprietà dei beni della procedura fallimentare. Chiede il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle Entrate; chiede, in via incidentale, in parziale riforma della sentenza impugnata e accogliere l'appello incidentale ; chiede di riformare la sentenza di primo grado e dichiarare l'illegittimità e l'infondatezza della pretesa dell'avviso di liquidazione liquidando le imposte di registro, ipotecarie e catastali in riferimento ai beni dell'attivo fallimentari in misura pari a € 5.753,00.(€ 200,00 per i beni immobili, € 5.523,00 per i beni mobili).

Conclusioni per:

AGENZIA DELLE ENTRATE Direzione Provinciale di Mantova Appellante

In accoglimento dell'appello; riformare la sentenza n. 08/02/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Mantova sezione 2 RGR 331/2019

G SRL Appellato

Il rigetto dell'appello; accogliere l'appello incidentale in riforma della sentenza di primo grado.

Motivi decisionali

La Commissione esaminati i documenti in atti e avendo proceduto alla lettura delle considerazioni dell'appellante e delle controdeduzioni dell'appellato ritiene fondate le conclusioni dell'Ufficio. Il concordato fallimentare con l'intervento di un assuntore ha natura traslativa. L'assuntore si accolla le passività e diventa proprietario di tutte le attività e passività della società fallita come risultanti dalla sentenza di omologazione del concordato. L'atto giudiziario di omologa produce effetti immediatamente traslativi. Pertanto, il decreto di omologa del concordato con intervento del terzo assuntore, avendo efficacia traslativa della proprietà dei beni a favore del terzo assuntore, deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale, in base a quanto stabilito dall'art. 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R. Nel concordato con terzo assuntore, il terzo acquista i beni fallimentari già con l'omologa del concordato stesso, essendo gli eventuali successivi provvedimenti del giudice delegato atti meramente esecutivi (Cass. 15716/2002, Cass. 8832/2007, Cass. 4863/2010 Rv. 612336, Cass. 6643/2013 Rv. 625475). Al riguardo, questa Corte (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3286 del 12/02/2018) ha già affermato che "In tema d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8 lettera a) della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del detto articolo." Va sul punto precisato che pur avendo un precedente di legittimità diffusamente argomentato sulla giustificazione della tassazione fissa in base al «criterio nominalistico» riveniente dalla citata norma, cioè per il generico e nominale riferimento di questa disposizione agli atti «di omologazione» (Cass. 11585/2007), va ribadito (Cass. 3286/2018, Cass. n. 6207/2018) che detto precedente concerne, un concordato senza immediato effetto traslativo (concordato con garanzia), del quale pertanto la si è dovuto constatare l'estraneità alla previsione dell'art. 8 cit. ipotesi quindi diversa dalla presente. L'appellato insiste sulla pertinenza dell'indirizzo di legittimità concernente l'omologazione del concordato non traslativo: tuttavia, ove applicato a un concordato con effetti traslativi qual è il concordato con terzo assuntore, l'evocato indirizzo risulterebbe deviato dalla fattispecie sua

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

propria ed esportato a una fattispecie specularmente inversa; con l'irrazionale conseguenza di mandar esente da imposta quel trasferimento di ricchezza che in altre tipologie di concordato (con garanzia o *cessio bonorum)* si produce ed è tassato solo nel momento degli eventuali negozi attuativi e che viceversa nel concordato con terzo assuntore si produce e deve essere tassato come effetto immediato e attuale.
(Cassazione Ordinanza n.13352/2020; Cassazione Ordinanza n. 3286/2018). L'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Mantova è pertanto legittimo.
Le imposte di registro, ipotecarie e catastali derivanti dal decreto di omologa vanno tassate in misura proporzionale ex art. 9 e art. 8 lettera a) della Tariffa allegata al TUR. dpr 131/86 anziché in misura fissa.

PQM

La Commissione, in riforma della decisione impugnata, rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente. Condanna quest'ultima alla rifusione delle spese di lite che liquida in € 11.500,00.

Brescia, 8 febbraio 2021

Il Giudice Estensore

Il Presidente

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA SEZ.STACCATA DI BRESCIA** SEZIONE **26**

riunita con l'intervento dei Signori:

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

- ☐ **DI GAETANO LORENZO Presidente**
- ☐ **BUCCARO ALFREDO Relatore**
- ☐ **ARCIERI DONATO Giudice**
- ☐
- ☐
- ☐
- ☐

ha emesso la seguente

SENTENZA

SEZIONE

N° 26

REG.GENERALE

N° 4015/2020

UDIENZA DEL

02/03/2021 ore 15:00

N° 1510/26/2021

PRONUNCIATA IL:

02 MAR. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

13 APR. 2021

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Rosario Mazzola

- sull'appello n. 4015/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 783/2014 Sez:12 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BRESCIA
contro:
AG.ENT. - RISCOSSIONE - BRESCIA

contro:
VIGANI ANTONIO
VIA TRIESTE 63 25080 ERBUSCO

proposto dagli apppellanti:

E

difeso da:

VIA NAZARIO SAURO N. 16 PAL. 2 P.T. 00195 ROMA RM

Atti impugnati:
AVVISO ISCRIZIONE IPOTECARIA n° N. NOTA 7899 RG E 1697 RP GIOCHI-LOTTERIE 2009

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

Svolgimento del processo

Il contribuente B propone ricorso per riassunzione a seguito della sentenza della Corte di Cassazione n. 3243/2020, depositata il 11 febbraio 2020 ed avente ad oggetto la cassazione della Sent. n. 2913/25/17 della Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, depositata in data 29.06.2017. La questione prende origine dalla notifica al Sig. V da parte della società Equitalia nord spa di un avviso di iscrizione ipotecaria su un immobile di proprietà di questi sito in Erbusco (BS) per mancato vers mento di contributi Inps, Iva, e sanzioni irrogata dall'Amministrazione dei Monopoli di Stato per vio azione del T.U.L.P.S. per € 193.731,80. I coniugi V e B presentano ricorso presso la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia contestando la legittimità dell'iscrizione ipotecaria asserendo che l'immobile oggetto di iscrizione era confluito nel fondo patrimoniale in favore della propria famiglia. Precisano che l'impugnazione è qualificata come opposizione all'esecuzione. L'Agente della riscossione rileva la carenza di legittimazione passiva e la natura previdenziale dei crediti che portano la questione di competenza del Tribunale Ordinario quale giudice dell'esecuzione; l'inammissibilità del ricorso per tardività ex art. 21 del dlgs 546/92; l'inopponibilità del fondo patrimoniale alla riscossione. La Commissione Tributaria Provinciale di Brescia con sentenza n. 783/12/14 dichiara il ricorso inammissibile per tardività ai sensi dell'art. 21 del Dlgs 546/92. Avverso la sentenza di primo grado i contribuenti Vigani e Boucha presentano appello. In tale atto lamentano che l'iscrizione ipotecaria è stata notificata al solo Vigani e non alla congiunta Boucha e quindi il ricorso presentato da quest'ultima risulta tempestivo; eccepiscono la nullità dell'iscrizione ipotecaria per omessa comunicazione preventiva; concludono con la richiesta della riforma della sentenza impugnata. L'Agente della riscossione chiede il rigetto dell'appello facendo notare che i contribuenti si sono limitati a contestare l'iscrizione ipotecaria in quanto i beni colpiti sono inseriti nel fondo patrimoniale, ma non hanno sollevato eccezioni in ordine all'esistenza del debito ed alla notificazione dei ruoli. La Commissione Tributaria Regionale Lombardia sezione staccata di Brescia con sentenza n. 2913/2017 respinge l'appello di entrambi i ricorrenti. Ritiene che anche il ricorso proposto dalla Boucha sia inammissibile in quanto la stessa aveva piena conoscenza di tale comunicazione avendo ricevuto ella stessa l'atto sottoscrivendo l'avviso di ricevimento qualificandosi "familiare convivente". Precisa che l'iscrizione prevista dall'art. 77 del dpr 602/73 non può essere considerato come un atto dell'espropriazione forzata, dovendosi piuttosto considerare come un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria. L'ipoteca è destinata ad assolvere una funzione di mera garanzia conservativa del credito. Avverso la sentenza n. 2013/2017 de la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia i Signori V e B propongono ricorso per Cassazione. Con la sentenza n. 3243/2020, la Corte di Cassazione, conferma le conclusioni dei giudici di prime cure e dei giudici di seconde cure sulla inammissibilità del ricorso da parte del Sig. Vper tardiva proposizione avverso iscrizione ipotecaria stante l'ampio decorso del termine di cui all'art. 21 del Dlgs 546/92. Diversa conclusione assume la Corte nei confronti della Sig.ra B. Accoglie il rilievo secondo il quale la Ctr abbia erroneamente ritenuto regolare la notifica dell'avviso d' iscrizione ipotecaria materialmente consegnato "in mani proprie" alla Sig.ra B moglie del destinatario Sig. V al quale l'atto era diretto. Secondo la Corte la Sig.ra B è venuta a conoscenza dell'atto solo in via extraprocessuale in quanto solo ricevente dell'atto stesso ma non destinataria; in quanto tale non poteva subire gli effetti sottesi e di conseguenza non legittimata all'impugnazione. Quindi il ricorso proposto dalla Boucha non può essere dichiarato inammissibile in quanto a lei mai notificato ma del quale è venuto a conoscenza solo perché lo ha trasmesso al legittimo estinatario. Ritiene ancora che la Ctr non abbia proceduto ad una attenta valutazione se il bene costituito nel fondo patrimoniale potesse essere sottoposto a esecuzione forzata in relazione alla qualificazione del debito in origine. Secondo un orientamento giurisprudenziale consolidato l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del dpr n. 602/73 è ammissibile anche sui beni facente parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c. sicché l'iscrizione è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia. Circostanze, queste, che non possono ritenersi dimostrate né escluse. La Corte dichiara inammissibile il ricorso di Vigani, accoglie il ricorso di Boucha rinvia alla Ctr. Nell'istanza di riassunzione la Sig.ra Boucha ripropone le medesime considerazioni sollevate nei precedenti gradi del giudi o ; chiede la

MEF Dipartimento delle Finanze

nullità dell'azione dell'Ufficio. Parimenti l'Agente della Riscossione conferma le proprie conclusioni chiede che il ricorso per riassunzione venga dichiarato infondato.

Conclusioni per:

