



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

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

2024

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA
PERIODICO SEMESTRALE

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

EDITORE E PROPRIETARIO
ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLA CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE
DI SALERNO
info: info@commercialistisalerno.it

EDIZIONE A CURA DI
COMMISSIONE GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

PRESIDENTESSA
GIULIA D'ANDREA

CONSIGLIERE DELEGATO
ANGELO FIORE

REDAZIONE
MARIA GIUSEPPINA DE GREGORIO, DANIELA MENDOLA

DIRETTORE RESPONSABILE
GILDA CAMAGGIO

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

Rivista licenziata per la stampa il 27 giugno 2025.

SOMMARIO

NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

Prefazione	pag. 5
di Giulia D'Andrea	
“ <i>Tutto deve cambiare perché tutto rimanga come prima: la Consulta dichiara l'incostituzionalità della riforma delle nuove prove in appello</i> ”	7
Giulia D'Andrea	
“ <i>Everything must change so that everything remains as before</i> ”: the Consultation declares the uncertainty of the reform of the new evidence on appeal”	14
Giulia D'Andrea	
“ <i>Il discrimen tra motivazione dell'atto impositivo e l'onere della prova</i> ”	39
<i>nota a Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno, Sezione I, 25 marzo 2024, n. 1374.</i>	
Daniela Mendola	
“The distinction between the reasons for the foisting act and the burden of proof”, <i>commentary on the Tax Court of first instance of Salerno, Sec. 1, 25th March 2024, n.1374.</i>	47
Daniela Mendola	
“Società a ristretta base: incombe all'agenzia delle Entrate l'onere della prova “sufficiente”, “circostanziata” e “puntuale” sulla distribuzione di utili occulti ai soci”, <i>nota a Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno, Sez. n. 10, 14 aprile 2024, n. 1470.</i>	54
Carlo Ferrari, Sonia Schillaci	
“In assenza di dati certi e inconfutabili una posta debitoria non può essere oggetto di cancellazione e diventare una sopravvenienza attiva”, <i>nota a Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno, Sezione 8, 18 aprile 2024, n. 1736.</i>	67
Giuseppe Piantino	
“Il legislatore mette la parola fine alla “ <i>sindrome post covid</i> ” del fisco”, <i>nota a Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno, Sez. 12, 30 luglio 2024, n. 3482.</i>	79
Giulia D'Andrea	
“Inammissibile l'appello proposto oltre i 60 giorni dalla notifica del ricorso per revocazione sulla sentenza di primo grado”, <i>nota a Corte di Giustizia Tributaria secondo grado della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. 12, 3 ottobre 2024, n. 5635.</i>	100
Carlo Ferrari, Sonia Schillaci	
“Appeal lodged more than 60 days after the notification of the appeal for the revocation of the first instance judgment is inadmissible” <i>Commentary on the Tax Court of second instance of Campania, Salerno branch, Sec. 12, 3rd October 2024, no. 5635</i>	104
Carlo Ferrari, Sonia Schillaci	

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

IRPEF – Dichiarazione omessa – Istanza di rimborso imposte versate in eccedenza – Termine di decadenza di due anni dal pagamento – Legittimità	pag. 21
IRES – Tributi erariali diretti – Avviso di accertamento – Ires – Atto di adesione – Avviso di accertamento integrativo – Motivazione – Requisiti	69
IRES – Norme generali sui componenti del reddito d'impresa – Costi di ristrutturazione o manutenzione su immobili di terzi – Inerenza	93

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI

IMPOSTA DI REGISTRO

Imposta di registro – Registrazione decreto ingiuntivo – Avviso di liquidazione – Motivazione dell'atto – Mancata allegazione provvedimento oggetto della tassazione – Illegittimità – Sussiste	85
---	----

IMPOSTE E TASSE

ACCERTAMENTO

Avviso di accertamento – Violazione obbligo contraddittorio preventivo – Illegittimità dell'atto impositivo – Sussiste	24
Avviso di accertamento – Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova a carico dell'Ufficio – Sussiste	24
Motivazione dell'atto impositivo – Iter logico giuridico – Onere della prova – Elementi di prova – Istituti autonomi	35
Reason for the foisting act – Legal logic – Burden of proof – Evidence – Autonomous institutes	43
Ristretta base societaria – Presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato alla società partecipata – <i>Onus probandi</i> a carico dell'Ufficio – Necessarietà – Riscontri gravi, precisi e concordanti – Necessarietà	51
Restricted corporate basis – Presumption of distribution to shareholders of the highest income ascertained to the investee company – <i>Onus probandi</i> borne by the Office – Necessity – Serious, precise and consistent findings dependent on the Office – Necessity	58
Accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973 – Sopravvenienze attive – Insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi – Mancanza di elementi fattuali gravi, precisi e concordanti – Nullità	61

AGEVOLAZIONI

Credito di imposta per nuove iniziative produttive – Successiva scissione societaria – Condizioni per il trasferimento del credito – Assenza della continuità aziendale – Revoca agevolazione	32
---	----

PROCEDIMENTO E PROCESSO

Sentenza viziata da errore materiale – Istanza di correzione senza limiti di tempo – Sussiste	23
Avviso di accertamento – Motivazione – Natura impugnatoria del processo tributario – Integrazione della motivazione dell'accertamento in sede contenziosa – Inammissibile	74
Atti impositivi – Sospensione di 85 giorni prevista nel periodo emergenziale – Proroga c.d a cascata anche negli anni successivi a quelli in scadenza nel 2020 – Illegittima	76
Tassatività atti impugnabili <i>ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992</i> – Sussiste – Visura al PRA – Autonoma impugnabilità – Non sussiste	83
Ricorso per revocazione sentenza di primo grado – Inammissibile – Equipollenza notifica dell'impugnazione (seppure inammissibile) alla notifica della sentenza – Sussiste – Appello proposto oltre i 60 giorni dalla notifica della sentenza – Inammissibile	99
Appeal for revocation of the first instance judgment – Inadmissible – Equivalence of notification of appeal (even if inadmissible) to the notification of judgment – Exists – Appeal lodged more than 60 days after the notification of judgment – Inadmissible	103

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 11, 16 gennaio 2024, n. 199	21
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 1, 12 febbraio 2024, Ordinanza n. 225	23
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 11, 13 marzo 2024, n. 1170	24
Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. 9, 14 marzo 2024, n. 1857	32
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 1, 25 marzo 2024, n. 1374	35
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 10, 14 aprile 2024, n. 1470	51
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 8, 18 aprile 2024, n. 1736	61
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 10, 30 aprile 2024, n. 1970	69
Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. 5, 16 maggio 2024, n. 3307	74
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 12, 30 luglio 2024, n. 3482	76
Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Salerno, Sez. 12, 30 luglio 2024, n. 3485	83
Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. 5, 30 settembre 2024, n. 5547	85
Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. 5, 30 settembre 2024, n. 5548	93
Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. 12, 3 ottobre 2024, n. 5635	99

Prefazione

di Giulia D'Andrea*

Con legittimo orgoglio, in qualità di presidentessa della Commissione di studi che ne cura la pubblicazione, presento l'edizione 2024 del "Massimario Giurisprudenza Salernitana" ringraziando tutti i colleghi che mi hanno supportata e che con impegno, passione ed entusiasmo hanno collaborato per la realizzazione e la continuazione del progetto. Il volume si presenta con contenuti nuovi, all'interno troverete alcuni testi tradotti in lingua inglese, dall'indice si potranno selezionare le sentenze di interesse e consultarle sia in modalità cartacea, ritirando una copia del volume presso la sede dell'Ordine dei Commercialisti ed Esperti Contabili di Salerno, che in modalità telematica consultando i contenuti al seguente link: <https://www.commercialistisalerno.it>.

Le sentenze pubblicate, pronunciate dalle Corti di Giustizia Tributaria Salernitane sia di primo che di secondo grado, sono inerenti a questioni di interesse attuale e consentono una panoramica completa delle ultime pronunce giurisprudenziali, inoltre il volume contiene un mio contributo su una tematica che ritengo particolarmente dibattuta e che di recente ha subito importanti evoluzioni giuridiche: lo *ius novorum*, rispetto al quale si è pronunciata di recente la Corte Costituzionale in seguito alle censure di legittimità riguardanti l'art. 58 del d.lgs. n. 546/92, (così come innovato dal d.lgs.n. 220/2023), sollevate dalle Corti di Giustizia di secondo grado della Campania e Lombardia.

Nel selezionare le sentenze da pubblicare accade di sovente che esse siano inerenti a tematiche che, nelle more della pubblicazione, sono oggetto di pronunce giurisprudenziali nette e precise che virano la possibile difesa da espletare, sono quei temi che per loro peculiarità si prestano a diverse interpretazioni e che sono oggetto spesso di orientamenti ondivaghi sia da

parte della dottrina che della giurisprudenza.

È il caso della cosiddetta "*proroga a cascata degli 85 giorni*": la *querelle* è stata affrontata in molteplici Corti di Giustizia sia di primo che secondo grado di tutto il territorio nazionale e le liti inerenti a tale tema sono approdate anche nelle aule delle Corti Salernitane, queste ultime, nel dirimere i contenziosi che ne sono derivati, hanno pubblicato diverse interessanti sentenze, una delle quali è contenuta nel presente lavoro, la n. 3482, nella quale i Giudici Campani, accogliendo le ragioni del contribuente, annullano l'atto impositivo notificato oltre gli ordinari termini di decadenza dell'attività impositiva: all'interno vi è un doveroso approfondimento del tema.

Di particolare *appeal*, inoltre, la questione su cui si è pronunciata la Corte di Giustizia di primo grado di Salerno con la Sentenza n.1470 riguardante l'annosa questione della presunzione della distribuzione di utili in società caratterizzate da ristretta base partecipativa; ebbene, in seguito alla riforma del processo tributario ad opera della l.130/2022 che ha introdotto il comma 5 bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/92, l'Amministrazione Finanziaria finalmente è chiamata a fornire in giudizio la prova della distribuzione degli utili occulti ai soci. I Giudici Salernitani, nella richiamata sentenza, hanno magistralmente statuito annullando l'avviso di accertamento in quanto viziato da un'inadeguata motivazione e mancante, nel corso del giudizio, della prova dell'avvenuta distribuzione dell'utile in capo al socio unico. L'importante principio di diritto stabilito, confortato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, può essere così sintetizzato: la ristretta base partecipativa non è elemento utile, se non supportato da prove puntuali, circostanziate e precise, ad ac-

certare il maggior reddito derivante dalla distribuzione di utili occulti in capo al socio.

Ulteriore tema di sicuro interesse, affrontato nella pronuncia n.1374 del 25 marzo 2024 dalla Corte di Giustizia di primo grado di Salerno, è la distinzione in un avviso di accertamento tra motivazione e prova: un atto può essere correttamente motivato ma comunque essere carente dal lato della prova essendo questi due concetti paralleli che caratterizzano entrambi la legittimità dell'avviso di accertamento, il tema è approfondito in un'encomiabile nota a sentenza.

La Corte Salernitana di primo grado affronta in un'altra pronuncia, la n. 199 del 16 gennaio 2024, la questione del rimborso IRPEF in caso di dichiarazione omessa (ovvero presentata oltre i 90 giorni), stabi-

lendo, in ossequio alla normativa vigente nonché a costante giurisprudenza, che il rimborso dell'imposta è comunque possibile anche in tale caso a condizione che l'istanza sia presentata entro due anni dal pagamento dell'imposta.

Queste sono solo alcune delle liti discusse e risolte nelle Corti di Giustizia Salernitane e che hanno interessato le pronunce raccolte nel volume ma bastano a comprendere l'ampiezza e lo spessore degli argomenti trattati frutto del lavoro sia degli organi giudicanti che dei professionisti che si sono dedicati alla stesura delle massime e delle note a sentenza.

Ringraziando ancora una volta tutti mi auguro che questa prefazione fornisca un buon punto di partenza per la lettura delle pagine che seguono.

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

“TUTTO DEVE CAMBIARE PERCHÉ TUTTO RIMANGA COME PRIMA”: LA CONSULTA DICHIARA L’INCOSTITUZIONALITÀ DELLA RIFORMA DELLE NUOVE PROVE IN APPELLO

di Giulia D’Andrea

1. Premessa

2. Restyling dell’art. 58 d.lgs. n. 546/92: disamina della norma prima e dopo la riforma ex d.lgs. 220/2023

3. Dubbi di legittimità del terzo comma dell’art. 58 d.lgs. n. 546/92: le Ordinanze di rimessione nn. 170 e 199 delle Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania e della Lombardia

4. La Sentenza della Corte costituzionale n. 36 del 27 marzo 2025

5. Conclusioni

1. Premessa

La Corte Costituzionale, con la recente sentenza n. 36 del 27 marzo 2025, in seguito alle questioni di legittimità sollevate da due Corti di Giustizia tributaria di secondo grado (Campania e Lombardia), dichiara:

- incostituzionale l’art. 58 comma 3 del d.lgs. n. 546/92 nella parte in cui vieta il deposito di *«deleghe, procure e ogni altro atto di conferimento del potere»* in secondo grado;
- nessuna incostituzionalità per il divieto di deposito della notifica dell’atto impugnato in secondo grado;
- illegittima l’applicazione delle nuove regole alle impugnazioni di giudizi già iniziati in primo grado alla data di entrata in vigore della nuova disciplina.

2. Restyling dell’art. 58 d.lgs. 546/92: disamina della norma prima e dopo la riforma ex d.lgs. 220/2023

Per comprendere la decisione della Consulta non si può prescindere dal rammentare quello che è stato lo spirito e le linee guida

seguite dal Legislatore nell’attuazione della riforma della stessa norma che è stata dichiarata (in parte) incostituzionale.

Nello specifico l’art. 58 del d.lgs. 546/92, rubricato *«Nuove prove in appello»*, è stato di recente innovato nell’ambito della riforma della giustizia tributaria attuata in seguito all’emanazione della L. n. 111 del 09 agosto 2023 a cui il Legislatore, nel rispetto di quanto dettato dall’art. 76 della Costituzione, si è attenuto nel concepire e porre in essere le norme di attuazione della delega.

In particolare il Legislatore delegante nell’art. 19 della menzionata legge, alla lett. d, ha previsto che fosse *«rafforzato il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo»*; è quindi in tale previsione legislativa che è da ricercare la genesi della formulazione del citato art. 58 nella cui previgente formulazione stabiliva un generale divieto di produrre nuove prove in appello salvo poi disciplinare la possibilità da parte del Giudice Tributario di ammetterle nel caso in cui *«le ritenesse necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio»*, nel contempo era sempre possibile *«produrre per le parti nuovi documenti»*.

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

Nel testo normativo ante riforma si attuava un'evidente dicotomia tra «nuove prove» e «nuovi documenti», laddove le prime non erano suscettibili di ammissione a meno che non si fosse ravvisata ad insindacabile parere del Giudicante una necessità delle stesse ai fini della decisione, e per i secondi invece si riscontrava una generale ammissione indiscriminata nel secondo grado di giudizio.

Il 04 gennaio 2024 è entrato in vigore l'art. 58 del d.lgs. 546/92 così come modificato dal d.lgs. 220/2023 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il 04 gennaio 2024:

di seguito la norma rubricata «Nuove prove in appello» così come modificata:

1. *Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.*
2. *Possono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio nel primo grado, da cui emergono vizi degli atti o provvedimenti impugnati.*
3. *Non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis.*

Secondo la nuova formulazione della norma si assiste, in ossequio al principio direttivo contenuto nella l.30 dicembre 1991, n. 413, secondo cui il processo tributario avrebbe dovuto adeguarsi a quello civile, ad un sostanziale avvicinamento all'art. 345 c.p.c.

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

Si è assistito con la riforma ad un passo indietro rispetto all'attuale preclusione draconiana contenuta nell'art. 345 c.p.c., quasi a voler affermare (pensiero assolutamente condivisibile) una rinnovata identità del processo tributario per troppo tempo considerato quasi come una giurisdizione di serie minore; la riforma a cui abbiamo assistito, invece, a partire dalle modifiche già attuate nel 2022, è tesa a conferire non solo autonomia ma anche dignità ed autorevolezza ad un processo che svolge un'indubbia funzione sociale ed economica.

Nell'esaminare la semantica utilizzata dal legislatore dobbiamo fare una comparazione tra la previgente formulazione dell'art. 58 e il testo normativo modificato dalla riforma, laddove, se è vero che nel testo così come rinnovato viene assolutamente negata la possibilità indiscriminata di produrre nuovi documenti in appello precedentemente consentita, è anche vero che se ne consente l'entrata nel processo al sopraggiungere di determinate condizioni che sono rimesse alla discrezionalità dell'organo giudicante.

Per meglio dire: se prima del d.lgs. n. 220/2023, per consentire l'ingresso di nuove in appello, il Collegio doveva valutarne la necessarietà ai fini processuali, oggi leggiamo un altro aggettivo, ovvero la nuova prova o il nuovo documento, per entrare nel secondo grado di giudizio, devono possedere il connotato di indispensabilità.

In tale scenario risulta evidente come sia centrale approfondire il concetto di *prova indispensabile* comparandola con il concetto di *prova necessaria* precedentemente espresso dal Legislatore.

È necessaria quella prova che risulta determinante per la definizione del giudizio, ovvero utile alla formulazione della sentenza e alla decisione della controversia, è invece indispensabile la prova senza la quale il processo non può essere oggetto di definizione, è tale la prova assolutamente necessaria, dirimente; c'è un sottile confine tra i due concetti, è come se dovessimo immaginare uno scalino intermedio tra l'una e l'altra concezione.

È naturalmente rimessa alla sensibilità giuridica del Giudice la valutazione dell'indispensabilità della prova rammentando che ne esistono due interpretazioni, la prima meno rigida e la seconda più ristretta tanto da farla denominare di "indispensabilità ristretta": l'ispirazione è fornita dalla Sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 10790 del 2017, sentenza quanto mai attuale in quanto, seppur disciplinante *ratione temporis* un caso di applicazione dell'art. 345 c.p.c. nella formulazione antecedente la modifica apportata nel 2012, si appalesa oggi più che mai attuale ed utile a fornirci una valida interpretazione, sia ai fini della corretta interpretazione dell'art. 437 comma c.p.c. e art. 702 quater stesso codice, nonché ai fini dell'attuale formulazione dell'art. 58 del d.lgs. 546/92, in riferimento chiaramente al concetto di «prova indispensabile».

Nella citata sentenza i Supremi Giudici, nello statuire circa l'interpretazione della locuzione «prova indispensabile», si interrogano se debba intendersi tale la prova «dotata di un'influenza causale decisiva rispetto alle altre prove per la decisione della controversia, tale da dissipare lo stato di incertezza oppure solo quella che sia divenuta utile e necessaria per effetto delle valutazioni su risultanze istruttorie di primo grado esposte nella sentenza

appellata», ma prima ancora di evidenziare le due interpretazioni possibili puntualizzano cosa debba intendersi per «prova nuova»: è tale la prova avente ad oggetto un «fatto nuovo» allegato per la prima volta in appello, ma anche quella destinata ad evidenziare un fatto già allegato in primo grado. È evidente che è più semplice l'interpretazione della prima previsione, in quanto ricadremmo nell'ipotesi di prova di cui la parte non avesse la disponibilità nel primo grado, più controversa invece la soluzione della seconda interpretazione.

Ciò premesso la Corte di Cassazione, nell'esprimersi circa questa seconda ipotesi, evidenzia due orientamenti.

Il primo: il concetto di indispensabilità è inteso come «*influenza causale più incisivo della rilevanza, di talché è tale quella prova che contribuisce a dare un apporto decisivo all'accertamento della verità materiale, assolutamente necessaria, decisive a d accertare la verità, tale che da sola è in grado di dirimere la controversia, in modo da superare le preclusioni istruttorie di primo grado e colmi le lacune del materiale istruttorio ivi raccolto, il tutto senza dare rilievo alle eventuali preclusioni in cui la parte sia incorsa anche se per propria negligenza*».

La seconda tesi invece denominata di "indispensabilità ristretta": «*nel giudizio di appello l'indispensabilità delle nuove prove deve apprezzarsi necessariamente in relazione alla decisione di primo grado e al modo in cui essa si sia formata. Ciò che la decisione asserisce a commento delle risultanze istruttorie acquisite deve evidenziare la necessità di un apporto probatorio che nel contraddittorio di primo grado non era neanche apprezzabile come utile e necessario*».

Per la verità sarebbe coerente, in quanto maggiormente aderente ai principi ispiratori di tutta la riforma, discostandoci dalla pronuncia anzidetta, aderire all'interpretazione ristretta della indispensabilità della prova, salvaguardando sia il concet-

to di processo tributario quale dispositivo e allegatorio (e non inquisitorio) che il principio del giusto processo e proteggendo al contempo il diritto costituzionalmente garantito di difesa.

3. Dubbi circa la legittimità del terzo comma dell'art. 58 d.lgs. n. 546/92: le Ordinanze di rimessione nn. 170 e 199 delle Corti di Giustizia tributaria di secondo grado Campania e Lombardia

In tale (rinnovato) contesto normativo di cui abbiamo approfondito i principi ispiratori, la *ratio* nonché l'evoluzione, non ci resta che osservare le dinamiche processuali che hanno seguito l'attuazione della riforma; di non poco conto i dibattiti dottrinali e le liti approdate nelle aule delle Corti di Giustizia di portata tale da suscitare diversi dubbi interpretativi da cui sono poi scaturite le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle Corti di Giustizia tributaria di secondo grado della Campania e della Lombardia.

Di seguito la disamina delle motivazioni delle Corti remittenti.

a) Ordinanza n. 170 del 09 luglio 2024 emessa dalla Corte di Giustizia di secondo grado della Campania

La Corte di Giustizia di secondo grado della Campania ha sollevato la questione di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 3, comma 1, 24, comma 2, 102, comma 1, e 111, commi 1 e 2, Cost., in riferimento al terzo comma dell'art. 58 comma 3 del d.lgs. n. 546/92 nella parte in cui prevede il divieto assoluto di deposito in secondo grado *«delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis»*.

Il Collegio ha ritenuto di doversi rivolgere al Giudice delle Leggi affinché ponesse rimedio ad un'evidente illegittimità della

norma che così come formulata contravviene a principi di rango costituzionale e assolve la Corte remittente, attesa la chiarezza del disposto normativo, da qualsiasi interpretazione esegetica, giustificando il ricorso all'incidente di incostituzionalità.

In effetti, secondo il Collegio Campano, stante il tenore letterale dell'art. 58, verrebbe negato al Giudice la possibilità di effettuare un giusto scrutinio, relativamente alla possibilità di ammettere nuove prove in appello, solo per determinati e circoscritti documenti, negando di fatto ciò che invece è riconosciuto al primo comma della stessa norma.

Dalla lettura dell'Ordinanza si comprende che ciò costituisce chiaro sintomo di illogicità e irragionevolezza ledendo il principio di uguaglianza delle parti nel processo, il tutto a discapito della parte pubblica che si trova in posizione di disparità rispetto a quella privata, laddove il Legislatore compie a monte egli stesso un insindacabile giudizio di indispensabilità. Risulta parimenti violato il principio del giusto processo e del contraddittorio nonché una violazione del diritto di difesa.

b) Ordinanza n. 199 del 27 settembre 2024 della Corte di Giustizia di secondo grado della Lombardia

Con l'Ordinanza n. 170 del 27 settembre 2024 la Corte di Giustizia di secondo grado della Lombardia ha sollevato d'ufficio la questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, d.lgs. n. 546/92, come modificato dal d.lgs. 220/2023, in riferimento ai medesimi parametri costituzionali evocati nell'Ordinanza della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Campania (artt. 3, 24, 102 e 111 della Costituzione).

La Corte remittente censura la legittimità della norma in relazione al momento della sua entrata in vigore e alla disciplina della cosiddetta fase transitoria, atteso che chiaro pregiudizio e irragionevolezza della normativa è da ricercare proprio in tale aspetto. *Apertis verbis*, la parte che avesse

introdotto il giudizio di secondo grado in epoca antecedente al 04 gennaio 2024, confidando nella possibilità di poter produrre nuovi documenti nel successivo grado di giudizio, così come consentito dalla previgente formulazione della norma, avrebbe un sicuro pregiudizio imbatendosi nello sbarramento attuale.

Effettivamente si realizza un'evidente illogicità ed irragionevolezza: è come cambiare le regole del gioco quando già è cominciata la competizione arrecando evidente pregiudizio alla parte che ha assunto un comportamento processuale conforme alla norma in vigore nel momento in cui ha incardinato e trovato attuazione il giudizio di primo grado.

4. La Sentenza Corte Costituzionale n. 36 del 27 marzo 2025

Esaminate le questioni di legittimità sollevate dalla Corti remittenti la Consulta, riunendole in quanto oggettivamente connesse ed ancorate ai medesimi parametri, addiviene ad una decisione congiunta e dichiara:

- **Illegittimo il comma 3 dell'art. 58 del d.lgs. n. 546/92 così come modificato dall'art. 4 del d.lgs. 220/2023 nella parte in cui recita: «delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti».**

La Corte costituzionale accoglie le motivazioni della Corte di Giustizia di secondo grado della Campania confermando l'illogicità e irragionevolezza del terzo comma della rinnovata disposizione normativa limitatamente alle parole: «*deleghe, procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti*», secondo i Giudici delle leggi, infatti, i documenti che, per gli effetti del tenore letterale dell'art. 58 così come modificato dall'art. 4, comma 2 del d.lgs. n. 220/2023, sono sottratti allo scrutinio di

«*indispensabilità*» da parte del Giudice di merito, non hanno alcun carattere di specificità che possa giustificare un diverso trattamento rispetto agli altri documenti o prove che invece ricadono nel perimetro del primo comma.

Sul piano normativo è quindi ritenuto legittimo dichiarare l'incostituzionalità del divieto di produzione in appello delle citate prove anche perché la tipologia di documenti è tale da attenere non al merito della controversia ma alla qualificazione processuale della parte, resta invece da osservare cosa accade sul piano pratico della dialettica processuale.

Risulta evidente che, seppure non operi (in seguito alla decisione della Consulta) il draconiano divieto per il «*deposito delle deleghe, procure e degli altri atti di conferimento del potere...*» così come originariamente formulato dal richiamato comma 3, gli stessi documenti non possono sfuggire all'attento scrutinio del giudicante contemplato al primo comma dell'art. 58 d.lgs. n. 546/92, per effetto del quale deve valutarne l'indispensabilità ai fini della definizione del giudizio (elemento che difficilmente si può negare per tali tipologie di documenti) o l'incolpevolezza della parte che non li ha prodotti a seguito di impossibilità ricadente al di fuori della propria sfera volitiva.

Ebbene la questione (di difficile soluzione) quindi viene ribaltata ai Giudici di merito che decideranno in base alla propria sensibilità giuridica, con l'evidente conclusione, a parere di chi scrive, che nell'ottica di un giusto processo essi debbano aderire all'interpretazione del concetto di indispensabilità in senso stretto, per cui, se non si può negare l'indispensabilità intrinseca delle «*deleghe, procure, ecc.*» ai fini della decisione del giudizio, l'interpretazione della norma deve essere orientata a valutare l'esistenza congiunta (accanto al requisito della indispensabilità) della prova (in carico alla parte che intende depositare nuove prove in appello) dell'impossibilità ad averle

potute produrre nel primo grado di giudizio. Resta da immaginare in quali circostanze la parte pubblica possa essere incorso nell'impossibilità incolpevole a produrre i citati documenti.

- **Nessuna incostituzionalità per il divieto di deposito della notifica dell'atto impugnato in secondo grado.**

La seconda questione posta all'attenzione della Consulta dai Giudici Campani non incontra lo stesso epilogo, permane infatti il draconiano divieto a produrre in appello le *«notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis»*; le considerazioni fatte sul punto dalla Corte costituzionale sono le seguenti: se è vero che l'atto impositivo spiega i suoi effetti per effetto della notificazione non può ritenersi verosimile né accettabile il fatto che la prova della notificazione non sia stata adeguatamente archiviata e quindi prodotta nel giudizio di primo grado, la sua mancanza comporta il venir meno dell'esistenza stessa dell'atto. In sostanza la notifica deve essere certamente conosciuta dall'amministrazione fin dal concepimento dell'atto impositivo e la sua mancanza comporta l'inefficacia *ab origine* della pretesa per cui è costituzionalmente legittimo il draconiano divieto (effettivamente di nuovo conio nel panorama giuridico italiano) del deposito delle notificazioni in secondo grado.