B

Accoglimento del ricorso per riassunzione

AGENZIA DELLA RISCOSSIONE

Rigetto del ricorso per riassunzione; condanna alle spese

Motivi della decisione

La Commissione esaminati i documenti in atti e avendo proceduto alla lettura delle considerazioni dell'appellante e delle controdeduzioni dell'appellato ritiene fondate le conclusioni del contribuente Boucha leva.
La questione del contendere nasce dalla notifica, al Sig. V da parte dell'Agente della Riscossione, di una iscrizione ipotecaria, ai sensi dell'art. 77 del Dpr 602/73, su u bene immobile, di proprietà del Sig. V, inserito nel fondo patrimoniale istituito con il c niuge Boucha a tutela dei bisogni della famiglia per un debito derivante dal mancato pagamento di sanzioni ovute dal Sig. Vigani per violazioni del T.U.P.L.S. in materia di macchine da gioco. Il merito alla legittimità dell'iscrizione ipotecaria in quanto atto cautelativo svincolato dalla fase esecutiva la Commissione ritiene, come da giurisprudenza delle sezioni unite della Suprema Corte, che l'ipoteca prevista dal l' articolo 77 DPR 602/73, rappresentando un atto preordinato e strumentale rispetto alla espropriazione immobiliare, soggiace agli stessi limiti per quest'ultima stabiliti dovendosi quindi ritenere l' illegittimità della sua iscrizione sui beni comunque impignorabili rispetto al credito azionato (Cassazione SU 22/02/2010 numero 4077). Orbene, nel caso di specie, non si discute sulla fondatezza della pretesa tributaria portata dalle cartelle esattoriali ma unicamente della possibilità da parte dell'Agente della Riscossione di agire esecutivamente su un bene immobile conferito nel fondo patrimoniale e del correlativo diritto dei coniugi a non subire l'esecuzione forzata sul bene immobile conferito nel fondo. L'articolo 167 del codice civile prevede che tra "ciascuno o ambedue i coniugi per atto pubblico possono costituire un fondo patrimoniale destinando determinati beni immobili a far fronte ai bisogni della famiglia". La norma citata è stato oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali secondo cui: "è evidente che l'impignorabilità del bene, costituito in fondo patrimoniale, consegue al vincolo di destinazione. L' articolo 170 del codice civile non consente l'esecuzione e dunque la pignorabilità sui beni del fondo per debito che il creditore conosceva essere stato contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia ed ammette l'esecuzione per debiti estranei solo quando il creditore non conosceva tale estraneità ossia credeva che il debito fosse contratto per sopperire a quei bisogni". (Cassazione civile sezione III 30/05/07 numero 12730; Cassazione numero 12998 31/05/06). Pertanto ai fini della impignorabilità dei beni costituiti nel fondo patrimoniale il debito deve essere contratto per scopi estranei della famiglia e la circostanza deve essere conosciuta dal creditore. li debito fiscale e tributario si considera sempre estraneo ai bisogni della famiglia; la giurisprudenza della Cassazione ha stabilito che " i debiti tributari oggetto delle cartelle esattoriali, così come le sanzioni, le quote dei consorzi di bonifica e le violazioni al codice della strada, devono ritenersi estranei ai bisogni della famiglia con conseguente impignorabilità dei beni conferiti nel fondo patrimoniale anche quando detti bisogni dovessero essere intesi in senso estensivo ricomprendendovi le esigenze volte al pieno soddisfacimento e ali' armonico sviluppo della famiglia nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa" (Cassazione 05/06/2003 numero 8991). Nel caso di specie la sanzione amministrativa comminata al Sig. Vigani per inosservanza dell'art. 110 comma 9 del T.U.L.P.S. (Normativa sui videogiochi) dall'Amministrazione dei Monopoli di Stato scaturisce da un debito verso lo Stato totalmente estraneo ai bisogni della famiglia e relativo

USO RICERCA E STUDI

MEF Dipartimento delle Finanze

all'attività d'impresa esercitata dal V. I coniugi, pertanto, possono destinare determinati beni immobili al soddisfacimento dei bisogni della famiglia mediante la costituzione di un fondo patrimoniale. Sui predetti beni il creditore non può agire in esecuzione se non per le obbligazioni contratte dai coniugi nell' esclusivo interesse della famiglia. Anche in ordine al significato da attribuire al concetto di obbligazioni contratte o meno nell' interesse della famiglia, la giurisprudenza ha affermato che "le obbligazioni risarcitorie da illecito civile così come quelle a titolo di sanzione pecuniaria di natura penale o amministrativa devono ritenersi estranei ai bisogni della famiglia siccome volte a riparare la lesione di un interesse giuridicamente tutelato o scontare una sanzione. (Cassazione 11230/2003). Le somme richieste dall'agente della riscossione nel caso di specie corrispondono a sanzioni di natura amministrativa quindi relative ad obbligazioni estranee ai bisogni della famiglia che rendono impignorabili i beni conferiti nel fondo patrimoniale.

Alla luce di tali osservazioni ed indirizzi giurisprudenziali la Commissione ritiene fondate le conclusioni del contribuente Boucha in quanto la notifica dell'avviso di iscrizione ipotecaria doveva essere notificato anche alla Sig.ra Boucha quale beneficiaria dei beni conferiti nel fondo patrimoniale realizzando in tale caso un litisconsorzio necessario del coniuge non debitore, ancorché non sia neppure proprietario dei beni costituiti nel fondo stesso, in quanto beneficiario dei relativi frutti, destinati a soddisfare i bisogni della famiglia, e, quindi, destinatario anche di eventuali eventi pregiudizievoli. L'avviso di iscrizione ipotecaria è pertanto illegittimo relativamente alla posizione della Sig.ra Boucha. Si conferma l'inammissibilità del ricorso del coniuge Vigani per decorrenza dei termini.

PQM

La Commissione accoglie il ricorso per riassunzione, condanna L'Agenzia della Riscossione alla rifusione delle spese che, per il giudizio di legittimità, quantifica in € 3.500,00 e per le spese del secondo grado quantifica in € 1.500,00.

Brescia, 02 marzo 2021

Il Giudice Estensore **Il Presidente**

USO RICERCA E STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA** SEZIONE **19**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**CHIARO**	**DOMENICO**	**Presidente**
☐	**SCARCELLA**	**ALESSIO**	**Relatore**
☐	**RAMONDETTA**	**ROSSANA**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2019/2020
  depositato il 15/05/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 3836/2019 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

difeso da:

difeso da:

proposto dall'appellante:
AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA
VIA MANIN 25 20100 MILANO MI

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB0E3O00925-2018 IRES-ALTRO 2010

SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

N° 2019/2020

UDIENZA DEL

14/04/2021 ore 15:00

N°

1502/2021

PRONUNCIATA IL:

14/04/2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

16/04/2021

Il Segretario

Il Funzionario

(A. Scarano)

Antonietta Siara

USO RICERCA E STUDI

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Contenzioso e riscossione, come in atti rappresentata e difesa, propone appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di MILANO n. 3836/01/2019, pronunciata in data 17/09/2019 depositata il 24/09/2019, con cui è stato accolto il ricorso presentato dalla società A S.r.l. in qualità di società consolidante nonché quello presentato dalla società consolidata AO I&R S.p.A. – avente ad oggetto un avviso di accertamento n. TMB0E3O00925/2015 per l'anno 2010 nei confronti della A S.r.l. relativo a maggior reddito IRES di euro 70.000 ai sensi dell'articolo 41-bis d.p.r. 600 1973, e quindi una maggiore imposta di euro 19.800,00 oltre san-zioni interessi e spese di notifica -, condannando l'Ufficio alle spese.

2. In particolare, dagli atti è emerso quanto segue.
Per l'anno di imposta 2010, la società A Spa ha esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo, ai sensi dell'art. 117 del d.P.R. del 22 dicem-bre 1986, n. 917, in qualità di consolidata, con la A S.r.l. (consolidante).
A seguito della notifica dell'avviso di accertamento n. TL303T103621/2015 (per l'anno di imposta 2009), emesso dalla Direzione Provinciale I di Genova nei confronti della consolidata, A Spa, in qualità di incorporante della A SRL, l'Ufficio Grandi contribuenti della Direzione Regionale della Lombardia ha notificato alle società (consolidata e consolidante) l'avviso di ac-certamento di cui è causa, con il quale ha recuperato una maggiore imposta, ai fini IRES, di € 19.250,00, oltre sanzioni ed interessi (come risulta pag. 5 dell'atto, nel prospetto di liquida-zione della maggiore imposta). L'Amministrazione, con l'atto impositivo oggetto del presente giudizio, ha rideterminato il maggior reddito della consolidata A Spa (e trasferito alla consolidante), alla luce dell'accertamento emesso dalla Direzione Provinciale I di Genova, con il quale veniva contestata l'utilizzazione di fatture per operazioni oggettivamente non esistenti. Con l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, l'Ufficio ha, in particolare, rettificato le perdite dichiarate dalla società A Spa nell'anno 2010, in seguito al recupero a tassa-zione effettuato con il precedente atto impositivo n. TL303T103621/2015, emesso dalla Dire-zione Provinciale I di Genova, relativamente al 2009.
Le Società contribuenti hanno proposto tempestivi separati ricorsi con istanza di reclamo/mediazione impugnando l'atto prima indicato. Contestualmente hanno formulato proposta di mediazione, chiedendo l'annullamento integrale della pretesa. In subordine, hanno chiesto la sospensione del giudizio, in attesa di definizione di quello avverso l'atto di accertamento n. TL303T103621/2015 (relativo all'anno 2009), pendente avanti alla CTP di Genova, e l'applicazione del principio del favor rei, in relazione alle sanzioni. L'Ufficio ha notificato alle Contribuenti proposta di mediazione con sola riduzione delle sanzioni. Le Contribuenti non hanno aderito alla proposta di mediazione e si sono invece costituite tempestivamente in giudizio, incardinandolo presso la Commissione Tributaria Provinciale di Milano. L'Ufficio si è regolarmente costituito in giudizio ribadendo la legittimità dell'atto impositivo.
Con il ricorso giurisdizionale, in particolare la A S.r.l. e la ASpa hanno impugnato l'avviso di accertamento in oggetto, contestando la non definitività dell'accertamento emesso dall'Ufficio ligure e, nel merito, riproponendo le eccezioni già formulate relativamente all'avviso di accertamento n. TL303T103621/2015.

3. La CTP, con l'impugnata sentenza, ha accolto il ricorso delle società contribuenti.
I giudici hanno anzitutto evidenziato che tema centrale della controversia è quello della fattura n.1 del 25 gennaio 2010 per un corrispettivo di Euro 90.000 oltre Iva per euro 18.000 emessa dalla ditta P di Zagaglia nei confronti della A spa, prestazioni rite-nute dall'Ufficio inesistenti e che invece le contribuenti sostengono essere prestazioni realmente effettuate. Orbene, la CTP ricorda che sulla questione i giudici tributari si sono già pronunciati, con precedenti, tutti favorevoli alle società contribuenti, mentre, per converso, osserva la CTP,

MEF Dipartimento delle Finanze

non risultano decisioni che abbiano accolto la tesi dell'Ufficio. Il richiamo in sentenza è: a) alla sentenza delle Commissione tributaria regionale della Liguria, 29 marzo-19 aprile 2019, n. 502 che ha annullato l'avviso di accertamento anno 2009 fondato sulla questione di cui sopra per un motivo formale (violazione del contraddittorio), senza entrare nel merito; b) alla sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 224 del 2019, che, pronunciandosi su tre appelli proposti dall'Agenzia delle entrate avverso tre sentenze favorevoli alle odierne contribuenti per IRAP 2010 e IRES 2010 è entrata nel merito della vicenda e ha confermato le decisioni di primo grado, decisioni ampiamente e congruamente motivate.
In particolare, il Collegio di prime cure ha ritenuto che le risultanze processuali impongano di allinearsi a questi precedenti in termini che utilizzano in modo puntuale e convincente diversi elementi a sostegno della fondatezza della tesi delle società in merito alla effettività della prestazione oggetto della fattura sopra menzionata. Da un lato, osserva la CTP, vi è l'effettività del pagamento della fattura, avvenuto attraverso il normale canale bancario e dimostrato dalla documentazione prodotta. D'altro lato vi è il contratto di sponsorizzazione sottoscritto dalle parti. E in tale contratto si menziona l'accordo stipulato tra la XXXXXXXXX e la Federazione XXXXXXX sportivo nonché l'accordo tra la Federazione e la Rai per il biennio sportivo 2009-2011. Il tutto è pertinente alla incontestata volontà della società assicuratrice di reclamizzare la propria immagine nel settore sportivo in questione. Ancora, vi è la dichiarazione della Federazione italiana biliardo sportivo che dimostra che numerosi eventi sportivi sponsorizzati da AON nel corso dell'anno 2010 sono stati ripresi televisiva mente dalla Rai, e poi vi sono i fotogrammi che riproducono cartelli pubblicitari riferiti all'impresa sponsorizzata che sono stati inquadrati nel corso delle riprese. È vero poi, osserva la CTP, che appare un corrispettivo cospicuo, ma è pacifico che la fattura contestata si riferiva a tutte le manifestazioni del 2010, a differenza degli altri casi addotti dall'Ufficio nei quali la sponsorizza zio ne aveva ad oggetto eventi specifici e pertanto corrispettivi fatturati molto minori. Aggiunge la CTP che l'affermazione dell'Ufficio secondo cui lo Zagaglia fosse solito restituire alle imprese sponsorizzate parte degli incassi prelevati dal conto corrente bancario aziendale è rimasta del tutto sfornita di prove, così come non sono state dedotte né provate specifiche operazioni da parte della AON che potessero in qualche modo far ipotizzare che la stessa avesse percepito in restituzione i corrispettivi incassati dallo XXXX Quanto poi alla eccessività dei costi esposti dalla XXXXXXXXX per l'organizzazione degli eventi sportivi (tornei di biliardo e boccette) tenuto conto dei contributi assicurati alla ditta da comuni e federazioni sportive, nonché alla loro sproporzione rispetto all'ammontare degli incassi fatturati, ritiene il Collegio di prime cure che si tratti di circostanze che non dimostrano né concorrono a dimostrare che la fattura oggi in contestazione si riferisse in tutto in parte a prestazioni inesistenti, ma semmai soltanto qualificano la disinvolta condotta fiscale dello XXXXX La CTP ha quindi concluso, dopo aver richiamato la ripartizione dell'onere probatorio nella materia, che il quadro indiziario che l'Ufficio ha posto a base dell'inesistenza delle prestazioni fatturate è stato superato da un convincente, articolato e coerente quadro probatorio fornito dalle parti a dimostrazione che le prestazioni oggetto della fattura contestata sono state effettive, che la relativa deduzione quale costo era giustificata e che la ripresa dell'ufficio era illegittima.
Per le ragioni di cui sopra, l'avviso di accertamento impugnato dalle società è stato annullato.