- **Illegittima l'applicazione delle nuove regole alle impugnazioni di giudizi già iniziati in primo grado.**

Sul punto la Corte remittente censura la disposizione in argomento relativamente alla cosiddetta fase transitoria sollevando un'evidente (anche a parere di chi scrive) illogicità e direi stortura della norma, non nel merito, di cui abbiamo ampiamente argomentato, ma bensì relativamente alla sua decorrenza.

In effetti vi è un chiaro pregiudizio per la parte che, confidando nella possibilità consentita dalla norma ante riforma di poter depositare documenti e prove in appello, verrebbe, quando oramai sono spirati i termini per tale deposito, privato di tale possibilità nel grado di appello, leso il principio del giusto processo e della ragionevolezza.

In definitiva quindi la Consulta pone rimedio, dichiarando l'incostituzionalità dell'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220/2023 nella parte in cui prescrive che le modifiche previste dall'art.1, comma 1, lett.bb), che ha modificato il comma 3 dell'art. 58 d.lgs. 546/92, si applicano ai giudizi instaurati a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore dello stesso decreto legislativo, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del medesimo decreto.

Diversamente si attuerebbe una evidente negazione del principio generale che *«esige che il passaggio da un previgente ad un nuovo regime processuale non sia regolato da norme manifestamente irragionevoli e lesive dell'affidamento nella tutela delle posizioni legittimamente acquisite»*.

4. Conclusioni

Lascia un sapore di riforma incompiuta la Sentenza che oggi è in disamina, la sua *ratio* è da ricercare nella peculiarità del processo tributario nel quale indubbiamente la prova documentale riveste una preminente importanza rispetto ad altri riti laddove si riscontra, purtroppo, l'assenza di una fase dedicata all'espletamento dei mezzi istruttori e nel quale si è sempre più alla ricerca della verità materiale rispetto alla verità processuale.

In linea generale consentire di produrre in secondo grado una prova che ben poteva essere prodotta nel primo grado di giudizio significa non solo realizzare un'evidente compressione del diritto di difesa di una delle due parti, ma anche soprattutto consentire quanto meno una

perdita di un grado di giudizio a discapito di una generale esigenza di snellezza e razionalità del sistema giudiziario; a pensarci bene infatti questa interpretazione non è in contraddizione, come da talune parti si voglia sostenere, con la natura “rinnovatoria” del processo di appello che può essere inopinatamente tale solo in ipotesi circoscritte, ovvero quando si pronunci su un’eccezione rimasta assorbita in primo grado oppure quando si dovesse pronunciare su un’eccezione rilevabile d’ufficio.

Secondo tale logica l’art. 58 d.lgs. n. 546/92 andrebbe interpretato ponendo particolare attenzione alla congiunzione disgiuntiva utilizzata dal Legislatore: “ovvero”. In essa si nasconde (in maniera neanche tanto celata) l’insidia della aleatorietà della decisione, per cui ci potremmo spingere fino ad affermare che se al posto di “ovvero” ci fosse stata una mera congiunzione forse i fautori della teoria della “indispensabilità ristretta” (ut *supra* par. 2) avrebbero maggiore conforto.

In definitiva, ad interpretare in maniera “ristretta” il concetto di indispensabilità si porrebbe in essere quasi la stessa previsione normativa di cui all’art. 345 c.p.c.,

ovvero i casi di riammissione nel secondo grado di giudizio sarebbero ristretti a quelle eventualità in cui la nuova prova non sia stata prodotta solo per causa non imputabile alla parte.

Continuando su questa linea di pensiero, il deposito delle «*deleghe, procure e gli altri atti di conferimento di potere*» seppure, a seguito della decisione della Consulta, non subisca più il draconiano divieto inizialmente concepito, resta di difficile attuazione.

La produzione di tali documenti in appello, infatti, è comunque disciplinata dal primo comma dell’art. 58 d.lgs. n. 546/92, pertanto, se è vero che sono documenti certamente indispensabili alla definizione del giudizio è altrettanto vero che per la loro intrinseca natura sia difficile sostenere che la parte non ne avesse la disponibilità in primo grado: sul piano pratico chi legittimamente sottoscrive l’atto è destinatario di una delega che esiste, è valida ed efficace sin dal concepimento dell’atto stesso e quindi sin dal primo grado di giudizio.

Non ci resta che attendere le dinamiche processuali che ne scaturiranno!

“EVERYTHING MUST CHANGE SO THAT EVERYTHING REMAINS AS BEFORE”: THE CONSULTATION DECLARES THE UNCERTAINTY OF THE REFORM OF THE NEW EVIDENCE ON APPEAL.

by Giulia D’Andrea

1. Preamble
2. *Restyling* of article 58 of the Legislative Decree n. 546/92: review of the regulation before and after the reform pursuant to the ex Legislative Decree 220/2023
3. Doubts about the legitimacy of the third paragraph of Article 58 of the Legislative Decree n. 546/92: Referral Orders Nos. 170 and 199 of the Courts of Tax Justice of the second instance of Campania and Lombardy
4. The Judgment of the Constitutional Court no. 36 of 27th March 2025
5. Conclusions

1. Preamble

The Constitutional Court, with its recent judgment no. 36 of 27th March 2025, following the questions of legitimacy raised by two Tax Courts of second instance (Campania and Lombardy), declares:

- article 58, paragraph 3 of the Legislative Decree n. 546/92 is unconstitutional insofar as it forbids the filing of *"proxies, powers of attorney and any other act conferring power"* in the second instance;
- no unconstitutionality for the prohibition of filing the notification of the contested act at second instance;
- the application of the new rules to appeals against judgments already initiated at first instance on the date of entry into force of the new regulations is unlawful.

2. *Restyling* of Article 58 of the Legislative Decree 546/92: review of the regulation before and after the reform pursuant to the ex. Legislative Decree 220/2023

To understand the decision of the Consultation, it is necessary to recall what was the spirit and the guidelines followed by the Legislator in the implementation of the reform of the same rule that was declared (in part) unconstitutional.

Specifically, Article 58 of the Legislative Decree 546/92, entitled *"New evidence on appeal"*, has recently been innovated within the framework of the tax justice reform implemented following the enactment of Law no. 111 of August 9th, 2023 to which the Legislator, in compliance with the provisions of Article 76 of the Constitution, has complied, in conceiving and implementing the rules for the implementation of the delegation.

In particular, the delegating Legislator in article 19 of the aforementioned law, in letter d, provided that *"the prohibition to produce new documents in the procedural degrees subsequent to the first" was strengthened*; it is therefore in this legislative provision that the genesis of the formulation of the aforementioned article 58 in whose previous formulation established a general prohibition to produce new evidence on appeal but then regulating the possibility for the Tax Judge to admit them in the event that *"it deems them necessary for the purposes of the decision or that the party demonstrates that it has not been able to provide them in the previous degree of judgment"*, at the same time it was always possible to *"produce new documents for the parties"*.

From the reading of the previous regulatory text, it is clear, *icto oculi*, that really, rather than strengthening the ban on producing new documents on appeal, the legislator has been invested with the power to introduce a general ban on the production of new documents (together with the existing ban on the production of new means of proof) that did not exist before.

In the regulatory text before the reform, there was an evident dichotomy between "new evidence " and "new documents", where the former ones were not susceptible to admission unless a need for them had been identified in the unquestionable opinion of the Judge for the purposes of the decision, and for the latter instead there was a general indiscriminate admission in the second level of judgment.

On January 4th, 2024, Article 58 of the Legislative Decree as amended by the Legislative Decree no. 220/2023 published in the Official Journal on 04th January 2024:

the rule entitled "New evidence on appeal" as amended below:

1. *No new evidence is allowed and no new documents may be produced, unless the panel considers them indispensable for the decision of the case or that the party demonstrates that it has not been able to propose or produce them in the trial of first instance for reasons not attributable to it*
2. *Additional reasons may be proposed if the party becomes aware of documents, not produced by the other parties in the trial at first instance, defects of the contested acts or measures emerge from.*
3. *The filing of proxies, powers of attorney and other acts of conferral of power relevant for the purposes of the legitimacy of the signing of the deeds, of the notifications of the contested deed or of the deeds which constitute a prerequisite of legitimacy that can be pro-*

duced at the first instance also pursuant to Article 14 paragraph 6-bis is never allowed.

According to the new law wording, in compliance with the guiding principle contained in Law no. 413 of 30th December 1991, according to which the tax process should have been adapted to the civil one, there is a substantial approach to Article 345 of the Code of Civil Procedure.

Or rather: in the tax rite, like the civil one, a general prohibition has been introduced to produce new evidence and new documents in the second instance even if there is an opening by the tax delegating Legislator, "allowing" the college to evaluate the indispensability of the new evidence or new documents in the second instance in order to admit them into the process, the same provision that was provided for in the civil rite but which was expunged with the reform carried out by the Legislative Decree no. 83 of 22nd June 2012, converted by Law no. 134 of 7th August 2012.

The reform has witnessed a step backwards with respect to the current draconian exclusion contained in Article 345 of the Code of Civil Procedure, as if to affirm (an absolutely shareable thought) a renewed identity of the tax process for too long considered almost as a jurisdiction of minor series; the reform that we have witnessed, on the other hand, starting from the changes already implemented in 2022, aims to conferring not only autonomy but also dignity and authority to a process performing an undoubted social and economic function.

In examining the semantics used by the legislator, we must make a comparison between the previous formulation of Article 58 and the regulatory text modified by the reform, where, if it is true that in the text as renewed the indiscriminate possibility of producing new documents on appeal previously allowed is absolutely

denied, it is also true that it is allowed to enter the process upon the arrival of certain conditions left to the discretion of the judging body.

Or rather:

if before the Legislative Decree n. 220/2023, in order to allow the entry of new appeals, the Board had to assess their necessity for procedural purposes, today we read another adjective, namely the new evidence or the new document, to enter the second level of judgment, they must have the connotation of indispensability.

In this scenario, it is clear how remarkable is to deepen the concept of *indispensable evidence* by comparing it with the concept of *necessary evidence* previously expressed by the Legislator.

The evidence that is decisive for the definition of the judgment, or useful for the formulation of the sentence and the decision of the dispute, is necessary, on the other hand, the evidence without which the process cannot be defined is indispensable, such is the absolutely necessary, conclusive evidence; there is a thin boundary between the two concepts, it is as if we had to imagine an intermediate step between one and the other conception.

It is of course left to the Judge's legal sensitivity to assess the indispensability of the evidence, recalling that there are two interpretations:

the first less rigid and the second more restrictive so as to be called "restricted indispensability", the inspiration is provided by the Judgment of the Court of Cassation for United Sections no. 10790 of 2017, a judgment that is as current as ever since, although governing *ratione temporis* a case of application of Article 345 of the Code of Civil Procedure in the formulation prior to the amendment made in 2012, it is more current than ever and useful to provide us with a valid interpretation, both for the purposes of the correct interpretation of Article 437 paragraph of

the Code of Civil Procedure and Article 702 quater of the same Code, as well as for the purposes of the current formulation of Article 58 of Legislative Decree 546/92, with clear reference to the concept of "*indispensable proof*".

In the aforementioned judgment, the Supreme Judges, in ruling on the interpretation of the phrase "*indispensable evidence*", question whether such evidence should be understood as "*having a decisive causal influence with respect to the other evidence for the decision of the dispute, such as to dissipate the state of uncertainty or only that which has become useful and necessary as a result of the evaluations on preliminary findings of the first instance set out in the judgment appealed against*", but before highlighting the two possible interpretations, they point out what should be understood by "*new evidence*": such is the evidence concerning a "*new fact*" attached for the first time on appeal, but also that intended to highlight a fact already attached at first instance, it is clear that the interpretation of the first provision is simpler as we fall under the hypothesis of evidence of which the party did not have the availability in the first instance, more controversial instead is the solution of the second interpretation.

This being said, the Court of Cassation, in expressing its opinion on this second hypothesis, highlights two orientations.

The first: the concept of indispensability is meant as "*causal influence more incisive than relevance, of which such is the evidence that contributes to making a decisive contribution to the ascertainment of the material truth, absolutely necessary, decisive to ascertain the truth, such that alone it is able to settle the dispute, in order to overcome the preliminary preclusions of first instance and fill the gaps of the investigative material collected therein, all without giving importance to any preclusions in which the party has incurred even if due to its own negligence*".

The second thesis, on the other hand, is called "restricted indispensability": *"in the appeal judgment, the indispensability of the new evidence must necessarily be appreciated in relation to the decision of first instance and the way in which it was formed. What the decision asserts in commentary on the preliminary findings acquired must highlight the need for an evidentiary contribution that in the adversarial of first instance was not even appreciable as useful and necessary"*.

In truth, it would be consistent, as more adherent to the inspiring principles of the entire reform, deviating from the aforementioned ruling, to adhere to the *restricted* interpretation of the indispensability of evidence, safeguarding both the concept of tax process as a device and allegory (and not inquisitorial) that the principle of due process and protecting at the same time the constitutionally guaranteed right of defence.

3. Doubts about the legitimacy of the third paragraph of Article 58 of Legislative Decree n.546/92: Referral Orders Nos. 170 and 199 of the Second Degree Tax Court of Justice of Campania and Lombardy

In this (renewed) regulatory context of which we have delved into the inspiring principles, the *ratio as well as* the evolution, we can only observe the procedural dynamics that have followed the implementation of the reform; of no small importance are the doctrinal debates and the disputes reached in the courtrooms of the Courts of Justice of such scope as to raise several interpretative doubts from which then arose the questions of constitutional legitimacy raised by the second-degree tax Courts of Justice of Campania and Lombardy.

Hereinafter, there is the examination of the reasons of the referring Courts:

c) Order no. 170 of July 9th, 2024 issued by the Court of Justice of the second instance of Campania:

The Court of Justice of the second instance of Campania has raised the question of constitutional legitimacy for violation of articles 3, paragraph 1, 24, paragraph 2, 102, paragraph 1, and 111, paragraphs 1 and 2, of the Constitution, with reference to the third paragraph of art. 58 paragraph 3 of the Legislative Decree n. 546/92 in the part in which it provides for the absolute prohibition of filing in the second instance *"of the proxies, powers of attorney and other acts of conferment of power relevant for the purposes of the legitimacy of the signing of the deeds, of the notifications of the contested deed or of the deeds that constitute a prerequisite of legitimacy that can be produced in the first instance also pursuant to article 14 paragraph 6-bis."*

The Board considered it necessary to apply to the Judge of the Laws to remedy an evident illegitimacy of the rule which, as formulated, infringes the principles of constitutional rank and absolves the referring Court, pending the clarity of the regulatory provision, from any exegetical interpretation, justifying the recourse to the incident of unconstitutionality.

In fact, according to the Campanian Board, given the literal content of Article 58, the Judge would be denied the possibility of carrying out a fair scrutiny, regarding the possibility of admitting new evidence on appeal, only for certain and limited documents, denying in fact what is instead recognized in the first paragraph of the same rule.

From reading the Ordinance, it is understood that this constitutes a clear symptom of illogicality and unreasonableness, damaging the principle of equality of the parties in the process, all to the detriment of the public party that is in an unequal position with respect to the private one,

where the Legislator himself makes an unquestionable judgment of indispensability upstream. The principle of due process and adversarial proceedings is also violated, as well as a violation of the right of defence.

d) Order No. 199 of 27th September 2024 of the Court of Justice of the second instance of Lombardy:

With Ordinance no. 170 of 27th September 2024, the Court of Justice of the second instance of Lombardy has raised ex officio the question of constitutional legitimacy of Article 58, paragraph 3, Legislative Decree n. 546/92, as amended by Legislative Decree 220/2023, with reference to the same constitutional parameters referred to in the Order of the Court of Justice of second instance of Campania (Articles 3, 24, 102 and 111 of the Constitution).

The referring Court censures the legitimacy of the rule in relation to the time of its entry into force and the regulation of the so-called transitional phase, given that clear prejudice and unreasonableness of the legislation is to be sought precisely in this aspect. *Apertis verbis*, the party which had introduced the second instance judgment in the era prior to January 4th, 2024, trusting in the possibility of being able to produce new documents in the next degree of judgment, as allowed by the previous formulation of the rule, would have a certain prejudice by running into the current barrier.

Indeed, there is an evident illogicality and unreasonableness, it is like changing the rules of the game when the competition has already begun, causing obvious prejudice to the party who has assumed a procedural behavior in accordance with the rule in force at the time when it incardinated and found implementation of the judgment of first instance.

4. The Constitutional Court Judgment no. 36 of 27th March 2025

Having examined the questions of legitimacy raised by the Courts referring the Consultation, bringing them together as they are objectively connected and anchored to the same parameters, it reaches a joint decision and declares:

- **Paragraph 3 of Article 58 of Legislative Decree n. 546/92 as amended by Article 4 of Legislative Decree 220/2023 in the part in which it reads: “of the proxies, powers of attorney and other acts of conferral of power relevant for the purposes of the legitimacy of the signing of the deeds”**

The Constitutional Court accepts the reasons of the Court of Justice of the second instance of Campania confirming the illogicality and unreasonableness of the third paragraph of the renewed legislative provision limited to the words: *“proxies, powers of attorney and other acts of conferral of power relevant for the purposes of the legitimacy of the signing of the acts”*, according to the Judges of the laws, in fact, the documents that, for the purposes of the literal content of Article 58 as amended by Article 4, paragraph 2 of Legislative Decree n. 220/2023, are subtracted from the scrutiny of *“indispensability”* by the Judge of merit, do not have any character of specificity that may justify a different treatment with respect to the other documents or evidence that instead fall within the perimeter of the first paragraph.

On the regulatory level it is therefore considered legitimate to declare the unconstitutionality of the prohibition of production on appeal of the aforementioned evidence also because the type of documents is such as to comply not with the merits of the dispute but with the procedural qualification of the party, it remains to be observed what happens on the practical level of the procedural dialectic.

It is evident that, even if the draconian prohibition for the "*deposit of proxies, powers of attorney and other acts of conferment of power...*" as originally formulated by the aforementioned paragraph 3 does not operate (following the decision of the Consultation), the same documents cannot escape the careful scrutiny of the judge contemplated in the first paragraph of Article 58 of Legislative Decree n. 546/92, for the purpose of which he must evaluate their indispensability for the purpose of defining the judgment (an element that can hardly be denied for these types of documents) or the guilt of the party who did not produce them as a result of impossibility falling outside his own sphere of volition.

However, the question (of difficult solution) is then turned over to the Judges of merit who will decide on the basis of their own legal sensitivity, with the obvious conclusion, in the opinion of the writer, who with a view to a fair trial they must adhere to the interpretation of the concept of indispensability in the strict sense, so that, if the intrinsic indispensability of the "*proxies, powers of attorney, etc.*" for the purposes of the decision of the trial cannot be denied, the interpretation of the rule must be oriented to evaluate the joint existence (together with the requirement of indispensability) of the proof (borne by the party who intends to file new evidence on appeal) of the impossibility of having been able to produce them at the first level of judgment. It remains to be imagined under what circumstances the public party may have incurred the culpable impossibility of producing the aforementioned documents.

- **No unconstitutionality for the prohibition of filing the notification of the contested act at second instance;**

the second question brought to the attention of the Consultation by the Campani Judges does not meet the same conclu-

sion, in fact the draconian prohibition to produce on appeal the "*notifications of the contested act or of the acts that constitute a prerequisite of legitimacy that can be produced in the first instance also pursuant to article 14 paragraph 6-bis*" the considerations made on the point by the Constitutional Court are the following: if it is true that the tax act explains its effects as a result of the notification, it cannot be considered plausible or acceptable the fact that the proof of the notification has not been adequately filed and therefore produced in the trial at first instance, its lack entails the disappearance of the very existence of the act. In essence, the notification must certainly be known by the administration from the conception of the tax act and its lack entails the ineffectiveness *ab origine* of the claim for which the draconian prohibition (effectively new minting in the Italian legal landscape) of the filing of notifications in the second instance is constitutionally legitimate.

- **Illegitimizes the application of the new rules to appeals against judgments already initiated at the first instance**

On this point, the referring Court censures the provision in question in relation to the so-called transitional phase, raising an obvious (also in the opinion of the writer) illogicality and I would say distortion of the rule, not in substance, of which we have extensively argued, but in relation to its commencement.

In fact, there is a clear prejudice for the party who, trusting in the possibility allowed by the pre-reform rule of being able to file documents and evidence on appeal, would be, when the deadlines for such filing have expired, deprived of this possibility in the degree of appeal, violating the principle of due process and reasonableness.

Ultimately, therefore, the Consultation remedies, declaring the unconstitutionality-

ty of Article 4, paragraph 2, of Legislative Decree n. 220/2023 in the part in which it prescribes that the amendments provided for in Article 1, paragraph 1, lett. bb), which amended paragraph 3 of Article 58 of Legislative Decree 546/92, apply to judgments established from the day following the entry into force of the same legislative decree, rather than to appellate judgments whose first instance is established after the entry into force of the same decree.

Otherwise, there would be an obvious denial of the general principle that *"requires that the transition from a previous to a new procedural regime is not regulated by rules that are clearly unreasonable and detrimental to reliance on the protection of legitimately acquired positions."*

4. Conclusions

It leaves a sensation of unfinished reform the Judgment which is currently under examination, its *rationale* is to be found in the peculiarity of the tax process in which undoubtedly documentary evidence is of preeminent importance compared to other rites where there is, unfortunately, the absence of a phase dedicated to the completion of the investigative means and in which one is increasingly looking for material truth compared to procedural truth.

In general, allowing evidence to be produced in the second instance that could well be produced in the first instance means not only achieving a clear understanding of the right of defence of one of the two parties, but also above all allowing at least a loss of a degree of judgment to the detriment of a general need for streamlining and rationality of the judicial system. In fact, to think about it well, this interpretation is not in contradiction, as some parties want to argue, with the "renewal" nature of the appeal process that can be unexpectedly such only in limited hypotheses, or when it pronounces on an exception that remains absorbed in the

first instance or when it should pronounce on an exception that can be detected *ex officio*.

According to this logic, Article 58 of Legislative Decree n. 546/92 should be interpreted paying particular attention to the disjunctive conjunction used by the Legislator: "or", it hides (not even so hidden) the pitfall of the randomness of the decision, so we could go so far as to say that if instead of "or" there had been a mere conjunction perhaps the proponents of the theory of "restricted indispensability" (ut *supra* par.2) would have greater comfort.

In the end, to interpret the concept of indispensability in a "narrow" way, almost the same regulatory provision as in Article 345 of the Code of Civil Procedure would be in place, or the cases of readmission in the second degree of judgment would be restricted to those eventualities in which the new evidence was not produced only for reasons not attributable to the party.

Continuing along this line of thought, the deposit of *"proxies, powers of attorney and other acts of conferral of power"* even if, following the decision of the Council, it no longer suffers the draconian prohibition initially conceived, remains difficult to implement.

The production of such documents on appeal, in fact, is in any case governed by the first paragraph of Article 58 of Legislative Decree n.546/92, therefore, if it is true that they are certainly indispensable documents for the definition of the judgment, it is equally true that due to their intrinsic nature it is difficult to argue that the party did not have their availability at first instance: on a practical level, those who legitimately sign the deed are the recipient of a proxy that exists, it is valid and effective from the conception of the deed itself and therefore from the first instance of judgment.

We just have to wait for the procedural dynamics which will arise!

RIMBORSO IRPEF SALVO ANCHE IN CASO DI DICHIARAZIONE OMESSA

**Corte di Giustizia Tributaria
Primo grado di Salerno
Sez. 11, 16 gennaio 2024, n. 199**

Presidente e Relatore
Russo De Cerame Francesco
Giudice De Simone Massimiliano
Giudice Senatore Vincenzo

Irpef - Dichiarazione omessa - Istanza di rimborso imposte versate in eccedenza - Termine di decadenza di due anni dal pagamento - Legittimità

Anche a fronte di una dichiarazione omessa, ovvero inviata oltre i termini previsti per legge, il ricorrente può comunque richiedere il rimborso delle ritenute subite e/o imposte a credito. L'istanza, a pena di decadenza, va presentata entro il termine di due anni dal relativo pagamento ai sensi dell'articolo 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Svolgimento del processo

Con ricorso tempestivamente depositato, la ricorrente, D. G., ha impugnato il silenzio rifiuto avverso l'istanza di rimborso presentata in data 19.12.2021 relativamente alla Dichiarazione modello Unico 2009 per l'anno di imposta 2008 con cui veniva richiesto in compensazione il credito esposto in RX pari ad € 10.200,00.

Precisava al riguardo che detto credito era composto da riporto dell'eccedenza anno 2006 (anno precedente) pari, al netto delle compensazioni, ad € 3.995,00 e della differenza tra le ritenute subite dichiarate e l'imposta dovuta al netto delle deduzioni e detrazioni pari ad € 6.005,00.

L'ufficio disconosceva il credito riportato nella dichiarazione anno precedente perché derivante da dichiarazione Omessa in quanto la dichiarazione anno 2007 essendo stata presentata oltre i 90 gg equivaleva ad omessa dichiarazione.

Veniva notificata da Agenzia delle Entrate - Riscossione una cartella di pagamento n. 10020120003090577 relativa a Modello Unico 2009 a fronte della quale il contribuente presentava un'istanza in autotutela che veniva parzialmente accolta solo con lo sgravio relativo al riconoscimento del credito 2006 per la quota non utilizzata in compensazione.

Ai fini dell'annullamento totale della cartella predetta il ricorrente ha presentato ricorso Rg. 2292/2012 innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno che, con sentenza n. 392/2013, confermata in appello con sentenza 11930/2015, rigettava il ricorso assumendo che il ricorso non era fondato in presenza di dichiarazione tardiva e quindi da qualificarsi come omessa. La sentenza di primo grado in particolare pur rigettando il ricorso, negando il diritto alla detrazione, specificava espressamente che ciò non interferiva sull'effettivo esercizio del diritto al rimborso entro i termini di legge.

Il ricorrente, dopo aver saldato per intero la cartella di pagamento n. 10020120003090577, a seguito dell'esito negativo dei ricorsi proposti in primo grado ed in appello, ai fini del rimborso, proponeva nuova istanza in autotutela il 24.09.2019 per vedersi riconoscere le ritenute subite su dichiarazione Unico 2008, anno di imposta 2007, senza riscontro da parte dell'Ufficio. Presentava altresì

successiva istanza in data 29.12.2021 anch'essa senza alcun riscontro.

Impugna pertanto con il ricorso di cui al presente giudizio il silenzio diniego dell'amministrazione chiedendo di:

- A) Accertare il diritto al rimborso delle ritenute operate nell'anno di imposta 2007;
- B) Condannare l'Ufficio al pagamento del predetto rimborso Non si costituisce l'ufficio e pertanto se ne dichiara la contumacia.

Motivi della decisione

Le doglianze espresse dalla ricorrente sono fondate e come tale il ricorso va accolto.

Ai fini della decisione deve tenersi conto di quanto previsto nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34 del 6/8/2012 che ha ad oggetto, tra l'altro, il «*Riconoscimento dell'eccedenza a credito Irpef, Ires o Irap maturata nell'anno in cui la relativa dichiarazione risulta omessa*» e che appunto ammette che «*dopo che abbia definito l'obbligazione pagando le somme richieste dall'ufficio, nei termini previsti dalla comunicazione di irregolarità ovvero a seguito della notifica della cartella di pagamento o in esito a sentenza definitiva a lui sfavorevole, il contri-*

bute potrà richiedere il rimborso del credito maturato nell'annualità per la quale la dichiarazione risulta omessa, entro due anni dal predetto pagamento ai sensi dell'articolo 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.»

Se ne ricava che, anche a fronte di una dichiarazione omessa, il ricorrente può comunque richiedere il rimborso delle ritenute subite.

Ne consegue che, nel caso che ci occupa, il ricorrente ha tuttora diritto al rimborso delle ritenute operate nell'anno di imposta 2007, benché la tardività della dichiarazione abbia comportato la perdita del diritto alla detrazione.

Il termine di decadenza biennale non può dirsi decorso avendo il contribuente dimostrato, con plurime istanze e relativi ricorsi giudiziali, il relativo impedimento ai sensi dell'art. 2696 c.c.

Il ricorso va accolto, le spese compensate.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, per l'effetto riconosce al ricorrente il diritto al rimborso delle ritenute operate nell'anno di imposta 2007 e condanna Agenzia delle Entrate al pagamento del rimborso dovuto.

Compensa le spese di lite.