4. Con l'atto di appello tempestivamente proposto, l'Ufficio ha articolato i seguenti motivi:
a) anzitutto, ha chiesto la sospensione obbligatoria del processo per pregiudizialità a norma dell'art. 39, comma 1-bis del D.lgs. n. 546/1992, essendo attualmente pendente (e non ancora deciso) un ricorso per Cassazione proposto dall' Amministrazione finanziaria stessa (in particolare dal competente Ufficio di Genova) avverso la sentenza di appello (indicata anche nella stessa decisione di primo grado qui censurata) che, confermando la decisione di primo grado, aveva annullato (senza entrare nel merito fattuale della vicenda e sulla sola base di un motivo formale e preliminare, consistente nella asserita violazione del diritto al contraddittorio da parte dell'Ufficio) il citato atto impositivo n. TL303T103621/2015, emanato dalla Direzione

USO RISERVATO

Provinciale I di Genova e costituente l'antecedente causale nonché il presupposto logico-giuridico del "derivato" avviso di accertamento oggetto del presente giudizio;

b) in secondo luogo, sebbene in maniera disorganica e senza dedurre in maniera specifica vizi della sentenza impugnata, si è limitato a riproporre le medesime difese svolte nel giudizio di primo grado quanto alla tesi dell'inesistenza oggettiva delle prestazioni fatturate, costituenti costi relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, indeducibili ai sensi dell'art. 109, commi 1 e 5, del Tuir. Emergerebbe chiaramente ed inequivocabilmente, al contrario di quanto asserito dai Giudici del primo grado, un quadro probatorio di natura indiziario-presuntiva connotato da rilevanti elementi di gravità, precisione e concordanza (così come richiesto dalle norme di cui all'art. 2729 c.c. ed all'art. 39, comma 1, del DPR n. 600/1973), che costituisce un solido, oggettivo e legittimo fondamento dimostrativo logico-fattuale in ordine alla effettiva sussistenza di un insidioso (e socialmente pericoloso) meccanismo fraudolento funzionale all'evasione fiscale ed attuato mediante lo strumento della fatturazione per operazioni inesistenti e la connessa indebita/illegittima deduzione dei connessi costi dall'imponibile Ires. In altri termini, alla luce degli elementi obiettivi emersi nel corso della verifica e trasposti nell'atto impositivo, viene pienamente dimostrato che il soggetto passivo al quale sono stati forniti i servizi pubblicitari posti a base della fatturazione e della deduzione dei costi ai fini Ires, sapeva o avrebbe dovuto sapere che le operazioni si inserivano in un'evasione commessa dal fornitore o da altro operatore a monte ossia che le operazioni si collocavano in una "frode", della quale il cessionario o committente era sostanzialmente (e molto probabilmente) consapevole o comunque avrebbe dovuto sapere adottando gli ordinari/medi criteri qualificati di diligenza, prudenza e perizia. Nel caso di specie, appare evidente che i fatti particolari noti, costituenti il fondamento razionale delle presunzioni gravi, precise e concordanti, sono quelli descritti nelle motivazioni dell'atto impositivo ed erroneamente valutati oltre che superficialmente considerati e qualificati dalla sentenza di primo grado (assenza di un regolare "impianto contabile" presso la ditta individuale dello Zagaglia – apparente fornitore degli asseriti servizi pubblicitari; stralci di documentazione distrutta - fatture di vendita e estratti conto - rinvenuta dai militari verbalizzanti nell'immondizia; sistematica procedura di prelievo di contante effettuato dallo Zagaglia, o da terzi su suo incarico, dopo il bonifico o il versamento di assegni ricevuti da parte delle ditte utilizzatrici del servizio pubblicitario; testimonianze rese dai soggetti intestatari circa il fatto che gli assegni venivano incassati per conto dello Zagaglia e per consentire allo stesso XXXX di restituire parte rilevante delle somme in contanti alle stesse ditte sponsorizzate etc.); mentre il fatto generale ignoto che viene logicamente ricavato, per via induttivo-presuntiva, da detti fatti/comportamenti anomali e che di tali fatti costituisce, con elevata probabilità, la causa materiale (cioè l'antecedente causale nonché la premessa logica), è costituito dall'inesistenza oggettiva (totale o parziale) delle operazioni fatturate e dal conseguente occultamento evasivo di ricavi e reddito imponibile (non dichiarato e non tassato), con connessa indeducibilità fiscale dei costi correlati alle predette operazioni inesistenti. La sentenza della CTP in oggetto non valorizzerebbe adeguatamente (anzi, in modo erroneo, non valorizzerebbe affatto) gli elementi indiziario-presuntivi a confutazione dei quali la parte privata, contrariamente a quanto sostenuto dal Collegio giudicante di primo grado, non argomenterebbe né dimostrerebbe assolutamente nulla (non enuncerebbe e non dimostrerebbe, cioè, in alcun modo, le legittime e sostanziali ragioni giustificative di tali fatti e comportamenti altamente anomali) e che, al contrario, assumono chiaramente una oggettiva ed univoca rilevanza probatoria in ordine alla elevata probabilità circa la sussistenza, a monte, di una fattispecie di fatturazione per operazioni oggettivamente inesistenti totalmente o parzialmente (traducendosi l'oggettiva inesistenza parziale in una "sovrafatturazione" di una prestazione di effettivo valore economico molto minore). In particolare, si sostiene nell'atto di appello, apparirebbe del tutto irrilevante, ai fini dimostrativi dell'effettiva sussistenza (anche nei suoi reali termini quantitativi) dell'operazione fatturata, la circostanza che vi sia stato un pagamento effettuato attraverso i canali bancari (assegni o bonifici) e che siano stati prodotti in giudizio dei documenti contrattuali: nella costante ed invariabile prassi concreta relativa alla fatturazione per operazioni oggettivamente inesistenti, infatti, il pagamento si verifica sempre proprio al fine di dare una

USO RISERVATO

formale parvenza di regolarità e legittimità alla stessa operazione, salvo poi, come si è verificato nella specie, accadere, altrettanto regolarmente, che il "fittizio" cedente o fornitore della prestazione prelevi, in un momento immediatamente successivo all'effettuazione del pagamento, una somma di denaro contante, corrispondente a tutto o a parte rilevante del pagamento stesso, e la restituisca al cessionario della prestazione in questione. Gli stessi documenti contrattuali prodotti rientrano nell'ambito della necessaria prefigurazione (tipica dei soggetti che, come lo Zagaglia, espletano "regolarmente" un'attività illecita di falsa fatturazione, attività in relazione alla quale lo stesso Zagaglia è stato già condannato con sentenza di patteggiamento ex art. 444 c.p.p. e ritenuto colpevole dei reati di cui all'art. 4 - "dichiarazione infedele" - ed all'art. 10 - "occultamento o distruzione di documenti contabili") di una formale ed apparente correttezza e legittimità dell'operazione, non essendo affatto indicativi in ordine alla effettiva esistenza della stessa, citandosi, al riguardo giurisprudenza di legittimità a sostegno (Cass., 31 gennaio 2008 n. 8247 ed altre conformi). Inoltre, si aggiunge, i fotogrammi televisivi prodotti non sarebbero affatto riconducibili con certezza alla prestazione oggetto della fattura contestata e si riferiscono in realtà, per quanto concerne specificamente la prestazione pubblicitaria relativa alla Aon S.r.l., a due soli eventi sportivi (del 10 ed 11 luglio 2010), cioè ad un numero di eventi sponsorizzati, nel corso dell'intero anno 2010, effettivamente troppo esiguo se riferito al rilevante importo fatturato come corrispettivo (ed ammontante ad euro 108.000,00). La sentenza (e, prima ancora, la contribuente) non fornirebbe alcuna giustificazione logico-razionale di tale anomala discrasia tra l'esiguo "valore normale" (o valore effettivo di mercato) delle due prestazioni pubblicitarie (risultanti dai fotogrammi) e l'importo esorbitante corrisposto a titolo di corrispettivo dalla società contribuente e fatturato dalla ditta dello Zagaglia. La sentenza trascurerebbe completamente, ed ometterebbe conseguentemente di considerare e valutare adeguatamente, il fatto (si sostiene nell'appello, provato oggettivamente ed in modo incontestabile, sul piano documentale, dall'analisi delle movimentazioni effettuate sul conto corrente bancario dello Zagaglia, soggetto fornitore della asserita prestazione pubblicitaria) che tutti gli elementi che si riferiscono alla sistematica, costante, regolare e continuativa condotta dello Zagaglia consistente nella effettuazione di prelevamenti in contanti, immediatamente successivi ai versamenti o ai bonifici effettuati dalle ditte che avrebbero ricevuto le prestazioni pubblicitarie e finalizzati alla restituzione, in denaro contante, di parte rilevante (circa i 2/3) della somma versata, lungi dall'essere una mera "congettura" priva di fondamento, risultano essere in realtà elementi probatori oggettivi in quanto costituiscono parte rilevante e si inseriscono pienamente in un quadro dimostrativo complessivo di natura, come già detto, indiziario-presuntiva altamente probabile ed obiettivamente/razionalmente giustificato in quanto dotato, in modo inequivocabile, dei requisiti della gravità, precisione e concordanza con riferimento alla effettiva sussistenza della fatturazione per operazioni in tutto o in parte oggettivamente inesistenti ed in relazione alla condotta complessiva, anche passata, del soggetto agente (lo Zagaglia). Infine, la CTP non avrebbe considerato affatto che l'elemento dell'anomala ed eccessiva sproporzione (per eccesso) tra ricavi e costi dell'impresa dello Zagaglia, è sicuramente un elemento fortemente indicativo di una prassi di sovrafatturazione (e dunque di fatturazione di operazioni in parte oggettivamente inesistenti) e che tale elemento indiziario non è sicuramente isolato ed unico, inserendosi al contrario nel complessivo, articolato ed oggettivamente fondato quadro presuntivo sopra delineato. L'atto di appello, infine, dedica ampio spazio ad illustrare i prevalenti indirizzi interpretativi della giurisprudenza di legittimità, che supportano sul piano giuridico la pretesa tributaria e consentono di chiedere la integrale riforma della sentenza impugnata (pagg. 17/22, da intendersi per ragioni di sintesi espositiva integralmente richiamate in questa sede).