L'ERRORE MATERIALE DELLA SENTENZA TROVA RIMEDIO NELL'ISTANZA DI CORREZIONE NON SOGGETTA A LIMITE DI TEMPO

**Corte di Giustizia Tributaria
Primo grado di Salerno
Sez. 1, 12 febbraio 2024, Ordinanza n. 225**

**Presidente Socci Angelo Matteo
Relatore Vasaturo Immacolatamaria
Giudice Maglio Roberto**

Sentenza viziata da errore materiale - Istanza di correzione senza limiti di tempo - Sussiste

Qualora la sentenza fosse viziata da errore materiale, inteso quale errore che interviene non nella formazione sul giudizio, bensì nella semplice formazione della sentenza, e che si sostanzia nel divario tra la volontà del giudice e la sua rappresentazione grafica, potrà essere corretta a seguito della presentazione di un'istanza. Non vi sono limiti di tempo per porre rimedio alla discrepanza tra la formulazione letterale della sentenza e il processo cognitivo e valutativo da cui scaturisce la decisione.

Elementi in fatto e diritto

letta l'istanza depositata 06/05/2021 dalla sig.ra G. D., come in atti rappresentata, con cui chiedeva la correzione della sentenza n. 4320/1/2016, nella parte in cui non disponeva che l'iscrizione ipotecaria nei suoi confronti avvenisse (come invece espressamente richiesto dall'Agenzia delle Entrate – DP di Salerno nell'istanza per l'adozione di misure cautelari) per l'importo corrispondente alle maggiori imposte accertate nei confronti di ciascun socio della soc. D. S. A & C sas sulla base

della rispettiva quota di partecipazione; considerato che la stessa Agenzia, nell'istanza di adozione di misure cautelari depositata, attestava la partecipazione al capitale sociale della sig.ra G. D., quale socio accomandante, nella misura del 60% e richiedeva l'autorizzazione a procedere all'iscrizione ipotecaria sui beni immobili di proprietà della stessa per l'importo di € 343.294,00;

visto l'art. 287 c.p.c.;

considerato che l'istanza è fondata, in quanto il Collegio ha chiaramente rappresentato nella sentenza n. 4320/1/2016 di ritenere fondate le richieste della parte ricorrente (Agenzia delle Entrate) e quindi di voler provvedere in conformità alle sue conclusioni si verte nell'ipotesi di errore materiale, qualificato come l'errore che interviene non nella formazione del giudizio, bensì nella semplice formazione della sentenza, quindi da cui deriva il divario tra la volontà del giudice - formatasi correttamente - e la sua materiale rappresentazione grafica, senza alcuna incidenza sul processo cognitivo e valutativo da cui scaturisce la decisione,

P.Q.M.

In accoglimento dell'istanza della sig.ra G.D., corregge l'errore materiale del dispositivo della sentenza n. 4320/1/2016 aggiungendo la seguente dicitura: “nei confronti di D. G. il valore dell'iscrizione ipotecaria è di € 343.294,00”.

ILLEGITTIMO L'ATTO IMPOSITIVO NON PRECEDUTO DA UN VALIDO CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

Corte di Giustizia Tributaria

Primo grado di Salerno

Sez. 11, 13 marzo 2024, n. 1170

Presidente Russo De Cerame Francesco

Relatore Vasaturo Immacolata Maria

Giudice Lupi Pierfrancesco

1. Avviso di accertamento - Violazione obbligo contraddittorio preventivo - Illegittimità dell'atto impositivo - Sussiste

La violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo in sede procedimentale comporta la nullità dell'atto impositivo, diversamente si realizzerebbe una grave compressione del diritto alla difesa del contribuente. La normativa attuale ha elevato l'istituto del contraddittorio a rango di principio generale a tutela della partecipazione amministrativa del contribuente nell'attuazione del rapporto tributario.

2. Avviso di accertamento - Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova a carico dell'Ufficio - Sussiste

Il Giudice Tributario, anche alla luce del comma 5 bis dell'art. 7 del D.lgs. 546/92 introdotto dalla l. 130/2022, è chiamato a valutare se l'Ufficio abbia adempiuto all'onere della prova che su di esso incombe, in particolare ad egli spetta, nella valutazione dei fatti noti addotti dall'Ufficio, apprezzare l'efficacia sintomatica degli stessi, valutati sia analiticamente che nella loro globalità, valutando altresì se la combinazione di tali elementi sia in grado di fornire un'adeguata prova presuntiva (presunzione grave, precisa e concordante).

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato il 17/02/23 all'Agenzia delle Entrate - DP di Salerno, depositato in data 28/02/23 ed iscritto al n. 940/2023 del RGR, il sig. L.G., in proprio e nella qualità di legale rappresentante della V.T. - Società Cooperativa, quale Presidente del CdA della Società, come in atti rappresentato e difeso, impugnava l'avviso di accertamento n. TF9031804015/2022 ai fini Iva per l'anno 2016 notificato all'amministratore giudiziario il 21/12/2022, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato la dichiarazione Iva ai sensi dell'art.54 commi 2 e 5 del D.P.R. n. 633/72, recuperando l'imposta indebitamente detratta, pari ad € 509.498,00, relativa a fatture di acquisto emesse da società del gruppo A. ritenute soggettivamente inesistenti.

Parte ricorrente preliminarmente rappresentava che:

- la Società era stata sottoposta a provvedimento di sequestro giudiziario (giusta ordinanza di applicazione di misura cautelare e decreto di sequestro preventivo emesso in data 16/07/2021 dal G.I.P. presso il Tribunale di Bologna - p.p. n.108 12/19 r.g.n.r. mod. 21 e n. 2582/20 r.g. gip, con la quale era stato disposto il sequestro preventivo delle quote sociali e del compendio aziendale);

- non aveva mai ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento impugnato, di cui aveva avuto conoscenza in data 06/01/2023, quando l'amministratore giudiziario gli aveva consegnato copia dell'atto a lui notificato;

- nella parte motiva dell'accertamento era scritto che l'accertamento scaturiva dal

PVC notificato alla società dalla GdF di Salerno il 27/4/2022, che però non era allegato e che a lui, quale legale rappresentante, non era stato notificato;

- secondo quanto specificato nell'accertamento, la soc. V.T.. Soc. Coop., in seguito all'attività ispettiva condotta dal Nucleo di Polizia Economica Finanziaria di Bologna su disposizione della Procura di Bologna, avente ad oggetto le operazioni commerciali attive e passive poste in essere con le società del gruppo A., era stata ritenuta una società "cartiera" quale strumento utilizzato dallo stesso gruppo con il fine ultimo di non versare le imposte: quindi tutte le operazioni commerciali, sia attive che passive, eseguite con le società del gruppo erano state ritenute soggettivamente inesistenti;

- l'Ufficio aveva ritenuto, analogamente, che pure le fatture emesse e ricevute nell'anno 2016 nei confronti delle società del gruppo A. fossero soggettivamente inesistenti, e, ferma l'Iva a debito relativa alle fatture emesse, era stata recuperata l'imposta delle fatture ricevute dalle società del gruppo, pari a complessivi € 509.498,00;

quindi impugnava l'avviso di accertamento per i seguenti motivi:

1) carenza di legittimazione del soggetto firmatario - violazione dell'art. 42 D.P.R. n. 600/1973;

2) mancata indicazione specifica delle modalità di calcolo della imposta richiesta - difetto di motivazione in violazione dell'art. 42 co.3 D.P.R. n. 600/1973.

3) omessa notifica dell'avviso di accertamento emesso per periodo antecedente alla custodia al legale rappresentante - Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1093, art. 42 comma 1 e D.P.R. n. 633/1972 art. 56 comma 1 - Violazione dell'art. 60 D.P.R. 600/1973 - Nullità per difetto di motivazione in violazione dell'art. 42 co. 3 D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, eccepiva la carenza di legittimazione passiva dell'amministratore giudiziario, unico soggetto cui l'accerta-

mento era stato notificato, e la conseguente nullità insanabile dell'atto per inesistenza del procedimento notificatorio, essendo l'atto relativo a periodo di imposta (2016) antecedente il sequestro giudiziario, giusta consolidata giurisprudenza di merito e legittimità secondo la quale il sequestro non determina affatto il trasferimento della titolarità di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi relativi all'attività d'impresa in capo al custode giudiziario, in quanto le misure cautelari ed ablatorie riguardano il patrimonio della società e non influiscono sull'esistenza di questa, né sulla sua capacità ad essere titolare di rapporti giuridici, anche tributari e non determinano la cessazione dalla carica del legale rappresentante. Dunque l'avviso di accertamento, relativo a periodo di imposta antecedente il sequestro, avrebbe dovuto essere notificato al legale rappresentante della società, che non subiva alcuna *diminutio* sul piano della capacità giuridica di agire e anche della rappresentanza processuale; ne doveva discendere la nullità insanabile dell'atto impositivo senza possibilità di sanatoria per raggiungimento dello scopo.

4) Omessa notifica del PVC di constatazione e degli atti di verifica al legale rappresentante - Violazione art. 12 co 7 L. 212/2000 - Difetto di motivazione *per relationem*.

Parte ricorrente evidenziava che il PVC, redatto dalla GdF al termine della verifica operata presso i locali ove la società svolgeva la sua attività, era stato notificato all'amministratore giudiziario, così come l'invito a comparire: ne conseguiva, la violazione del comma 7 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, perché il legale rappresentante, unico soggetto abilitato, non aveva potuto comunicare nei 60 giorni successivi osservazioni e richieste che l'Ufficio avrebbe dovuto valutare, e quindi l'atto doveva ritenersi emesso *ante tempus*; comunque era stato violato il diritto al contraddittorio preventivo anche perché il legale rappresentante della socie-

tà non aveva ricevuto l'invito a comparire e non aveva potuto partecipare al procedimento.

Infine, dalla mancata preventiva notifica del PVC al legale rappresentante discendeva il difetto di motivazione *per relationem* dell'avviso di accertamento, che rinviava al PVC ed a pregressi atti istruttori sconosciuti allo stesso in quanto a lui mai notificati (nonostante fosse l'unico soggetto legittimato passivo per l'anno in questione).

5) Difetto di motivazione dovuto alla mancata prodromica notifica e allegazione del PVC nonché alla non coerenza con la normativa tributaria sostanziale dei "presupposti di fatto" indicati dall'ufficio, privi dei crismi della gravità, precisione e concordanza in violazione dell'art. 39 comma 1 e 42 co 2 D.P.R. 600/1973 e art. 56 co 5 D.P.R. n. 633/1972 in combinato disposto con l'art. 7 comma 5bis D.Lgs 546/92 oltre che dell'art. 7 comma 1 L. 212/2000 e dell'art. 3 L. n. 241/1990 e artt. 24 e 97 Cost.

L'Ufficio non aveva assolto l'onere motivazionale (per l'omessa allegazione all'accertamento del PVC) né quello probatorio: pur sostenendo che la società era da ritenersi una cartiera non aveva fornito alcun elemento di prova che potesse suffragare tale tesi e quindi sostenere la pretesa tributaria, nonostante gravasse sull'A. F. l'onere di provare l'inesistenza soggettiva delle operazioni.

L'accertamento era fondato su meri indizi più che su presunzioni qualificate, come invece richiesto dall'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, inoltre il comma 5bis dell'art. 7 del d.lgs. 546/92 imponeva l'annullamento dell'accertamento ove la prova delle violazioni contestate non fosse puntuale e circostanziata. Evidenziava che la società V.T.. Soc. Coop.:

- aveva un'autorizzazione da parte dell'Albo Gestori Ambientali Regione Campania per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti non pericolosi e pericolosi, in cui erano pure elencati gli automezzi uti-

lizzati per il trasporto; ciò costituiva la prova oggettiva dell'esistenza di un'organizzazione di mezzi e persone per lo svolgimento concreto dell'attività esercitata che solo il soggetto munito di tale autorizzazione poteva espletare.

- aveva adempiuto nel 2016 agli obblighi tributari connessi all'Iva, versando circa 1.368.000 €; era peraltro assurdo considerare inesistente una società solo per una parte delle fatture emesse. Perché la società non aveva rapporti commerciali unicamente con le società del "gruppo A."

Mancavano dunque i presupposti per sostenere l'inesistenza della società e delle operazioni: peraltro, l'AdE non chiariva chi avrebbe svolto i servizi di cui alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse o ricevute alle/dalle società del gruppo.

6) Violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2729 c.c., 51 e 54 D.P.R. n. 633/1972: l'Ufficio avrebbe potuto riconoscere il diritto alla detrazione dell'Iva solo provando la frode, nonché la consapevole partecipazione alla stessa della società, secondo consolidata giurisprudenza unionale e di legittimità, mentre invece non erano stati adottati gli elementi indiziari da cui desumere l'esistenza della frode in capo ai fornitori né la consapevolezza della contribuente.

7) Violazione e falsa applicazione degli artt.1 e 2 D.Lgs 74/2000 e art. 21 D.P.R. n. 633/1972 – mancanza della prova della inesistenza soggettiva.

8) Infondatezza della pretesa: nel ribadire che l'onere della prova gravava sull'Agenzia quale attore in senso sostanziale, evidenziava che nel caso di specie il quadro indiziario era del tutto insufficiente a fondare la pretesa e per ciò stesso andava riconosciuta l'illegittimità dell'accertamento. Tuttavia, rappresentava nuovamente, al fine di provare l'esistenza soggettiva della società, che: la stessa aveva sempre svolto effettivamente l'attività, peraltro dal 2021 proseguita

dall'amministratore giudiziario, in quanto dotata di uomini e mezzi nonché di specifica autorizzazione.

Contestava l'incoerenza del comportamento dell'Ufficio, poiché a fronte dell'inesistenza presunta della V.T. Soc. Coop. e dell'asserita impossibilità per tale "cartiera" di detrarre l'Iva su alcuni acquisti, correlativamente l'Ufficio, per il principio di neutralità che contraddistingue l'Iva, avrebbe dovuto restituire alla società l'imposta afferente le fatture emesse, perché recuperata presso i suoi clienti, che secondo l'Ufficio avevano detratto l'imposta relativa a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti; inoltre, se la società era inesistente, andava recuperata l'Iva relativa a tutte le fatture di acquisto e non solo quella di alcune delle fatture ricevute.

Né sussisteva alcuna evasione di imposta, come da D.A. Iva per l'anno 2016 e relativi versamenti, da cui risultava pagato l'intero debito di € 1.368.403,00; infine, non era stato individuato dall'A.F. il soggetto che avrebbe realmente svolto il servizio in luogo della società.

Concludeva chiedendo la condanna alle spese di lite con maggiorazione per lite temeraria, da distrarre in favore del difensore distrattario.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate – DP di Salerno che contro deduceva, rappresentando:

- preliminarmente, di aver notificato l'atto impositivo a mezzo pec inoltrata all'indirizzo di posta elettronica certificata della società, successivamente impugnato dal "legale rappresentante in carica" con ricorso iscritto al n. 1122/23 del RGR; chiedeva dunque la riunione dei due giudizi;

- di non essere obbligata a notificare l'accertamento anche all'ex rappresentante legale (sig. G.), non più in carica, anche se aveva provveduto sia alla notifica dell'invito al contraddittorio che

dell'avviso di accertamento (avvenuta a mezzo di messo comunale solo in data 20/3/23, ossia dopo la proposizione del ricorso de quo, dopo la riscontrata irreperibilità da parte del postino), come documentato;

- circa la carenza di legittimazione del sottoscrittore, l'eccezione era infondata perché, a differenza di quanto contestato, l'atto nativo digitale era stato firmato dal Direttore Provinciale;

- circa il difetto di motivazione, l'accertamento riproduceva i passaggi del PVC funzionali all'accertamento, per l'anno d'imposta 2016, effettuato sulla base delle circostanze e dei rapporti evidenziati dai verificatori con riferimento alle annualità oggetto di verifica (2017) rappresentati in atto, pertanto il ricorrente era stato posto nella condizione di esercitare il proprio diritto di difesa;

- circa l'onere probatorio, parte ricorrente si era difesa nella erronea presupposizione che la contestazione da parte dell'Ufficio afferisse alla "inesistenza" del "soggetto" V.T. anziché alla "inesistenza soggettiva delle operazioni" in relazione al ruolo di "cartiera" assunto dalla stessa siccome emerso a seguito delle indagini della GdF: la contestazione riguardava l'indebita detrazione dell'Iva per utilizzo da parte della V.T. delle fatture emesse dalle società del gruppo A..

Poiché secondo l'Ufficio non vi era alcun dubbio, sulla scorta degli elementi evidenziati nel PVC (allegato alle controdeduzioni), della inesistenza delle operazioni, come sancito da numerose sentenze della Suprema Corte spettava alla società contribuente (cessionario/committente), che aveva portato in detrazione l'Iva, fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non fosse un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che le operazioni erano state "realmente" concluse con esso.

In data 18/01/2024 parte ricorrente depositava memorie illustrative e di replica, in cui:

1) a riprova dell'effettiva esistenza della società, citava l'ord. n. 22203/2023 emessa dalla Cassazione in ordine all'agevolazione spettante sulla scorta dei litri di carburante consumati nel terzo trimestre 2017 per l'attività di autotrasporto merci per conto terzi, che aveva confermato l'annullamento del provvedimento dell'Agenzia delle Dogane con cui l'agevolazione era stata rideterminata a fronte di un presunto minor consumo di carburante;

2) insisteva su tutte le eccezioni sollevate, tra cui la mancata prova, anche presuntiva, da parte dell'ufficio della frode e della connivenza della società, nonché la mancata individuazione del soggetto che avrebbe reso le prestazioni in luogo del soggetto interposto: l'impianto era palesemente fondato su presunzioni semplici e non qualificate come richiesto dalla legge.

Motivi della decisione

La Corte preliminarmente rileva la carenza di legittimazione ad agire in proprio del sig. G., e conseguentemente l'inammissibilità del ricorso da questi proposto in proprio, posto che l'accertamento è stato emesso nei confronti della società di cui lo stesso è legale rappresentante: in tale veste egli è legittimato ad agire, considerato che la nomina dell'amministratore giudiziario non comporta la decadenza dell'amministratore "assembleare", e che, in caso di sequestro preventivo delle quote e dell'intero compendio aziendale, il soggetto passivo delle imposte concernenti i periodi antecedenti all'esecuzione della misura cautelare è sicuramente il contribuente, che riguardo a tali periodi di imposta non perde la capacità giuridica, di agire, né la rappresentanza processuale (Cass. pronunce nn. 8383/2023 - 29487/2021 - 6111/2019).

Quindi, la Corte osserva che il ricorso

proposto dal sig. G. nella sua qualità di legale rappresentante della società è fondato, e pertanto va accolto.

Nell'ordine:

1. non può trovare accoglimento il primo motivo, poiché l'atto è stato effettivamente sottoscritto dal Direttore Provinciale, e non, come erroneamente rilevato da parte ricorrente, da un soggetto da questi delegato.

2. parimenti infondata l'eccepita carenza di motivazione relativa all'omessa indicazione delle modalità di calcolo dell'Iva recuperata, poiché nell'accertamento è specificato l'imponibile delle fatture di acquisto delle società del gruppo A. ritenute soggettivamente inesistenti con la relativa imposta, né parte ricorrente ha provato documentalmente una diversa aliquota applicata agli imponibili.

3. anche il terzo motivo va respinto poiché, se è vero che l'atto impositivo andava notificato al legale rappresentante mai decaduto, e non all'amministratore giudiziario, in quanto relativo periodo di imposta antecedente il sequestro giudiziario, va evidenziato che la notifica del 21/12/2022 è avvenuta all'indirizzo di posta elettronica certificata della società, cui il legale rappresentante, ancora in carica, doveva avere accesso. In ogni caso l'impugnativa proposta dal legale rappresentante ha sanato il vizio eccepito sulla scorta del generale principio di diritto sancito dall'art. 156 c.p.c., secondo cui la nullità non può non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato.

4. - 5. non sussiste l'invocato difetto di motivazione *per relationem*. Al riguardo, secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche *per relationem*, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti e documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato o che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto,

contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (tra le più recenti pronunce della Corte di Cassazione: nn. 25588/2021, 3183/2021, 28574/2020).

Ebbene, nella fattispecie considerata, anche se l'atto richiamato nell'accertamento (PVC del 27/04/2022) non risulta essere stato notificato al legale rappresentante della società né risulta allegato all'accertamento, può dirsi tuttavia che l'atto impositivo impugnato, in cui sono riportati minimi stralci del predetto PVC, abbia consentito al contribuente di avere contezza della pretesa tributaria (Cass. ord. n. 7278/2022) e quindi di esercitare il suo diritto alla difesa.

Fondata, invece, l'eccezione relativa alla violazione dell'art.12 comma 7 della L. 212/2000, perché effettivamente il PVC, afferente operazioni di verifica svolte presso i locali della società ed un'annuità antecedente la misura cautelare, non è stato notificato al legale rappresentante della società, che avrebbe potuto presentare, nei 60 gg dalla notifica, osservazioni e richieste che l'Ufficio sarebbe stato tenuto a valutare.

Il contraddittorio preventivo con il contribuente non è stato instaurato, quindi, né alla fine della verifica, né prima dell'emissione dell'avviso di accertamento (la documentazione depositata non prova la regolare notifica dell'invito a comparire al legale rappresentante in mancanza dell'avviso di ricevimento della CAD); la violazione dell'obbligo di preventiva attivazione del contraddittorio in sede procedimentale è ancor più grave ovi si consideri che si verte nel caso di tributi armonizzati (Iva): com'è noto, secondo conso-

lidato orientamento di legittimità, in tal caso non occorre che il contribuente fornisca la cd prova di resistenza (ex multis: "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione ex ante in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso *ante tempus*, anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di resistenza" - Cass. sentenza n. 34272 /2022).

6. - 7. - 8. Parimenti va accolta l'eccezione di violazione dell'onere della prova da parte dell'Ufficio: questa Corte non ritiene, infatti, che il quadro probatorio offerto dall'A.F. sia atto a dimostrare i fatti posti a fondamento della pretesa. È appena il caso di rammentare che non va confuso l'assolvimento dell'obbligo motivazionale in sede di emanazione dell'accertamento con l'assolvimento dell'obbligo probatorio in sede di giudizio, perché l'esistenza di una adeguata motivazione dell'atto impositivo non implica necessariamente la prova dei fatti su cui essa si regge; tale prova può essere anche presuntiva, e solo se le presunzioni risultano essere qualificate ai sensi dell'art. 2729 c.c., trasferiscono l'onere probatorio in capo al contribuente.

Occorre dunque valutare se, nel caso di specie, l'A.F. abbia adempiuto all'onere che su di essa incombe quale attore sostanziale, anche alla luce dell'invocato comma 5bis dell'art. 7 del D.Lgs. 546/92 introdotto dalla L. 130/2022, che invero non ha introdotto un onere diverso o più gravoso rispetto ai vigenti principi in materia, ma ha posto l'accento sulla rigorosa valutazione che deve effettuare il Giudice tributario degli elementi di prova, anche indiziari, che emergono nel giudizio: in particolare, nella valutazione dei fatti noti

addotti dall'Ufficio (gli elementi indiziari) spetta al giudice del merito apprezzare l'efficacia sintomatica degli stessi, che vanno valutati sia analiticamente (dando un adeguato peso ponderale a ciascun elemento), sia sinteticamente nella loro globalità, valutando se la combinazione di tali elementi sia in grado di fornire una valida prova presuntiva (presunzione grave, precisa e concordante).

Esaminando i fatti, va premesso che l'atto impositivo, relativo all'annualità 2016, rinvia al PVC del 27/4/2022 di chiusura delle operazioni di verifica presso i locali della V.T., che a sua volta richiama le indagini svolte dalla Polizia Giudiziaria su incarico della Procura di Bologna nei confronti della fallita società B.T. Soc. Coop. in liq.ne, appartenente al gruppo societario riconducibile alla famiglia A. di S., da cui sarebbe emerso un sistema gestionale alimentato dalla dolosa predisposizione di meccanismi di frode al Fisco (non meglio precisati) e dalla volontaria creazione di bad company sulle quali scaricare i debiti delle imprese in bonis.

In particolare, nel PVC è scritto che tali indagini (di cui non sono riportati i risultati) avrebbero condotto a ritenere che la B.T. avesse la funzione di cartiera del gruppo al fine di concentrare sulla stessa i debiti Iva, e che tale ruolo fosse stato poi acquisito dalla V.T.: su tale società sarebbero state scaricate le imposte imputabili all'attività svolta da altre società del gruppo, con meccanismi riportati nell'ordinanza del Tribunale di Bologna, allegata al PVC ma non depositata in giudizio.

Tutte le attività ispettive eseguite hanno avuto ad oggetto le operazioni commerciali poste in essere dalla V.T. nel 2017 con le altre società del gruppo, e nel PVC della GdF di Salerno sono indicate tutte le fatture dalla stessa emesse e ricevute nel 2017, riferite a tali operazioni.

L'assunto da cui muove la pretesa erariale, come risulta dalla documentazione in atti, è dunque che la V.T. sia una cartiera (pag. 4

dell'accertamento), soggetto interposto che, privo di organizzazione di uomini e mezzi, non poteva svolgere le prestazioni fatturate, giacché l'attività era in realtà svolta da altre (non identificate) società del gruppo; l'Ufficio, però, non contesta alla V.T. solo l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ma anche l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, il che presuppone che anche le società fornitrici siano cartiere.

Inoltre, l'Ufficio, sul presupposto che anche nel 2016 la V.T. aveva avuto rapporti commerciali con le altre società del gruppo, ha ritenuto che anche le fatture emesse e ricevute nell'ambito di tali rapporti in altro periodo di imposta, ossia quello in esame (2016), fossero riconducibili ad operazioni soggettivamente inesistenti: quindi ha convocato l'amministratore giudiziario dalla V.T. (soggetto pacificamente non legittimato, nel caso in questione) ed appurato dalle scritture contabili gli importi degli acquisti effettuati dalle altre società del gruppo; ha poi provveduto, ferma l'imposta a debito relativa alla fatture emesse, al recupero dell'Iva relativa alle fatture di acquisto, emesse da 9 società, considerate tutte relative ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Quindi, per consolidata giurisprudenza di legittimità ed unionale (ex multis: Cass. ord. n. 27745/2021 che richiama la sentenza della Corte di Giustizia Europea 22/10/2015, C-277/14), nel caso in esame l'A. F. avrebbe dovuto provare, anche sulla scorta di presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti, non solo l'oggettiva fittizietà del soggetto interposto/dei soggetti interposti, ossia della V.T. nonché delle società sue fornitrici nel 2016, ma anche la consapevolezza da parte dello stesso soggetto di partecipare ad operazioni che si inserivano in una frode Iva (ossia provare che il soggetto era a conoscenza della sostanziale inesistenza del fornitore).

Ebbene, nella fattispecie considerata, que-

sto Collegio ritiene che il quadro probatorio indiziario non sia idoneo a comprovare la tesi dell'Ufficio e quindi a supportare la pretesa tributaria, non potendo considerare qualificate le presunzioni su cui è la stessa è fondata, in quanto prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti: l'Ufficio si limita ad affermazioni generiche, rinviando peraltro ad atti non allegati all'accertamento né depositati in giudizio, quali l'ordinanza del Tribunale di Bologna. In realtà nel PVC del 27/4/22 risultano semplicemente individuate le società del gruppo con specificazione degli organi societari ed evidenza dei rapporti familiari, ed elencate le operazioni attive e passive intrattenute dalla V.T. con tali società.

Non risulta fornita alcuna valida prova né certa né presuntiva della frode (evasione Iva), né della fittizietà della V.T. e men che meno delle società cessionarie, sue fornitrici nel 2016, né della consapevolezza della V.T. di partecipare ad operazioni finalizzate all'evasione di imposta (nemmeno provata), laddove:

- dallo stesso PVC emerge che la società V.T. era dotata di adeguata sede e personale;
- parte ricorrente ha comunque fornito prova contraria, documentando che la società era iscritta all'Albo Gestori Ambientali della Regione Campania per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti non pericolosi e pericolosi, in cui erano elencati gli automezzi utilizzati per il trasporto, quindi nessun elemento conforta la tesi secondo la quale la V.T. fosse una cartiera che non poteva effettuare le operazioni di cui alle fatture emesse: a tutt'oggi, dopo il sequestro giudiziario, continua a svolgere l'attività con ingente VdA e numero di dipendenti;

- dallo stesso accertamento si evincono i dati delle operazioni attive e passive complessivamente effettuate dalla V.T. nel 2016, pari rispettivamente a € 28.298.431 ed € 22.210.128, da cui si deduce che l'importo degli acquisti di cui si contesta la fittizietà (€ 2.315.900) rappresenta solo il 10% circa degli acquisti complessivi, ad ulteriore conferma che non può trattarsi di società cartiera. Né risulta provato che tutte le fatture siano state emesse nei confronti della società del gruppo A..