Conclusivamente, l'appellante Ufficio chiede:

a) in via preliminare, accertare e dichiarare che, nel caso di specie, ricorrono effettivamente le condizioni previste dalle norme sopra citate e, per l'effetto, emanare, previa integrale riforma delle sentenza di primo grado qui impugnata, una decisione di sospensione del processo per pregiudizialità a norma dell'art. 39, comma 1-bis, del D.lgs. n. 546/1992, fino alla definitiva pronuncia delle Corte di Cassazione sulla fattispecie pregiudiziale avente ad oggetto il nominato

atto impositivo emanato dalla Direzione Provinciale di Genova ben potendo ancora effettivamente verificarsi il contrasto di giudicati tra decisioni diverse aventi ad oggetto questioni legate appunto da un rapporto logico-giuridico di connessione pregiudiziale;
b) In via principale e nel merito:
- accogliere l'appello ed in riforma integrale della decisione impugnata dichiarare la piena legittimità dell'atto impositivo oggetto di giudizio;
- condannare controparte alla rifusione delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

5. Le appellate società contribuenti, consolidante e consolidata, si sono costituite in giudizio, facendo pervenire tempestive e separate controdeduzioni con cui, nel chiedere il rigetto dell'appello, argomentano quanto segue:

a) sulla sospensione obbligatoria del processo per pregiudizialità a norma dell'art. 39, comma 1-bis del D.lgs. n. 546/1992 invocata dall'Agenzia nell'Atto di appello, le appellate rilevano che sebbene siano certe del proprio genuino operato relativamente al periodo d'imposta 2009 (con i conseguenti riflessi al periodo 2010 qui in contestazione) e della totale infondatezza dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate, perché fondato su pretestuose presunzioni, sfornite di ogni carattere di gravità, precisione e concordanza (come confermato dalle plurime sentenze di merito delle Commissioni Tributarie), per tutto quanto ricostruito ed argomentato, non possono esimersi, di fronte a questa CTR di chiedere che il processo sia sospeso per pregiudizialità ai sensi del combinato disposto ex art. 39, c. 1-bis, DLgs n. 546/1992 e art. 295, c.p.c. fino a quando la Cassazione avrà deciso in merito al ricorso proposto dall'Agenzia avverso la sentenza n. 502/4/2019 (favorevole ad AON I&R) ed inerente l'avviso di accertamento prodromico TL303T103621/2015 per il periodo 2009;

b) in merito alla legittimità sostanziale dell'atto impositivo ventilata dall'Atto di appello dell'Agenzia, le appellate, dopo aver ripercorso dettagliatamente i fatti contestati *ab origine* ed in parte omessi nell'Atto di appello dell'Agenzia, sostengono la correttezza sul piano logico – giuridico della sentenza di prime cure, peraltro ricordando che, sulla medesima questione del contendere, AON I&R ha già ottenuto numerose sentenze favorevoli dai giudici di merito: 1) Commissione Tributaria Provinciale MILANO n. 3836/01/2019 (qui appellata dall'Ufficio); 2) Commissione Tributaria Regionale LOMBARDIA n. 224/2/2019, dep. il 16/1/2019, e passata in giudicato perché non impugnata (Allegato 2 alle Memorie Ricorso introd.); 3) Commissione Tributaria Provinciale MILANO n. 4916/24/2017 (Allegato 3 alle Memorie Ricorso introd.); 4) Commissione Tributaria Provinciale MILANO n. 4917/24/2017 (Allegato 2 alle Memorie Ricorso introd.), valida per AON I&R (come società consolidata dalla AON ITALIA SRL) ed inerente l'IRES 2010; 5) Commissione Tributaria Provinciale MILANO n. 4918/24/2017 (Allegato 5 alle Memorie Ricorso introd.) valida per AON ITALIA SRL (come società consolidante la AON I&R) ed inerente l'IRES 2010; 6) Commissione Tributaria Regionale LIGURIA n. 502/4/2019 4918/24/2017 (Allegato 1 alle Memorie Ricorso introd.), sebbene solo giudicante il vizio del mancato contraddittorio. Segnatamente, si evidenzia nelle controdeduzioni, la sentenza n. 224/2/2019 della CTR LOMBARDIA, passata in giudicato, e confermativa dei precedenti gradi di giudizio, rende *ad abundantiam* evidente l'illegittimità, l'infondatezza e la pretestuosità degli Avvisi di accertamento (Ires e Irap) che, per il periodo d'imposta 2010, analogamente a quello in questa sede in discussione (periodo 2010 a seguito del *recapture* dei valori del periodo 2009), accusavano AON I&R di avere posto in essere operazioni inesistenti. Le appellate società, inoltre, illustrano in sede di controdeduzioni, a sostegno della correttezza della decisione impugnata, una serie di procedimenti penali archiviati in capo ai rappresentanti legali di AON per identica questione del contendere (v. Allegato 7 alle Memorie del Ricorso introd.);

c) in merito alle infondate accuse dell'Atto di appello circa il coinvolgimento di AON I&R in un sistema fraudolento di false fatturazioni, ne sostengono la pretestuosità, rilevando anche come su di una identica vicenda a quella cui è parte AON la conclusione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale TOSCANA n. 533/6/18 che conforterebbe nella difesa delle appellate. Ancora, ricordano le appellate che in un caso analogo a quello che in questa sede

USO RISERVATO STUDI

consta, una interessante sentenza della Commissione Tributaria Regionale VENETO, n. 35/3/2018 avvalora l'infondatezza di accertamenti dell'Amministrazione basati su mere illazioni e prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza;

d) in merito alla congruità delle spese di pubblicità dedotte nel periodo d'imposta 2009 da AON I&R, le appellate rilevano come se nel 2009 la AON CR SRL (società accertata ai sensi dell'Avviso prodromico n. TL303T103621) aveva registrato proventi e ricavi della gestione caratteristica (come da dichiarazione dei redditi) pari a € 11.039.260,00, tali da consentire fiscalmente la deducibilità delle spese di rappresentanza (le quali sono sempre state tacciate dalle varie Circolari dell'Agenzia come spese "equivoche") per € 135.196,00, le appellate non comprendono come possa essere stato sindacato *tout court* alla AON CR SRL un valore di € 70.000,00 sostenuto per le ben più incisive spese di pubblicità che, invece, si sono rivelate genuine, inerenti l'attività d'impresa ed effettivamente sostenute;

e) in merito all'assoluta infondatezza ed erroneità dell'accertamento, attesa invece l'esistenza e la genuinità dell'operazione indagata, le appellate evidenziano come nell'ambito della disciplina sostanziale del reddito di impresa, non vi è dubbio che è assente una norma che consenta all'Amministrazione finanziaria di esercitare un potere di sindacato di congruità del compenso liberamente determinato dai privati nell'esercizio della libertà negoziale: un simile potere di intervento è infatti stabilito soltanto nel caso di rapporti tra società, appartenenti al medesimo gruppo di imprese, ma fiscalmente residenti in diversi Stati ai sensi dell'art. 110, c. 7 del T.U.I.R. Ancora, la sindacabilità della congruità di un costo da parte dell'Amministrazione finanziaria non può conseguire dall'applicazione dell'art. 9, T.U.I.R. il quale prevede l'applicazione del valore di mercato, ai fini delle imposte sui redditi, soltanto in presenza di particolari situazioni, tra cui non rientra quella in esame. Le Linee Guida dell'OCSE hanno affermato il principio generale secondo cui "laddove la disciplina di ciascuna giurisdizione nazionale preveda che sia l'amministrazione finanziaria ad essere gravata dell'onere di provare le proprie pretese, il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non prima che l'amministrazione fiscale abbia essa stessa provato *prima facie* il non rispetto del principio del valore normale". Tale principio è stato fatto proprio e ribadito dalla stessa Cassazione con interventi mirati (ad es. si citano nelle controdeduzioni, Cass., n. 4317/2003, 22023/2006, n. 11226/2007 e n. 1465/2009). Concetti e tesi fatte proprie anche dall'Istituto di Ricerca del Consiglio dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nella CIRCOLARE 9/IR del 27.4.2009 – Circolare a commento della nuova disciplina sulle spese di rappresentanza – e da ASSONIME nella CIRCOLARE n. 16/2009. L'Avviso di accertamento in questa sede impugnato - oltre a fondare la sua tesi su indagini esclusivamente condotte dalla G.d.F. in capo a soggetti terzi senza alcun contraddittorio con la AON e stabilendo un ipotetico quanto mai irrazionale "corrispettivo" (euro 1.000,00 per ogni manifestazione sportiva organizzata dalla PIANETA ITALIA EVENTI) a cui la stessa PIANETA ITALIA EVENTI si sarebbe dovuta attenere nella fatturazione delle proprie prestazioni - non si è crucciato nemmeno di individuare, nell'ambito delle varie e numerose manifestazioni sportive, quelle che, per caratura ed importanza, legittimavano un corrispettivo di maggiore o minore valore. Ancora, si rileva in sede di controdeduzioni come le manifestazioni nazionali ed internazionali di biliardo, boccette e carambola non sono eventi sportivi di "secondo livello" come di primo acchito si potrebbe pensare ma al contrario, risultano spettacoli professionistici che raggiungono una grandissima platea con registrazione di dati auditel altissimi. Inoltre, si osserva, il logo del Gruppo Cambiaso Risso ovvero della AON esposto mediante Rotor durante un "Ottavo di finale" di una serie di manifestazioni sportive di biliardo, boccette o carambola non può di certo avere lo stesso peso ed importanza rispetto al medesimo logo esposto durante una "finale" o una "semifinale" di un torneo; con ciò evidentemente influenzando l'entità e l'incisività della prestazione resa dal fornitore e, correlativamente, la maggiore e migliore immagine per la società cliente pubblicizzata. Su tali aspetti di certo tecnici, ma altrettanto di importante impatto economico, di comunicazione e di *marketing*, nessun approfondimento si legge nel P.V.C. della G.d.F. né nell'Avviso di accertamento; il che comproverebbe la superficialità di come l'Agenzia

COPIA NON UFFICIALE

delle entrate (ed i verificatori della GdF) non abbiano nozione della cultura, entità ed impatto di particolari eventi sportivi nonché dei loro effetti in termine di ritorno di immagine;

f) ancora, quanto all'applicabilità alle sanzioni del principio del *favor rei* secondo il novellato art. 1, D.lgs. n. 471/1997 (dal 90% al 180%), oggetto di ricorso introduttivo, le appellate osservano come non opponendosi, l'Atto di appello, a tale precisa doglianza, tale eccezione di AON deve considerarsi non più eccepibile dall'Ufficio e, pertanto, si chiede a questa CTR di prenderne atto e convenire a favore dell'Appellata;

g) infine, si ribadisce l'erroneità della maggiore IRES richiesta dall'Avviso preso atto che sul maggiore imponibile accertato di € 70.000,00 l'imposta, all'aliquota vigente nel periodo 2009 pari al 27,5%, risulta di € 19.250,00 e non di € 19.800,00.

Conclusivamente, le appellate hanno chiesto a questa CTR:

a) che la sentenza dei giudici di prime cure sia confermata per quanto a vantaggio di AON, ovvero che l'atto di appello dell'Agenzia sia respinto, ovvero ritenuto infondato o illegittimo, con tutto ciò che ne consegue ai fini del presente contendere;

b) in subordine, che il processo sia sospeso per pregiudizialità ex art. 39, c. 1-bis, DLgs n. 546/1992 e art. 295, c.p.c.;

c) per quanto sopra argomentato, che le sanzioni siano rivisitate secondo il principio del *favor rei*;

d) per quanto sopra argomentato, che l'importo della maggiore imposta IRES accertata sia convenuta per l'esatto importo;

e) che l'Agenzia delle entrate sia condannata alla rifusione delle spese consulenziali e processuali.

6. All'udienza del 22.02.2021, a seguito dell'avviso tempestivamente comunicato alle parti, (con cui si sollecitavano le stesse a formalizzare la richiesta di pubblica udienza nei 5 giorni dall'avviso di trattazione con termini di legge *ex* art.27, D.L. n. 137/20), avendo fatto seguito in data 26.01.2021 la richiesta di riunione dei due atti di appello proposti avverso la consolidante e la consolidata, nonché di trattazione in presenza ed in pubblica udienza della controversia, con ordinanza interlocutoria di questa CTR, si disponeva il rinvio della discussione dando i termini alle parti per il deposito delle memorie, non ritenendosi necessario né opportuna la celebrazione dell'udienza da remoto, con rinvio all'udienza del 14 aprile 2021.

7. In data 14.04.2021, nulla essendo stato depositato dalle parti a seguito della notifica dell'avviso da parte della Segreteria di questa CTR, eseguita la relazione da parte del giudice relatore, la causa è stata posta in decisione sulla base delle conclusioni già rassegnate in atti *ex* art. 27, comma 2, d.l. n. 137/2020, convertito con modificazioni dalla l. 18 dicembre 2020, n. 176.