Per tutto quanto esposto questa Corte, dopo aver vagliato i singoli elementi indiziari addotti dall'Ufficio ed averli poi valutati nel loro complesso, alla luce della difesa spiegata dal contribuente e della documentazione da questi depositata, ritiene che il quadro probatorio offerto dall'A.F. non sia sufficiente a dimostrare i fatti a fondamento della pretesa, cioè che l'Ufficio non abbia dimostrato in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, e conseguentemente l'atto impositivo va annullato. Assorbito ogni altro motivo.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in € 15.000,00 oltre accessori come per legge e rimborso del c.u.t.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso della soc. V.T. Soc. Coop. e, conseguentemente, annulla l'avviso di accertamento n. TF9031804015/2022 e condanna l'Agenzia delle Entrate di Salerno al pagamento in favore del difensore distrattario, avv. L.C., di € 15.000,00 oltre accessori come per legge e rimborso del c.u.t.

ILLEGITTIMO IL TRASFERIMENTO DEL CREDITO DI IMPOSTA IN ASSENZA DI PROVA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Corte di Giustizia Tributaria
Secondo grado della Campania,
Sez. staccata di Salerno
Sez. 9, 14 marzo 2024, n. 1857

Presidente Verrusio Mario
Relatore Cardona Albini Margherita
Giudice Mancuso Carlo

Credito di imposta per nuove iniziative produttive – Successiva scissione societaria – Condizioni per il trasferimento del credito – Assenza della continuità aziendale – Revoca agevolazione

Il trasferimento del credito d'imposta è consentito a condizione che il credito circoli con l'azienda in relazione alla quale lo stesso è maturato.

Svolgimento del processo

La società ricorrente_1 ha proposto appello avverso la sentenza di prime cure ritenendo di aver correttamente utilizzato quanto ricevuto in funzione dello svolgimento dell'attività di call center in diverse sedi site in luogo_1. Per l'esercizio 2018 essa afferma di aver regolarmente inviato all'Agenzia delle Entrate il modello previsto per la comunicazione di fruizione in compensazione del credito d'imposta per gli investimenti nel luogo_2 relativo all'apertura di un punto vendita in luogo_3 nonché del 23/05/2018 relativo all'apertura di un nuovo call center in luogo_4 di cui alla normativa richiamata, con il quale, nei modi e termini di legge, richiedeva di poter fruire dell'agevolazione in relazione

all'acquisto di diversi macchinari e attrezzature per call center e punti vendita (postazioni per operatori, poltroncine, alimentatori per telefoni, condizionatori, tastiere e monitor per PC, altra attrezzatura varia, nonché connessi lavori di posa in opera) necessari all'apertura delle nuove unità in questione. A fronte dei modelli presentati, veniva autorizzata dall'Agenzia delle Entrate la fruizione del corrispondente credito d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate ha poi comunicato in data 3 marzo 2021 l'atto di revoca delle agevolazioni oggetto della presente impugnativa, con cui ha recuperato l'intero credito d'imposta fruito dalla società per l'esercizio, per complessivi Euro 36.211,00 oltre sanzioni ed interessi.

La società appellante si duole della circostanza che l'unica motivazione per la revoca del beneficio addotta dall'Ufficio è stata quella per cui «la società ricorrente_1 ha effettuato gli acquisti nel 2017 e 2018 e dopo solo un anno (27/07 e 01/10/2018) ha chiuso le unità produttive oggetto degli investimenti agevolati.

A sostegno del gravame la indicata società ha evidenziato che la cessazione contestata, tuttavia, riguarderebbe nominalmente la ricorrente_1, considerato che in via sostanziale l'unità produttiva avrebbe continuato ad esistere e ad operare in capo al soggetto a cui è pervenuta, senza soluzione di continuità, a seguito del riassetto societario che successivamente ha interessato la stessa ricorrente_1 S.r.l., in quanto società sarebbe stata scissa in favore di due beneficiarie (la società_1 e la società_2) alle quali sono stati assegnati rispettivamente i rami di azienda

call center e commercio al dettaglio di prodotti per l'elettronica».

Non vi sarebbe dubbio secondo la ricostruzione operata dalla società appellante che la modifica della veste aziendale non avrebbe prodotto alcuna cesura nell'attività in via sostanziale che viene continuata attraverso la documentata operazione societaria realizzata.

Concludeva quindi per l'accoglimento del gravame e per la riforma dell'impugnata sentenza.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate evidenziando che la revoca della concessione del credito di imposta trovava fondamento nell'esame della documentazione che l'Ufficio aveva effettuato, pur dando atto che dal punto di vista formale la società avesse adempiuto agli obblighi dichiarativi e che gli investimenti fossero risultati agevolabili in quanto destinati all'apertura delle nuove unità locali site in luogo_3 ed in luogo_4. Invero la revoca trovava presupposto nel verificarsi del venir meno del presupposto per il quale era stato richiesto ed autorizzato, vale a dire per allestimento delle nuove strutture operative, chiuse il 10/08/2018, come da comunicazione di cessazione attività.

Nel ricorso la società eccepisce l'illegittimità del recupero e fa presente che la dismissione delle citate sedi è conseguente alla decisione dei soci formalizzata nell'assemblea del 09/04/2018 in cui è stato deliberato di voler attuare una operazione di scissione parziale proporzionale senza conguaglio a favore di due costituenti società, la società_1 a cui è stato affidato il ramo di azienda consistente nell'attività di call center, e la società_2.

Secondo la ricostruzione difensiva operata dall'agenzia delle Entrate dovrebbe essere esclusa la maturazione del credito di imposta in considerazione del fatto che l'operazione di scissione ha determinato una dismissione dei beni oggetto del procedimento in contestazione con evidente impossibilità di riconoscere alcunché in capo alla ricorrente_1.

Concludeva, quindi, per il rigetto dell'appello proposto.

Motivi della decisione

Invero ogni questione sorta tra le parti in relazione all'oggetto del presente gravame va risolta considerando il profilo della posizione soggettiva e conseguentemente della qualità del richiedente il credito di imposta. La società appellante non ha continuato a fruire del beneficio ottenuto, ma lo avrebbe ripartito tra le società che per effetto della scissione sarebbero diventate titolari dei beni strumentali acquisiti per effetto della modifica realizzata.

Entrambi i nuclei di nuova formazione quindi avrebbero dovuto assumere proporzionalmente e soggettivamente, quantomeno in via astratta, il credito di imposta che, in tutta evidenza, non può essere maturato in capo a chi si è disfatto dei beni strumentali acquistati attraverso lo stesso. Coerentemente col tenore letterale della disciplina vigente, nonché secondo quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari di riferimento (cfr. AdE 9/E/2021) si prevedono espressamente alcune fattispecie di trasferimento della titolarità del credito in capo ad un soggetto diverso da quello che l'ha maturato. Il Legislatore ha inteso ricomprendere ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa e cioè non solo i crediti e i debiti d'imposta di questa società, ma anche tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetto nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d'imposta successivi alla scissione (Ris. AE 19 marzo 2002 n. 91/E). Al fine di stabilire il corretto criterio di attribuzione di ciascun singolo credito è, dunque, necessario verificare se gli stessi si qualificano come una "posizione soggettiva"; in caso affermativo, occorrerà valutare se tale posizione sia connessa (specificamente o per insiemi) agli elementi del patrimonio scisso: in tal caso seguirà integralmente la sorte, in

sede di scissione, degli elementi o dell'elemento a cui risulta connessa; in caso contrario, si ripartirà secondo il criterio proporzionale.

Invece, qualora tali crediti non siano riconducibili tra le "posizioni soggettive", essi dovranno ritenersi liberamente disponibili dalle parti, secondo quanto stabilito nel progetto di scissione.

In linea generale vige un divieto di trasferibilità a terzi, per effetto di atti realizzati, dei crediti d'imposta di natura soggettiva: il trasferimento è consentito a condizione che il credito circoli con l'azienda o con il ramo d'azienda nell'ambito della quale è maturato.

Le fattispecie in cui può verificarsi legittimamente il trasferimento della titolarità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, secondo i chiarimenti forniti in relazione all'attuale disciplina agevolativa ex L. 178/2020, sono i seguenti: attribuzione al socio del credito maturato in capo alla società di persone; attribuzione al collaboratore familiare del credito maturato in capo all'impresa familiare; attribuzione al socio del credito maturato in capo alla società cooperativa che abbia optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'articolo 115 TUIR; trasferimento all'avente causa nell'ambito di operazioni straordinarie che prevedano una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici coinvolti; trasferimento agli eredi del credito maturato in capo all'imprenditore deceduto; trasferimento fra i soggetti aderenti al consolidato fiscale.

Sulla base di quanto finora evidenziato deve ritenersi che la prova di una continuità aziendale e di conseguenza del coerente utilizzo dei beni acquistati grava in capo alla ricorrente_1 che ha optato per una operazione straordinaria di natura organizzativa.

La parte appellante è però venuta meno all'onere di deduzione e allegazione con riguardo all'attribuzione e imputazione della asserita continuità dell'attività limitandosi a richiamare l'atto di scissione nel quale peraltro le società figurano come di nuova costituzione e non consentono la chiara tracciabilità della continuità nell'uso dei beni funzionali all'apertura di sedi non integralmente confermate dalla ricorrente_1.

Sarebbe stato onere dell'appellante provare la tipologia di atto realizzato che pare abbia ricondotto formalmente e sostanzialmente i beni strumentali acquisiti con l'operazione complessa attraverso una operazione straordinaria che esclude la ricorrente_1 dal godimento di essi.

Di conseguenza, in assenza di prova contraria acquisita al processo, l'appello non può che essere rigettato con la conferma dell'impugnata sentenza.

Le spese, considerata la natura interpretativa della questione trattata vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

Rigetta l'appello. Compensa le spese.

L'ADEGUATA MOTIVAZIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO NON IMPLICA NECESSARIAMENTE LA PROVA DEI FATTI SU CUI ESSA SI REGGE

Corte di Giustizia Tributaria

Primo grado di Salerno

Sez. 1, 25 marzo 2024, n. 1374

Presidente Socci Angelo Matteo

Relatore Vasaturo Immacolatamaria

Giudice Piccirilli Eduardo Maria

Motivazione dell'atto impositivo – Iter logico giuridico - Onere della prova – Elementi di prova - Istituti autonomi

Non va confuso l'assolvimento dell'obbligo motivazionale in sede di emanazione dell'accertamento con l'assolvimento dell'obbligo probatorio in sede di giudizio, perché l'esistenza di una adeguata motivazione dell'atto impositivo non implica necessariamente la prova dei fatti su cui essa si regge.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato il 16/06/23 all'Agenzia delle Entrate - DP di Salerno, depositato in data 01/07/23 ed iscritto al n. 3021/2023 del RGR, la società ricorrente_1, come in atti rappresentata e difesa, impugnava l'avviso di accertamento n. TF903M304947/2022 notificato il 24/01/2023 ai fini Ires e Irap per il periodo di imposta 01/07/2016 – 30/06/2017, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva accertato ai sensi degli artt. 39, comma 1, e 41 bis del dpr 600/73:

- un reddito imponibile ai fini Ires di € 597.452,00 a fronte del reddito dichiarato di € 122.754,00;
- un valore della produzione imponibile Irap di € 664.392,00, a fronte di quello dichiarato in € 189.695,00;

richiedendo le conseguenti maggiori imposte dovute, oltre sanzioni ed interessi per complessivi € 296.120,55.

In particolare, all'esito della verifica fiscale eseguita presso la società da propri funzionari, l'Ufficio aveva formulato una serie di rilievi riportati nel PVC del 5/10/22 notificato al legale rappresentante della società, recuperando a tassazione:

- 1) costi ritenuti non inerenti per € 5.000,00;
- 2) costi ritenuti non di competenza per € 384.134,76;
- 3) sopravvenienze attive non contabilizzate per € 85.563,42.

La ricorrente aveva attivato il procedimento finalizzato all'accertamento con adesione, che però si era concluso negativamente; deduceva l'illegittimità dell'atto impugnato, contestando i singoli rilievi perché basati su un'erronea qualificazione delle singole fattispecie e su falsi presupposti giuridici.

1. Sul rilievo n.1 – falsa applicazione art. 109 del TUIR – l'AdE aveva ritenuto non inerente il costo di cui alla fattura emessa dalla società_1 per spese promozionali di € 5.000,00 di imponibile ed € 1.100,00 di IVA, sostenendo che non fosse stata esibita idonea documentazione giustificativa, laddove la società aveva esibito il contratto sottoscritto con il suo principale cliente: esso prevedeva a pagina 4 e 5, che «il venditore riconosce inoltre un contributo promozionale in cifra fissa pari ad € 10.000,00, di cui € 7.000,00 per volantini, € 1.000,00 per esposizioni preferenziali, € 1.000,00 per presidio e mantenimento assortimento e € 1.000,00 per apertura punti vendita diretti e/o affiliati...». Il

costo era certo e determinato e sicuramente inerente all'attività della società: peraltro, il contributo promozionale, teso ad aumentare la visibilità dei prodotti della ricorrente nei supermercati soc_1, rientrava nelle prassi commerciale degli accordi che la grande distribuzione concludeva con i suoi fornitori.

2. Sul rilievo n. 2 – infondatezza delle presunzioni su cui era fondata la pretesa tributaria e violazione dell'onere della prova ex art. 7, comma 5 bis, del d.lgs. 546/92 – l'Ufficio aveva presunto che i prodotti agricoli di cui alle fatture di acquisto emesse dall'azienda agricola società_2 per € 12.980,76 + IVA, dalla ditta società_3 per € 25.000 + IVA, dalla società_4 per € 346.154 + IVA - non fossero stati consegnati nell'esercizio e quindi non fossero costi di competenza; aveva ritenuto che tali cessioni fossero vendite "a campo" di prodotti che sarebbero stati raccolti solo successivamente e di cui in base all'art.821 c.c. la ricorrente sarebbe divenuta proprietaria solo al momento della separazione dal terreno, quindi della raccolta. In particolare, per l'acquisto di cui alla fattura emessa da società_3 n. 141 del 6/4/17 la tesi era avvalorata dalla dicitura "acconto" presente nella stessa.