MOTIVI DELLA DECISIONE

8. L'appello dell'Ufficio è infondato.

9. I fatti possono essere riassunti come segue. In data 9 ottobre 2014 la società AON I&R riceveva per posta certificata, dalla Guardia di Finanza di Camerino (MC), un "Questionario relativo a notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, ai sensi degli artt. 51 del DPR 633/1972 e 32 del DPR 600/1973" conseguente ad una verifica fiscale (della stessa GdF) condotta nei confronti della Ditta Individuale PIANETA ITALIA EVENTI di Zagaglia Mario di San Severino Marche (MC). Come si leggeva nel Questionario de quo, a pag. 1, esso conseguiva dalle seguenti ragioni: "Questa Tenenza nel corso delle verifiche fiscali effettuate nei confronti della ditta individuale ZAGAGLIA Mario di San Severino Marche (MC) – codice fiscale ZGGMRA43E25I156Y – la quale ha operato dal 2005 al 2010 con le partite Iva 01528660432 (operativa fino al 30.11.2006) e 01614270435 (operativa dal 10.01.2007), ha constatato che il contribuente destinatario della presente, ovvero la sua incorporata AON CR S.r.l., già CAMBIASO RISSO (INSURANCE BROKERS) SRL – codice fiscale 00435260104, ha intrattenuto rapporti di natura economico-commerciale con la stessa

USO RICERCA ESTUDA

ditta. Detto ciò questa Tenenza ha necessità di acquisire notizie e documenti in merito a tali rapporti". Come richiesto dal Questionario, a pag. 1, AON I&R era semplicemente "invitata a compilare in ogni sua parte l'unito questionario allegando, ove necessaria e richiesta, la documentazione a supporto delle risposte fornite ..." mentre, a pag. 2, il Questionario richiedeva esclusiva risposta a quattro sintetici quesiti oltre alla sola allegazione di "tutta la documentazione amministrativo-contabile comprovante i rapporti economico-finanziari intrattenuti con la ditta individuale ZAGAGLIA Mario" nel periodo dal 2005 al 2010. AON I&R rispondeva prontamente al Questionario (come comprovato dagli stessi allegati all'Avviso di accertamento impugnato) e, per il periodo 2009, allegava, oltre all'unica fattura di interesse, ricevuta dalla PIANETA ITALIA EVENTI di ZAGAGLIA MARIO (Fattura n. 3 del 2/2/2009 per l'imponibile di € 75.000,00 ed Iva di 15.000,00), il corrispondente bonifico bancario per i servizi ricevuti, e il contratto siglato tra le parti il 15 gennaio 2009, sottostante le prestazioni effettuate. Esattamente tutto quanto richiesto dal Questionario della G.d.F. AON I&R, dopo avere ricevuto dalla G.d.F. di Camerino il Questionario (al quale aveva prontamente risposto allegando tutta la "documentazione amministrativo-contabile comprovante i rapporti economico-finanziari intrattenuti con la ditta individuale"), si era messa a completa disposizione della stessa G.d.F. (nelle persone del M. A. ROCCHI Stefano e dell'App. Sc. MORICHELLI Carlo) per eventuali ulteriori documentazioni probatorie o chiarimenti.

In data 27 agosto 2015 venivano notificati ad AON I&R l'Avviso di accertamento n. TL303T103621/2015 per il periodo 2009 con il corrispondente Processo Verbale di Constatazione (PVC) redatto il 10 luglio 2015 dalla G.d.F. di Camerino senza che alla AON I&R SPA fossero richiesti ulteriori chiarimenti (né dalla GdF stessa, né dall'Agenzia delle entrate competente) e senza che la medesima avesse sensore del decorso delle indagini, ovvero del PVC prodromico, tale da poter preventivamente scongiurare l'emissione di un Atto accertativo e delle inevitabili conseguenze, anche penali. E senza che nessuna prova a carico della stessa AON I&R esistesse ovvero senza che fosse in alcun modo provato che la stessa avesse avuto anche il minimo coinvolgimento nelle operazioni indagate dalla G.d.F. Come risulta infatti dall'Avviso di accertamento impugnato ab origine, i militari della G.d.F., indagando la Ditta PIANETA EVENTI ITALIA di Mario Zagaglia, avevano meramente riscontrato taluni incassi di denaro – da parte del Mario Zagaglia, previo prelevamento da parte di alcuni suoi dipendenti – degli importi ricevuti a pagamento delle fatture emesse dalla Ditta PIANETA EVENTI ITALIA ai propri clienti per prestazioni di servizi. In dettaglio l'Avviso di accertamento si era fondato sulle indagini della G.d.F. considerando che "In particolare quasi tutti i bonifici o versamenti di assegni delle ditte che hanno ricevuto sponsorizzazioni sono seguiti da un contestuale prelievo di contanti per cifre generalmente di pari importo o pari ai 2/3 del versamento ..... Pertanto è del tutto ragionevole supporre che le fatture emesse dalla ditta ZAGAGLIA Mario siano afferenti ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, ovvero lo Zagaglia una volta incassati i pagamenti da parte delle ditte sponsorizzate restituiva una parte di tali soldi in contanti alle medesime imprese".

AON I&R impugnava quindi l'Avviso di accertamento citato, considerato come l'unica fattura contestata dall'Avviso era riferita ad una prestazione di servizi fornita dalla Ditta PIANETA ITALIA EVENTI di Zagaglia Mario effettivamente prestata, genuina ed inerente l'attività d'impresa come dimostrato non solo dalla fattura corrispondente, dal relativo bonifico bancario e dal contratto di sponsorizzazione stipulato tra le Parti ma, ulteriormente, dalle numerose (almeno n. 30) prestazioni rese dalla citata Ditta e confermate dalla F.I.B.I.S. Federazione Italiana Biliardo Sportivo. Oltre a ciò, AON I&R produceva in giudizio anche un campione di fotogrammi e video tratti da riprese televisive RAI relative a (ulteriori) 6 gare in cui appariva il logo di AON (ovvero ex CR Cambiasso & Risso) ai lati del tavolo da biliardo. Tutto ciò, era quindi ampiamente documentato nel Ricorso introduttivo che eccepiva, tra le altre: i) non solo un Avviso di accertamento fondato su mere illazioni, scevre da qualsivoglia prova di un eventuale coinvolgimento di AON I&R nelle operazioni indagate dalla G.d.F.; ii) non solo la perfetta congruità delle spese sostenute per le sponsorizzazioni, vieppiù confermata anche alla luce del D.M. 19 novembre 2008, art. 1; iii) ma, ulteriormente, l'omesso contraddittorio con l'Agenzia che, per le modalità con cui l'Avviso era

stato emesso, non poteva essere precluso potendo lo stesso risultare risolutivo per evitare un inutile contenzioso alla contribuente.

10. Parallelamente, l'Agenzia delle entrate emetteva ulteriore avviso di accertamento – il n. TMB0E3O00925/2015 e che in questa sede si discute - per il periodo d'imposta 2010, notificandolo sia alla AON ITALIA SRL (in qualità di consolidante fiscale) sia ad AON I&R (in qualità di consolidata fiscale), contestando la spettanza delle perdite fiscali nel periodo 2010 come conseguenza della contestazione fiscale sulle perdite inerenti il periodo precedente 2009 (e di cui all'Avviso di accertamento n. TL303T103621/2015). Come detto, il ricorso di AON I&R avverso l'Avviso di accertamento n. TMB0E3O00925/2015 è stato accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano con sentenza n. 3836/1/2019 avallando, i giudici di prime cure, le doglianze nel merito opposte da AON I&R. Secondo i giudici: "Deve concludersi, dopo aver richiamato la ripartizione dell'onere probatorio nella materia, che il quadro indiziario che l'ufficio ha posto a base dell'inesistenza delle prestazioni fatturate è stato superato da un convincente, articolato e coerente quadro probatorio fornito dalle parti a dimostrazione che le prestazioni oggetto della fattura contestata sono state effettive, che la relativa deduzione quale costo era giustificata e che la ripresa dell'ufficio era illegittima ..... Da un lato, vi è l'effettività del pagamento della fattura, avvenuto attraverso il normale canale bancario e dimostrato dalla documentazione prodotta. Dall'altro vi è il contratto di sponsorizzazione sottoscritto dalle parti. E in tale contratto si menziona l'accordo stipulato tra la PIANETA ITALIA EVENTI e la Federazione italiana biliardo sportivo nonché l'accordo tra la Federazione e la Rai per il biennio sportivo 2009-2011. Il tutto è pertinente alla incontestata volontà della società assicuratrice di reclamizzare la propria immagine nel settore sportivo in questione. Ancora, vi è la dichiarazione della Federazione italiana biliardo sportivo che dimostra che numerosi eventi sportivi sponsorizzati da AON nel corso dell'anno 2010 sono stati ripresi televisivamente dalla Rai, e poi vi sono i fotogrammi che riproducono cartelli pubblicitari riferiti all'impresa sponsorizzata che sono stati inquadrati nel corso delle riprese. .... L'affermazione dell'ufficio secondo cui lo Zagaglia fosse solito restituire alle imprese sponsorizzate parte degli incassi prelevati dal conto corrente bancario aziendale è rimasta del tutto sfornita di prove, così come non sono state dedotte né provate specifiche operazioni da parte della AON che potessero in qualche modo far ipotizzare che la stessa avesse percepito in restituzione i corrispettivi incassati dallo Zagaglia.....".

11. Nella presente vicenda – pur valendo il principio dell'autonomia del giudizio tributario in relazione alla diversità del periodo di imposta, non potendo applicarsi nella presente fattispecie il principio del giudicato esterno (tra le tante: Sez. 5, Ordinanza n. 37 del 03/01/2019, Rv. 652153 – 01) – assume peraltro particolare valenza la sentenza n. 224/2/2019 di questa CTR, passata in giudicato, e confermativa dei precedenti gradi di giudizio, che conferma l'illegittimità, degli Avvisi di accertamento (Ires e Irap) che, per il periodo d'imposta 2010, analogamente a quello in questa sede in discussione (periodo 2010 a seguito del *recapture* dei valori del periodo 2009), accusavano AON I&R di avere posto in essere operazioni inesistenti. Secondo la sentenza n. 224/2/2019, confermativa dei giudizi di primo grado che hanno accolto i ricorsi di AON I&R e AON ITALIA, "Non vi sono motivi per superare quanto deciso dai primi giudici .... Nel caso in esame l'Ufficio, partendo dalla verifica fiscale eseguita a carico della "fornitrice" Ditta Zagaglia, ha ritenuto sussistere gravi elementi presuntivi convergenti circa il coinvolgimento anche della ditta AON nel giro di fatture per prestazioni inesistenti, tenuto conto anche degli importi indicati nelle due fatture oggetto di ripresa fiscale. Tuttavia la società ha prodotto documentazione idonea a sconfessare l'operato dell'ufficio nei suoi riguardi tra cui il contratto di pubblicità intercorso nell'atto 2009 tra la AON e la "Pianeta Italia Eventi di Mario Zagaglia" che non è stato disatteso dall'Ufficio. Nel contratto si menziona l'accordo stipulato tra la Pianeta Sport e la F.I.Bi.S. (Federazione Italiana Biliardo Sportivo), accordo non verificato dall'Ufficio che pur ne aveva i poteri, e l'accordo tra la federazione e la Rai per il biennio sportivo 2009/2011, anche questo accordo non è stato sondato dall'Ufficio. La società appellata svolge un'attività assicurativa, anche nel

settore sportivo, compatibile e inerente rispetto alla pubblicità esposta nelle competizioni agonistiche di biliardo al fine di promuovere la propria immagine. Il citato accordo è dettagliato rispetto alle prestazioni da eseguirsi e consistenti nell'utilizzo di due spazi su rotoli meccanici a rotazione automatica con un turno di rotazione apri a 1 messaggio al minuto e l'apposizione del logotipo del marchio AON Cr o di altro marchio di società controllata controllante sui manifesti che promuovono la manifestazione. La società ha altresì prodotto la dichiarazione sottoscritta dalla federazione circa le manifestazioni agonistiche svoltesi negli anni dal 2009 al 2011 con la specifica degli orari di registrazione e messa in onda da parte della RAI. Queste attestazioni non sono state disattese dall'Ufficio che pure aveva il potere di accedere alla documentazione RAI per la verifica delle riprese televisive e per la verifica, altresì, dei pagamenti degli spazi televisivi occupati dalle manifestazioni ....".

12. Tanto premesso, l'Avviso di accertamento prodromico, partendo dalle indagini condotte nel periodo 2005-2010 in capo alla Ditta PIANETA EVENTI ITALIA per taluni servizi prestati a terzi (e non ad AON), nonché dalle relative movimentazioni bancarie della stessa Ditta ZAGAGLIA (ma mai riferibili ad AON), giungeva alla conclusione che anche AON (per un'unica fattura indagata nel 2009 in capo a quest'ultima) fosse coinvolta in analoghe operazioni inesistenti, oltre che beneficiaria di una quanto mai ipotizzata "retrocessione", dalla Ditta PIANETA EVENTI, dei 2/3 dell'importo incassato. Quanto sopra, tuttavia, contrasta con quanto emerge dal PVC, così come dall'Avviso di accertamento, non risultando che il campione di prelievi di contanti da parte dello ZAGAGLIA verificati dalla G.d.F. di Camerino fossero riferibili anche al corrispettivo incassato dalla AON I&R né che dette somme prelevate dal conto corrente della predetta Ditta fossero poi realmente state retrocesse ad AON I&R (si veda in particolare il P.V.C. al 3° Foglio secondo cui, relativamente alle società terze indagate: " *è stato appurato che: dall'esame dei conti correnti emergono sistematici prelevamenti di contanti senza che sia possibile individuare l'impiego di tale denaro*").
Non vi sono elementi, se non generici sospetti privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza indiziaria, che consentano di affermare che le prestazioni non siano state effettivamente ricevute da AON e di cui alla Fattura contestata, dunque non genuine né inerenti l'attività d'impresa. Diversamente, gli elementi acquisiti in atti, come affermato dai primi giudici, dimostrano il contrario: a) la fattura medesima ricevuta da AON I&R; b) il relativo bonifico bancario; c) il contratto di sponsorizzazione stipulato tra le Parti; d) le numerose (almeno n. 30) prestazioni rese dalla citata Ditta e confermate dalla F.I.B.I.S. Federazione Italiana Biliardo Sportivo (dichiarazione questa mai confutata o eccepita dall'Agenzia delle entrate9; e) il campione di fotogrammi e video tratti da riprese televisive relative a (ulteriori) 6 gare in cui appariva il logo di AON (ovvero ex CR Cambiasso & Risso, società incorporata in AON I&R) ai lati del tavolo da biliardo (campioni di fotogrammi, anche questi, mai contestati o eccepiti dall'Agenzia delle entrate).
La stessa sentenza n. 4916/24/2017 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, chiamata ad esprimersi sulla medesima questione del contendere, sebbene per l'unica fattura indagata nell'autonomo periodo d'imposta 2010 (si ricordi come la contestazione delle n. 2 fatture indagate in capo ad AON I&R, rispettivamente per il periodo 2009 e 2010, derivava dalla medesima indagine della G.d.F. di Camerino esclusivamente in capo alla Ditta Zagaglia), conferma i generici sospetti dell'Avviso di accertamento sottostante, nella parte in cui i giudici di prime cure osservano come "Inoltre, l'affermazione secondo cui lo ZAGAGLIA fosse solito restituire alle imprese sponsorizzate la parte degli incassi prelevata dal conto bancario aziendale, è frutto di una mera ipotesi congetturale priva di qualsiasi riscontro oggettivo, ben potendosi ipotizzare, in via alternativa, che lo ZAGAGLIA, convertendo in contanti gli incassi di pertinenza della propria impresa, intendesse distrarre tali somme appropriandosene e rendendo impossibile il tracciamento della relativa movimentazione" (Allegato 3 alle Memorie Ricorso introd.).

13. Sprovvisto di qualsiasi base razionale, prima ancora che indiziaria, è poi l'argomento sostenuto dall'Ufficio nell'atto di appello secondo cui sarebbe emerso un "quadro probatorio di natura indiziario-presuntiva connotato da rilevanti elementi di gravità, precisione e concordanza (così come richiesto dalle norme di cui all'art. 2729 c.c. ed all'art. 39, comma 1, del DPR n. 600/1973), che costituisce un solido, oggettivo e legittimo fondamento dimostrativo logico-fattuale in ordine alla effettiva sussistenza di un insidioso (e socialmente pericoloso) meccanismo fraudolento funzionale all'evasione fiscale ed attuato mediante lo strumento della fatturazione per operazioni inesistenti e la connessa indebita/illegittima deduzione dei connessi costi dall'imponibile Ires".
Ed invero, non solo il procedimento penale a carico del Sig. MAURO IGUERA - indagato al tempo a seguito della comunicazione di notizia di reato ex art. 2, DLgs n. 74/2000, in quanto firmatario della dichiarazione dei redditi Unico/2010, redditi 2009 di AON - è stato archiviato dal G.I.P. della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Genova su proposta e per i motivi addotti dal Pubblico Ministero (ome emerge dalla motivazione dell'archiviazione da parte del Tribunale Ordinario di Milano del procedimento penale a carico del rappresentante firmatario della dichiarazione dei redditi di AON I&R Sig. Enrico Boglione del 24 aprile 2018 relativamente ad analoga fattispecie per il periodo d'imposta 2010), ma le stesse sentenze tributarie che hanno già riconosciuto la non colpevolezza di AON I&R confermano inequivocabilmente come l'impianto accusatorio dell'Agenzia delle entrate sia insufficiente, risultando, diversamente, provati ogni fatto, circostanza, documento, contratto e dichiarazioni che confermano come i servizi resi ad AON siano stati effettuati e genuini.

14. Alla luce di quanto sopra, appare pertanto corretta la conclusione cui è giunta la Commissione di prime cure che ha ritenuto illegittimo l'operato dell'Ufficio, non essendo stata fornita prova dell'inesistenza oggettiva della prestazione oggetto della fattura. Trova, del resto, applicazione il principio, recentemente affermato dalla S.C. secondo cui ai fini del diritto alla deduzione di costi inerenti ex art. 109 TUIR e della detrazione di Iva ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, è necessaria la regolare tenuta delle scritture contabili e delle fatture che, ai fini dell'Iva, sono idonee a rappresentare il costo dell'impresa e che devono contenere oggetto e corrispettivo di ogni operazione commerciale, sicché, in caso di operazioni ritenute dall'Amministrazione inesistenti, spetta a quest'ultima l'onere di dimostrare, attraverso la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione e non al contribuente la sua effettività, essendo questi chiamato a fornire la prova contraria soltanto quando sia assolto l'onere probatorio gravante sulla prima (Sez. 5, Ordinanza n. 28246 del 11/12/2020, Rv. 660035 – 01). Onere probatorio, nella specie, non assolto.

15. Per le motivazioni suesposte ed ogni altra eccezione disattesa restando assorbita da quanto prefato, l'appello dev'essere respinto, con conseguente conferma dell'appellata sentenza.
Ritiene, del resto, il Collegio che non ricorrano le condizioni per l'accoglimento della richiesta di sospensione ai sensi del combinato disposto ex art. 39, c. 1-bis, DLgs n. 546/1992 e art. 295, c.p.c.
Sul punto, se è ben vero che è attualmente pendente e non risulta ancora deciso un ricorso per Cassazione proposto dall' Amministrazione finanziaria stessa (in particolare dal competente Ufficio di Genova) avverso la sentenza di appello (indicata anche nella stessa decisione di primo grado qui censurata) che, confermando la decisione di primo grado, ha annullato il citato atto impositivo n. TL303T103621/2015, emanato dalla Direzione Provinciale I di Genova (costituente secondo l'appellante Ufficio l'antecedente causale nonché il presupposto logico-giuridico del "derivato" avviso di accertamento oggetto del presente giudizio), è tuttavia altrettanto vero che, come riconosciuto dalla stessa appellante Amministrazione, la predetta decisione, impugnata dinanzi alla S.C., non è entrata nel merito fattuale della vicenda, avendo annullato l'atto impositivo sulla sola base di un motivo formale e preliminare, consistente nella asserita violazione del diritto al contraddittorio da parte dell'Ufficio. E' quindi evidente che l'attesa decisione della S.C., la cui cognizione è limitata esclusivamente alla questione giuridica posta alla base della decisione

USO RICERCA E STUDIO

MEF Dipartimento delle Finanze

impugnata (violazione del diritto al contraddittorio), non sarebbe destinata ad incidere sul merito della controversia, in quanto la statuizione relativa sarebbe limitata al solo aspetto formale, non investendo la questione sostanziale. La sospensione necessaria del giudizio, ex art. 39, c. 1-bis, DLgs n. 546/1992 e art. 295, c.p.c. ha infatti lo scopo di evitare il conflitto di giudicati, sicché può trovare applicazione solo quando in altro giudizio debba essere decisa con efficacia di giudicato una questione pregiudiziale in senso tecnico-giuridico, non anche qualora oggetto dell'altra controversia sia una questione pregiudiziale soltanto in senso logico, soccorrendo in tal caso la previsione dell'art. 336, comma 2, c.p.c. sul c.d. effetto espansivo esterno della riforma o della cassazione di una sentenza sugli atti e i provvedimenti (comprese le sentenze) dipendenti dalla sentenza riformata o cassata (Sez. 1, sentenza n. 12999 del 15/05/2019, Rv. 653913 - 01).

16. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo, tenuto conto del valore della controversia di € 19.800,00 in base ai parametri disciplinati dal DM 55/2014, recante "*Determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense ai sensi dell'art. 13 comma 6 della legge 31 dicembre 2012 n. 247*" e dal successivo DM 37/2018, così determinate in misura media, e precisamente: 1) € 1.080,00 per onorari studio controversia, € 605,00 per onorari fase introduttiva del giudizio; € 1.350,00 per onorari fase decisionale, per complessivi € 3.035,00, oltre accessori di legge e spese generali nella misura del 15%.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 19, definitivamente pronunciando, respinge l'appello dell'Ufficio e, per l'effetto, conferma la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di MILANO n. 3836/01/2019, pronunciata in data 17/09/2019 e depositata il 24/09/2019.
Condanna l'appellante Ufficio alle spese del presente grado in favore delle parti AON ITALIA S.r.l. in qualità di società consolidante e AON I&R S.p.A. in qualità di società consolidata, liquidate complessivamente in euro 3.035,00, oltre accessori di legge e spese generali nella misura del 15%.
Così deciso in Milano, il 14 aprile 2021

Il Componente est.
Alessio Scarcella

Il Presidente
Domenico Chiaro

USO RICERCA E STUDIO

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **MILANO** SEZIONE **12**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**LOCATELLI**	**GIUSEPPE**	**Presidente e Relatore**
☐	**BOTTERI**	**GIACOMO LORENZO**	**Giudice**
☐	**DEL RE**	**CLAUDIA**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6251/2019
  depositato il 25/11/2019

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820190049217910000 IRPEF-CRED.IMP 2014
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 6251/2019

UDIENZA DEL

16/11/2020 ore 15:00

N° 2847/12/20

PRONUNCIATA IL:

16/11/20

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

30/11/20

Il Segretario

6251

N.R.G.6251/2019

Svolgimento del processo.

A norma dell'art.36 ter d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 l'Agenzia delle Entrate procedeva a controllo formale della dichiarazione dei redditi 2015, relativa all'anno di imposta 2014, presentata da De Claudio, disconoscendo il credito esposto in relazione alle imposte pagate all'estero nell'anno 2012, quale dipendente Eni svolgente la propria attività in Svizzera; l'Ufficio disconosceva il credito di imposta indicato nella dichiarazione 2015 in ragione della non corretta imputazione temporale del credito esposto tardivamente e dell'inesatto ammontare del credito indicato Seguiva l'emissione della cartella di pagamento dell'importo complessivo di euro 38.894.

Contro la cartella di pagamento De M propone ricorso chiedendone l'annullamento per i seguenti motivi: 1) illegittimità e infondatezza della iscrizione a ruolo per violazione dell'art.165 del TUIR in merito alla assoluta spettanza del credito per le imposte pagate all'estero; il ricorrente ammette che per errore ha indicato in euro 26.060 il credito spettante anziché in euro 14.032, ma afferma di poter rettificare in sede contenziosa l'errore contenuto nella dichiarazione; 2) violazione e falsa applicazione dell'art.36 ter del d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 poiché il disconoscimento del credito trova fondamento in una arbitraria ed errata interpretazione di una norma del TUIR.

Motivi della decisione.

Il ricorso è infondato.

1. A norma dell'art.165 comma 4 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 il credito per le imposte versato all'estero deve essere di regola inserito nella dichiarazione relativa al periodo in cui il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile in Italia; l'art.165 comma 7 precisa che, qualora il pagamento all'estero delle imposte (con costituzione del relativo credito) si verifichi successivamente all'avvenuta presentazione della relativa dichiarazione in Italia, l'interessato deve procedere ad un nuova liquidazione dell'imposta dovuta ed il credito che ne risulta deve essere inserito nella prima dichiarazione utile. Ciò che la norma certamente esclude è che il contribuente possa arbitrariamente decidere in quale annualità di imposta inserire il credito per imposte pagate all'estero, poiché

ciò sarebbe contrario al principio generale della autonomia di ciascun periodo di imposta; inoltre l'art.165 comma 7 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 stabilisce che la detrazione per il credito di imposta non spetta in caso di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estera nella dichiarazione presentata, da intendersi quale dichiarazione tempestivamente presentata.

Nel caso in esame è pacifico che le imposte sono state versate all'estero nell'anno 2012, e quindi dovevano essere inserite nella dichiarazione dei redditi presentata nel 2013 relativa all'anno di imposta 2012. Invece il ricorrente ha tardivamente esposto il credito per le imposte pagate all'estero nella dichiarazione dei redditi presentata nell'anno 2015 relativa all'anno di imposta 2014.

2. L'Ufficio ha legittimamente proceduto alla liquidazione dell'imposta mediante controllo formale della dichiarazione a norma dell'art.36 ter d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, considerato che l'esclusione della spettanza del credito di imposta è avvenuta sulla base del mero controllo cartolare della dichiarazione, dalla quale risultava che il credito esposto non poteva essere utilizzato nel periodo di imposta nel quale era stato indicato.

La peculiarità della vicenda giustifica la compensazione delle spese.

p.q.m.

rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Milano 16 novembre 2020

Presidente estensore

Giuseppe Locatelli

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **MILANO** SEZIONE **20**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**GIUCASTRO**	**MARCELLO**	**Presidente e Relatore**
☐	**MANCINI**	**ORAZIO**	**Giudice**
☐	**MICELI**	**CONCETTA**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 5627/2019
  depositato il 29/10/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB0C2I00182/2019 IRAP 2014
  contro:
AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA

proposto dal ricorrente:
ZUCCHETTI SPA
VIA SOLFERINO 1 26900 LODI LO

difeso da:
ZUCCHETTI CRISTINA
CORSO MAZZINI, 39 26900 LODI LO

- sul ricorso n. 5629/2019
  depositato il 29/10/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB0E2I00181/2019 IRES-ALTRO 2014
  contro:
AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA
VIA MANIN N. 25

proposto dai ricorrenti:

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 5627/2019 (riunificato

UDIENZA DEL

28/10/2020 ora 15:00

N°
2851/20/20

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
9/12/2020
Il Segretario

(segue)

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 5627/2019 (riunificato

UDIENZA DEL

28/10/2020 ore 15:00

RGR N. 5627/2019 e 5629/2019 (ricorsi riuniti)

OGGETTO

Ricorsi avverso AVVISI DI ACCERTAMENTO n. TMB0C2I00182/2019 e n. TMB0E2I00181/2019, IRAP e IRES-ALTRO 2014 contro Ag. Entrate Direzione Regionale Lombardia

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorsi notificati il 13.06.2019 e depositati il 29.10.2019, dopo il mancato esito della fase di mediazione, Zti Group srl (consolidante) e ZSpa (consolidata) in persona del legale rappresentante A Z hanno chiesto l'annullamento degli atti in oggetto, notificati il 15.04.2019, con i quali l'Ufficio, in base a PVC della GdF di Lodi emesso all'esito di una verifica fiscale per i periodi d'imposta 2014/2015, ha accertato per l'anno 2014 a fini IRAP ed IRES l'indebita contabilizzazione, in violazione dell'art. 109, comma 5 del TUIR e dell'art. 5 del D.lgs 446/97, di costi per consulenza fiscale-tributaria relativi a due parcelle di complessivi €. 20.800,00 , richiedendo per conseguenza ad entrambi, in virtù dell'obbligazione solidale prevista dall'art. 127 del TUIR, la somma di €. 9.922,08 a titolo di IRES, interessi e sanzioni ed alla consolidata Z la somma di €. 1.450,15 a titolo di IRAP, interessi e sanzioni.

Il recupero è stato effettuato sul presupposto che le parcelle non sarebbero state deducibili trattandosi di spese sostenute per la difesa dell'amministratore, sui incarico da lui conferito, nell'ambito di un procedimento penale riguardante l'emissione nell'anno d'imposta 2009 di illecita emissione di fatture in esenzione d'imposta e, in ogni caso, per fatti privi di nesso causale con l'adempimento del suo mandato di amministratore.

A sostegno della domanda la ricorrente, premettendo che le predette parcelle non avrebbero riguardato alcun atto di difesa penale ma prestazioni di consulenza rese a favore della Società con la finalità di riscontrare la regolarità tributaria delle operazioni commerciali per le quali l'amministratore era stato indagato e contestando, in ogni caso, l'asserita mancanza di nesso causale, ha dedotto che l'accertamento sarebbe stato

illegittimo in quanto emesso in violazione dell'onus probandi, del principio di inerenza e in base a falsa ed errata applicazione dell'art. 109 comma 5 TUIR.

L'Ufficio si è costituito con controdeduzioni del 5.11.2019 per replicare ai motivi di impugnativa e chiedere il rigetto del ricorso, insistendo in particolare nel dire che le parcelle dello Studio LCG non avrebbero riguardato attività di consulenza tributaria per la Società ma piuttosto una difesa penale dell'amministratore e che si sarebbe trattato di spese comunque non inerenti in quanto sostenute per fatti propri dell'amministratore (la sottoscrizione della dichiarazione IVA della ZSpA relativa all'anno d'imposta 2009) non commessi a causa ma soltanto in occasione dello svolgimento del suo mandato.

Il 13.10.2020 i ricorrenti hanno depositato memoria illustrativa per contestare le controdeduzioni dell'Ufficio e svolgere ulteriormente le proprie tesi.

Il 28 ottobre 2020 i ricorsi, dopo essere stati riuniti, sono stati discussi in pubblica udienza alla presenza dei rappresentanti delle parti e rimessi in decisione.

MOTIVI

La tesi dell'indebita contabilizzazione delle due parcelle riprese a tassazione, sostenuta dall'Ufficio riprendendo quella contenuta nel PVC della GdF di Lodi da cui hanno tratto origine gli accertamenti impugnati, non è condivisibile per vari ordini di motivi.

Intanto, perché si fonda sostanzialmente sull'interpretazione letterale di documenti (l'incarico conferito dall'amministratore al legale e le due parcelle emesse a carico della società) che questo Giudice non ha potuto esaminare non essendovene traccia agli atti di causa.

Poi, perché non considera che la procura rilasciata per una difesa penale dall'amministratore di una società non esclude di per sé che il mandato al legale (che non richiede obbligatoriamente la forma scritta) possa essere più complesso e riguardare anche attività di consulenza a favore della società, come sembra assolutamente verosimile nel caso di specie in cui l'incarico al legale presuppone la verifica della regolarità di operazioni commerciali addebitabili fiscalmente alla società e penalmente all'amministratore.

Quindi, perché non tiene conto del fatto che le spese legali di cui si tratta non potevano non riguardare la Società che, difendendo l'amministratore, difendeva di fatto anche se stessa essendo l'imputazione penale del primo basata sulla presunta illiceità di operazioni commerciali della seconda, che era compito del legale, in esecuzione del proprio incarico, analizzare e valutare, nell'interesse anche della Z, per verificarne le possibili conseguenze in capo ad essa.

E infine perché, per escludere l'inerenza e la conseguente deducibilità del costo, nega in modo obiettivamente forzato che l'attività dell'amministratore sottoposta a procedimento penale (l'aver sottoscritto la dichiarazione IVA della Società relativa all'anno d'imposta 2009) possa avere effettivamente un nesso causale, che invece parrebbe indubbio a chi scrive, con lo svolgimento del suo mandato di amministratore.

La circostanza, pacifica in causa, che le due parcelle dello Studio Legale possano aver riguardato anche la difesa penale dell'amministratore, giustificano l'integrale compensazione delle spese di lite tra le parti.

PQM

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.

Milano, 28 ottobre 2020

Il Presidente relatore

(avv. Marcello Giucastro)

SEZIONE

N° 28

REG.GENERALE

N° 3087/2016

UDIENZA DEL

09/03/2021 ore 09:30

N° 1444/21

PRONUNCIATA IL:

09/03/21

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

06/05/21

Il Segretario

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI PUGLIA SEZIONE 28

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	VENTURA	FRANCESCO SAVERIO	Presidente e Relatore
☐	MARANGELLA	SALVATORE	Giudice
☐	PADOVANO	ONOFRIO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3087/2016
  depositato il 08/06/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 3044/2015 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TARANTO
  contro:
MASSAFRA

proposto dagli apppellanti:
KIKAU S.P.A.
VILLINO S CROCE S S 581 74016 MASSAFRA TA

difeso da:

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 1-073015-14-0048986 I.C.I. 2009

USO RICERCA E STUDI

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE-PUGLIA
Sezione Staccata di Taranto Sez. 28

STUDI

FATTO

La società KS.p.A., rappresentata e difesa, anche disgiuntamente, dal dott. Luigi Senise e dal dott. Raffaele Bianco, presso il cui studio eleggeva domicilio, avverso l'avviso di accertamento n. 1-073015-14-0048986 del 30/10/2014, notificato il 2/12/2014 dal Comune di Massafra con cui esigeva il pagamento della complessiva somma di euro 9.607,00 per infedele dichiarazione/omesso/insufficiente versamento dell'imposta Ici, relativa all'anno 2009, su una serie di immobili, proponeva ricorso alla CTP di Taranto, eccependone l'illegittimità per carenza di motivazione e per infondatezza della pretesa fiscale e concludeva chiedendo la declaratoria di nullità, vinte le spese di giudizio.

Si costituiva il Comune di Massafra eccependo l'infondatezza dei motivi di ricorso, evidenziando che la società contribuente non solo non aveva dimostrato di avere richiesto l'annotazione negli atti catastali della ruralità al competente Ufficio Provinciale del Territorio entro il 1 ottobre 2012, onde ottenere l'esenzione anche per gli anni precedenti, così come disposto dall'articolo 13 del D. L. " salva Italia" (201/2011), ma, così come risultante dalle visure storiche, la società, in data 28/11/2011, aveva richiesto, sul cespite di che trattasi, la variazione da categoria D1-opificio, a categoria D8-fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, ovvero ad opificio destinato a fini commerciali, nonché la piena legittimità delle sanzioni irrogate, contenente un espresso e formale riferimento alla facoltà di usufruire della sanzione ridotta ad 1/3, oltre che una corretta e comunque sufficiente motivazione dell'atto, puntualmente ed analiticamente impugnato, così come risultante dal ricorso introduttivo del presente giudizio e concludeva per il suo rigetto, con vittoria di spese di giudizio.

MEF Dipartimento delle Finanze

R.G.A. N. 3087/2016

La CTP di Taranto, sezione 3, con sentenza numero 3044/3/2015, depositata il 10 dicembre 2015, accoglieva parzialmente il ricorso, disponendo la remissione termini per la definizione agevolata ad 1/3 delle sanzioni entro 60 giorni dal deposito della sentenza, compensando le spese.

Avverso tale sentenza proponeva appello a questa C.T.R. la società, sostanzialmente ribadendo tutto quanto eccepito e dedotto in prime cure, limitandosi a censurare l'operato dei primi giudici per avere " erroneamente considerato sufficientemente motivato l'avviso di accertamento impugnato" e concludeva chiedendo, in via principale, l'annullamento dell'atto originariamente opposto, in via subordinata, una nuova rimessione in termine per poter usufruire del diritto del pagamento delle sanzioni in misura ridotta, con vittoria di spese per i secondo grado di giudizio.

Nessuno si costituiva per il Comune di Massafra.

Successivamente, in data 2/2/2021, alle ore 15:41, a mezzo PEC, il difensore costituito della società dott. Luigi SENISE, comunicava alla Segreteria di questa sezione, che già in data 18/7/2018 aveva comunicato la rinuncia alla difesa nel presente appello.

DIRITTO

L'appello proposto dalla società S.p.A. avverso la sentenza n. 3044/3/15, depositata il 10 dicembre 2015, della CTP di Taranto, sezione 3, è fondato e viene, pertanto, accolto.

Preliminarmente, il Collegio, nel prendere atto della espressa rinuncia difensiva del Dott. Luigi Senise, osserva che la stessa non ha alcuna rilevanza ai fini della prosecuzione del processo, in ragione di quanto disposto all'articolo 85 del c.p.c., che testualmente recita: " La procura può essere sempre revocata e il difensore può sempre rinunciarvi, ma la revoca e la rinuncia non hanno effetto nei confronti dell'altra parte finché non sia avvenuta la sostituzione del difensore".

Fatta questa necessaria premessa, occorre verificare se la sentenza impugnata risulta conforme a Legge o se, così come eccepito dalla società appellante, risulta viziata da carenza motivazionale.

Sotto questo profilo, dalla semplice lettura della sentenza, che nella parte relativa ai "motivi della decisione", recita: "**La Commissione osserva che l'atto impugnato è sufficientemente motivato, essendo riportate tutte le indicazioni necessarie a consentire al contribuente di espletare il diritto di difesa. Non può essere pertanto accolta la relativa eccezione**

MEF Dipartimento delle Finanze

proposta dalla ricorrente. ...", è possibile rilevare che siamo di fronte ad una motivazione apparente; infatti la circostanza utilmente considerata dai Primi Giudici ai fini di una sufficiente motivazione, secondo la quale sono " riportate tutte le indicazioni necessarie a consentire al contribuente di espletare il diritto di difesa", risulta assolutamente insufficiente, giacché non tiene, né da conto alcuno dell'esame del prospetto analitico allegato all'atto di accertamento, puntualmente osservato dal contribuente, che, ove fosse stato utilmente letto e considerato dai Giudici di prime cure, avrebbe fatto emergere tutte le incongruenze ivi contenute e, soprattutto l'illogica ed incomprensibile determinazione fiscale e sanzionatoria operata dall'Ufficio comunale.

Il Collegio, sulla base dei suddetti elementi di giudizio considerati, rileva che la pretesa fiscale del Comune di Massafra non trova plausibile riscontro negli atti contestati alla società contribuente; la somma richiesta a titolo di imposta ed a titolo di sanzioni risulta apodittica e priva di qualsiasi plausibile giustificazione, dal momento che, così come risultante dal prospetto analitico allegato all'avviso di accertamento impugnato, la situazione dichiarata dal contribuente risulta pressappoco sovrapponibile a quella accertata dall'ufficio, con piccole insignificanti differenze che, ove utilmente considerate, porterebbero ad una situazione di versamenti effettuati in misura leggermente superiore a quelli dovuti, risultando così infondata ed illegittima ogni ulteriore pretesa fiscale, con conseguente declaratoria di illegittimità sia dell'atto originariamente opposto, sia della sentenza impugnata, per la assoluta carenza motivazionale. La suddetta conclusione rassegnata rende superfluo ed assorbito l'esame delle ulteriori questioni e/o eccezioni formulate dalle parti; inoltre, tra le stesse, vengono compensate interamente le spese di giudizio, in considerazione della rinuncia espressa dal difensore della società e della mancata costituzione in questa fase di giudizio del Comune di Massafra.

PQM

Accoglie l'appello. Spese compensate.

Il Presidente Estensore
Dott. Francesco Saverio Ventura

USO RICERCA STUDI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **PUGLIA** SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**ANCONA**	**MICHELE**	**Presidente e Relatore**
☐	**BIANCHI**	**ACHILLE**	**Giudice**
☐	**DADDABBO**	**PASQUALE**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 515/2018
  depositato il 07/02/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 1718/2017 Sez:12 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BARI
  contro:

difeso da:
CA

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BARI

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20131T000901000 REGISTRO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 515/2018

UDIENZA DEL

18/03/2021 ore 09:30

N° 1170/1/2021

PRONUNCIATA IL:
18 MAR. 2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
07 APR. 2021
Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
Umberto SARDELLA

USO RICERCA E STUDI

Con l'Avviso liquidazione n. 20131T000901000 del 29/05/2015, notificato in data 04/06/2015, l'Ufficio Territoriale di Gioia del Colle ha richiesto al Sig. L Fabio il pagamento della somma complessiva di € 9.990,91 a titolo di maggiori imposte dovute, di registro e ipotecaria, oltre interessi e spese di notifica, in relazione all'atto di compravendita immobiliare per notaio Nicola Macchia del 27/12/2012, registrato al n. 901 del 25/01/2013 presso il predetto Ufficio.
In particolare, con l'atto *de quo* il Sig. L ha acquistato dal Sig. L Vito Nicola il compendio immobiliare costituito da *"...tettoia di vecchia costruzione per ricovero attrezzi agricoli, con circostante pertinenza e spazio di manovra e latistante terreno agricolo"*. Nello specifico, come scritto in atti *"...la tettoia, recentemente passata all'urbano, è riportata nel catasto urbano del Comune di Putignano al foglio di mappa 17, particella n. 224 sub 3 [...]; mentre il latistante terreno è riportato nel catasto terreni del Comune di Putignano [...] al foglio di mappa 17, particella n. 222..."*. Riguardo alla tassazione ai fini dell'imposta di registro e ipotecaria di tale atto il Contribuente scontava le imposte fisse di € 168,00 per ciascuna. L'Agenzia, riscontrata la mancanza del carattere di ruralità, relativamente alla tettoia di vecchia costruzione per ricovero attrezzi agricoli, ha comunicato la decadenza del regime agevolativo di cui all'art. 2, comma 4 bis L. n. 25/2010 e s. m. i. ed ha assoggettato la compravendita in questione all'aliquota ordinaria del 15% ai fini dell'imposta di registro ed al 2% ai fini di quella ipotecaria.

Il Sig. L Fabio, non condividendo la rideterminazione delle imposte operata dall'Ufficio, ha presentato istanza di reclamo/mediazione chiedendone il totale annullamento, ovvero, in subordine, l'applicazione dell'agevolazione al terreno con decadenza limitata al valore attribuibile alla tettoia.
L'Ufficio non ha ritenuto di accogliere la proposta di controparte ed ha effettuato una propria proposta di mediazione che la parte non ha accettato. Quindi, il Contribuente si è costituito dinnanzi alla CTP di Bari.
La CTP di Bari, con sentenza n.1718/12/2017 ha accolto il ricorso e condannato l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio liquidate nella misura di euro 1.500,00.
Appella l'Ufficio, confermando le controdeduzioni depositate in primo grado e denunciando la *"Violazione dell'articolo 7, comma 2-bis, del DL 70/2011 convertito con modificazioni nella Legge n.106/2011"*.
Resiste il Losavio, sostenendo la correttezza della sentenza di primo grado.
All'udienza del 18.03.2021 la causa è stata riservata per la decisione con il rito emergenziale allo stato degli atti, previo deposito di memorie scritte.
L'appello è, ad avviso della Commissione, infondato e deve essere rigettato.
Sostiene l'Agenzia nell'atto di impugnazione che con l'articolo 7, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater1, del decreto legge 13 maggio 2011, n.701, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, sono state dettate nuove disposizioni in tema di classamento dei fabbricati per i quali sussistono i requisiti di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. In particolare, il comma 2-bis del citato articolo 7 vigente *ratione temporis* prevedeva che:
"Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili ai sensi dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, i soggetti interessati possono presentare all'Agenzia del territorio una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione all'immobile della categoria A/6 per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 per gli immobili rurali ad uso strumentale....". Richiama l'appellante l'orientamento della Corte di Cassazione secondo cui i benefici fiscali connessi alla ruralità degli immobili sono subordinati all'attribuzione delle categorie catastali A/6 e D/10 ai fabbricati, rispettivamente, ad uso abitativo ovvero strumentali all'attività agricola (cfr. Corte Cassazione SS.UU. n. 18565 e n. 18570 del 21 agosto 2009). Nel caso di specie, la richiesta di variazione è stata presentata dall'appellato solo dopo la notifica dell'avviso di liquidazione, come si evince chiaramente dalla visura catastale fornita in allegato al ricorso di primo grado, ove si consta che la data di variazione è del 7 luglio 2015 (ovverosia, successiva alla data di notifica dell'avviso di liquidazione avvenuta in data 4 giugno 2015).

MEF Dipartimento delle Finanze

COPIA NON UFFICIALE

Ad avviso della Commissione, il primo giudice ha ben argomentato sulla disciplina che regola i benefici fiscali, sulla base della corretta lettura della normativa, che così si esprime all'articolo 2, co. 4 bis del decreto legge numero 194 del 2009: *"al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina ...gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, ..., sono soggetti all'imposta di registro e ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell' 1% "*. Nessun riferimento è contenuto alla formale categoria catastale attribuita al bene, purché si tratti di pertinenza, come emergente dallo strumento urbanistico. Il carattere di ruralità del bene non è messo in contestazione, trattandosi di bene strumentale destinato alla conservazione dei prodotti agricoli ovvero al ricovero di macchine agricole, ricovero di animali, prodotti, eccetera. Il necessario e sufficiente richiamo alla destinazione urbanistica è conforme all'orientamento della Suprema Corte che, in più occasioni, ha avuto modo di stabilire la irrilevanza della diversa destinazione catastale:

"In tema di imposta sulle successioni, il vincolo di pertinenzialità che qualifica la "ruralità" dei fabbricati a fini fiscali e, segnatamente, a quelli della tassazione di registro e sulle successioni secondo il più favorevole criterio del "valore automatico" di cui all'art. 8 della legge 17 dicembre 1986, n. 880, va ricondotto alla nozione di pertinenza fornita, in via generale, dall'art. 817 cod. civ., secondo cui "sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento di un'altra cosa". Ne deriva, dunque, che l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio ed ornamento dell'altra deve essere considerata una relazione implicante aspetti, oltre che oggettivi, anche soggettivi, riferibili alla volontà dell'avente diritto, e non può essere di per sé esclusa dalla sola ricorrenza di circostanze di rilevo eminentemente formale, quali la distinta iscrizione in catasto della pertinenza o l'autonoma indicazione dei fabbricati nella denunzia di successione".

(Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4892 del 03/03/2014, Rv. 630454 - 01).

Il principio della "destinazione effettiva" dell'area rispetto ad un bene principale è stato stabilito in più occasioni da parte della Suprema Corte (in tema di ICI, vedi Cass. Sez. 5, Sentenza n. 17035 del 26/08/2004 ,Sez. 5, Sentenza n. 19161 del 23/09/2004,Sez. 5, Sentenza n. 26077 del 30/12/2015), ed a tale principio occorre uniformarsi, non essendovi spazio per interpretazioni restrittive e del tutto formali della normativa in esame.

L'appello, pertanto, deve essere rigettato e la sentenza di primo grado deve essere confermata. Alla soccombenza segue la condanna al pagamento delle spese processuali, liquidate in dispositivo.

P. Q. M.

La Commissione rigetta l'appello dell'Agenzia e conferma la sentenza impugnata. Condanna l'Agenzia al pagamento in favore del contribuente delle spese di questo grado di giudizio, che liquida in complessivi €. 500,00 (cinquecento,00) oltre accessori come per legge.

Bari, 18 marzo 2021

Il Presidente estensore
Michele Ancona

USO RISERVATO AGLI STUDI
MEF Dipartimento delle Finanze