La società evidenziava l'errore in cui era incorsa l'A.F. considerando tali vendite come vendite di cose future, laddove:

- nella fattura emessa dall'azienda agricola società_2 era indicata la quantità di finocchi, quindi erano stati necessariamente raccolti;
- il rilevante quantitativo di finocchi di cui all'acquisto effettuato dalla società_3 era stato oggetto di vendita nello stesso anno, come da fatture emesse depositate, e la dicitura acconto contenuta nella fattura era un mero errore, tanto che l'Agenzia in sede di verifica aveva appurato non esservi alcuna fattura per saldo nel periodo successivo;
- nella fattura di società_4 non compariva nemmeno la dicitura "acconto", ed era inverosimile supporre che la società po-

tesse acquistare e pagare ben € 346.154,00 di finocchi che avrebbe poi raccolto e venduto l'esercizio successivo, anche per la consistente incidenza sul risultato economico da dichiarare. In realtà la società aveva acquistato prodotti già esistenti al momento della conclusione del contratto e del pagamento del prezzo, tutti rivenduti entro il mese di giugno 2017 come da fatture e relativi DDT emessi nei confronti dei propri clienti; tale documentazione era stata esibita durante la verifica ed allegata al ricorso.

Infine, l'Ufficio non aveva fornito elementi probatori che suffragassero la tesi della vendita di cosa futura con riferimento alle operazioni commerciali individuate (ad esempio, avrebbe potuto effettuare dei controlli incrociati con i fornitori), rendendo evidente che la presunzione su cui aveva fondato l'accertamento era semplice e non qualificata come richiesto dalla normativa.

3. Sul rilievo n. 3 – illegittimità della presunzione di prescrizione dei debiti commerciali – la società contestava l'assunto dell'Agenzia secondo il quale alcuni debiti iscritti tra le passività erano ormai prescritti, perché registrati ante 2013, e non si giustificava la loro permanenza in bilancio: l'A.F. riteneva che avrebbero dovuto essere stralciati con conseguente rilevazione di sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione. Sulla base di tale presunzione (intervenuta prescrizione quinquennale), l'Ufficio aveva contestato la violazione dell'art. 88, comma 1 del D.P.R. 917/86 e recuperato la sopravvenienza attiva derivante da passività insussistenti per complessivi € 85.563,42.

La società evidenziava preliminarmente che la fattispecie in esame (debiti commerciali) non rientravano tra quelle per le quali l'art. 2498 c.c. prevedeva la prescrizione quinquennale e che rappresentavano un'eccezione rispetto al termine ordinario decennale di cui all'art. 2946 c.c.; quindi, sottolineava che non esisteva alcuna nor-

ma che imponesse di stralciare dal bilancio debiti presuntivamente prescritti, e che il recupero operato dall'Ufficio non aveva alcun fondamento giuridico, oltre non essere stato adeguatamente provato.

Concludeva chiedendo la condanna alle spese di lite da distrarre in favore dei difensori antistatari.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate – DP di Salerno che controdeduceva, rappresentando, in particolare, che:

- con riferimento ai costi ritenuti non di competenza, nel PVC, riguardo alla documentazione esibita, si era dato atto che non era risultato possibile associare i DDT ricevuti durante l'anno 2017 alle fatture contestate e/o alle rimanenze, e i DDT della merce ceduta dalla ricorrente nell'anno in esame secondo l'A.F. non integravano, in maniera indiretta, la prova della corretta deducibilità del costo in questione non essendovi certezza che i prodotti ceduti e consegnati dalla ricorrente fossero i medesimi descritti nelle fatture di acquisto;

- in merito alle sopravvenienze attive non contabilizzate per € 85.563,42, insisteva sul fatto che i debiti “stagnanti” erano da ricondurre a posizioni contabili da “stralciare” per intervenuta prescrizione, in quanto sorti in data antecedente al 01/01/2013, in ottemperanza ai dettami di cui all'art. 2948 c.c..

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

Motivi della Decisione

La Corte osserva che il ricorso è fondato, per quanto di seguito rappresentato.

1. L'eccezione relativa al primo rilievo va accolta perché, ad avviso di questo Collegio, le spese promozionali dedotte, di cui alla fattura emessa dalla società_1, una delle principali aziende operanti nella grande distribuzione alimentare, sono adeguatamente giustificate, in quanto previste dal contratto sottoscritto con la ricor-

rente, e rientrano effettivamente nella comune prassi commerciale. Il costo ha dunque tutti i requisiti per essere portato in deduzione, perché determinabile ed inerente (da contratto si tratta di costo per migliorare la visibilità dei prodotti della ricorrente nell'esposizione all'interno dei supermercati del cliente soc_1), diversamente da quanto sostenuto dall'Ufficio.

2. Anche l'eccezione relativa al secondo rilievo è fondata: i costi relativi agli acquisti di finocchi effettuati dai fornitori di cui alle fatture in questione devono ritenersi di competenza dell'esercizio.

La tesi dell'Ufficio, secondo la quale i prodotti sarebbero venuti ad esistenza successivamente all'emissione delle fatture (perché queste ultime sarebbero state relative a vendite “a campo”), e precisamente nell'esercizio successivo in cui sarebbe avvenuta la raccolta e la consegna, non è suffragata da alcun elemento probatorio, dunque sussiste l'invocata violazione dell'onere della prova da parte dell'Ufficio.

Questa Corte non ritiene, infatti, che il quadro probatorio offerto dall'A.F. sia atto a dimostrare i fatti posti a fondamento della pretesa; è appena il caso di rammentare che non va confuso l'assolvimento dell'obbligo motivazionale in sede di emanazione dell'accertamento con l'assolvimento dell'obbligo probatorio in sede di giudizio, perché l'esistenza di una adeguata motivazione dell'atto impositivo non implica necessariamente la prova dei fatti su cui essa si regge; tale prova può essere anche presuntiva, e solo se le presunzioni risultano essere qualificate ai sensi dell'art. 2729 c.c., trasferiscono l'onere probatorio in capo al contribuente.

Occorre dunque valutare se, nel caso di specie, l'A.F. abbia adempiuto all'onere che su di essa incombe quale attore sostanziale, anche alla luce dell'invocato comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. 546/92, che invero non ha introdotto un onere diverso o più gravoso rispetto ai vigenti principi in materia, ma ha posto l'accento

sulla rigorosa valutazione che deve effettuare il Giudice tributario degli elementi di prova, anche indiziari, che emergono nel giudizio: in particolare, nella valutazione dei fatti noti adottati dall'Ufficio (gli elementi indiziari) spetta al giudice del merito apprezzare l'efficacia sintomatica degli stessi, che vanno valutati sia analiticamente (dando un adeguato peso ponderale a ciascun elemento), sia sinteticamente nella loro globalità, valutando se la combinazione di tali elementi sia in grado di fornire una valida prova presuntiva (presunzione grave, precisa e concordante).

Nel caso di specie l'Ufficio ha fondato il recupero unicamente sulla presunzione che le vendite in questione fossero a campo, limitandosi a precisare che non era stato possibile associare i DDT ricevuti dalla società alle fatture contestate: non ha effettuato, come in verità avrebbe dovuto, anche per la rilevanza dell'importo, il necessario controllo incrociato con i 3 fornitori (onde verificare se la correlativa cessione avesse rappresentato per loro un ricavo nell'esercizio considerato o nel successivo), né evidentemente durante la verifica o successivamente, durante il contraddittorio, ha provveduto alla concreta verifica della corrispondenza tra i quantitativi di finocchi acquistati e venduti dalla società, posto che alcun prospetto di raccordo risulta agli atti.

Pertanto la ricorrente ha correttamente evidenziato che:

- nella fattura dell'azienda agricola soc_2 era indicata la quantità venduta, dunque l'ipotesi di vendita di cosa futura era assolutamente infondata;
- le vendite erano a blocco (e non a campo), di prodotti già esistenti alla data dell'emissione della fattura e del pagamento, e se così non fosse stato se non avrebbe potuto effettuare le vendite dei quantitativi di cui ai DDT ed alle fatture allegate;
- a fronte della dicitura "acconto" presente nella fattura emessa da società_3 anche

l'Ufficio non aveva poi riscontrato nell'esercizio successivo la fatturazione di un saldo, che per consuetudine nelle vendite a campo avviene alla consegna del raccolto.

Quindi, nella fattispecie considerata, questo Collegio ritiene che il quadro probatorio, indiziario, non sia idoneo a comprovare la tesi dell'Ufficio e quindi a supportare la pretesa tributaria, non potendo considerare qualificate le presunzioni su cui è la stessa fondata, in quanto prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dalla legge.

3. Va accolto anche il motivo relativo al terzo rilievo: sia perché, effettivamente, la prescrizione dei crediti commerciali è quella ordinaria, ossia decennale, né sembra che la fattispecie esaminata possa rientrare tra quelle per le quali l'art. 2498 c.c. prevede la prescrizione quinquennale, ma soprattutto perché non sussiste alcuna violazione dell'art. 88 del TUIR, poiché la società non aveva registrato contabilmente una sopravvenienza attiva che ha sottratto a tassazione, ritenendola non imponibile. Solo laddove la società avesse rilevato una sopravvenienza e l'avesse considerata non imponibile l'A.F. aveva il potere di riconoscere l'eventuale variazione in diminuzione indicata nella dichiarazione dei redditi rispetto al risultato civilistico, invocando la violazione dell'art. 88 del TUIR: l'Ufficio non può arrogarsi il diritto di stabilire in quale esercizio la società avrebbe dovuto rilevare la sopravvenienza attiva e quindi rettificare il reddito di impresa sulla base di un componente positivo non iscritto in bilancio. Anche la Suprema Corte in numerose sentenze ha stabilito che deve comunque concorrere alla formazione del reddito d'impresa la sopravvenienza attiva che *«si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in*

bilancio una connotazione attiva, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza»: è stata, pertanto, affermata la imponibilità della sopravvenienza attiva nel momento della sua “emersione” in bilancio.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in € 4.600,00 oltre accessori e rimborso del c.u.t..

P.Q.M.

Accoglie il ricorso della soc. ricorrente_1 e conseguentemente annulla l'avviso di accertamento n. TF903M304947/2022 e condanna l'Agenzia delle Entrate – DP di Salerno al pagamento delle spese di lite liquidate in complessivi € 4.600,00 oltre accessori e rimborso del c.u.t. in favore dei difensori antistatari, dott. difensore_2 e dott. difensore_1.

Commento

di Daniela Mendola*

IL DISCRIMEN TRA MOTIVAZIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO E L'ONERE DELLA PROVA

1. Fatti di causa
2. La motivazione dell'atto impositivo come canone di civiltà giuridica
3. La motivazione come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento
4. La neo introdotta regola di ripartizione dell'onere probatorio
5. Conclusioni

1. Fatti di causa

Con ricorso notificato il 16/06/23 all'Agenzia delle Entrate - DP di Salerno, depositato in data 01/07/23 ed iscritto al n. 3021/2023 del RGR, la società impugnava l'avviso di accertamento n. notificato il 24/01/2023 ai fini IRES e IRAP per il periodo di imposta 01/07/2016 – 30/06/2017, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva accertato ai sensi degli artt. 39, comma 1, e 41 bis del dpr 600/73. un reddito imponibile ai fini IRES di euro 597.452,00 a fronte del reddito dichiarato di euro 122.754,00; - un valore della produzione imponibile IRAP di euro 664.392,00, a fronte di quello dichiarato in euro 189.695,00; richiedendo le conseguenti maggiori imposte dovute, oltre sanzioni ed interessi per complessivi euro 296.120,55.

In particolare, all'esito della verifica fiscale eseguita presso la società da propri funzionari, l'Ufficio aveva formulato una serie di rilievi riportati nel PVC del 5/10/22 notificato al

legale rappresentante della società, recuperando a tassazione: 1) costi ritenuti non inerenti per euro 5.000,00 2) costi ritenuti non di competenza per euro 384.134,76 3) sopravvenienze attive non contabilizzate per euro 85.563,4. L'Ufficio, tra le diverse mozioni, presumeva che le cessioni poste in essere dalla società fossero cessioni “a campo”, aventi ad oggetto prodotti che sarebbero stati raccolti solo successivamente.

La ricorrente presentava istanza di accertamento con adesione senza, tuttavia, addivenire ad un accordo.

Tra le diverse eccezioni, la ricorrente evidenziava l'errore in cui era incorsa l'A.F. considerando le vendite come vendite di cose future, asserendo che nella fattura emessa dall'Azienda _ era indicata la quantità di finocchi, quindi erano stati necessariamente raccolti.

La Corte adita sul punto sottolineava che la tesi dell'Ufficio, secondo la quale i prodotti sarebbero venuti ad esistenza successivamente all'emissione delle fatture (perché queste ultime sarebbero state relative a vendite “a campo”), e precisamente nell'esercizio successivo in cui sarebbe avvenuta la raccolta e la consegna, non è suffragata da alcun elemento probatorio, dunque sussiste l'invocata violazione dell'onere della prova da parte dell'Ufficio. La Corte non ritiene, infatti, che il quadro probatorio offerto dall'A.F. sia atto a dimostrare i fatti posti a fondamento della pretesa; rammentando che non va confuso

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

l'assolvimento dell'obbligo motivazionale in sede di emanazione dell'accertamento con l'assolvimento dell'obbligo probatorio in sede di giudizio, perché l'esistenza di una adeguata motivazione dell'atto impositivo non implica necessariamente la prova dei fatti su cui essa si regge; tale prova può essere anche presuntiva, e solo se le presunzioni risultano essere qualificate ai sensi dell'art. 2729 c.c., trasferiscono l'onere probatorio in capo al contribuente.

La Corte accoglieva il ricorso presentato dalla società.

2. La motivazione dell'atto impositivo come canone di civiltà giuridica

Nella sentenza in commento emergono due istituti che impongono una disamina: la motivazione e l'onere della prova.

Come noto, la motivazione rappresenta l'iter logico-giuridico seguito dall'Amministrazione Finanziaria per addivenire alla determinazione finale. O meglio per riutilizzare le parole della Suprema Corte la motivazione consiste nella indicazione *«dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato che hanno determinato la decisione»* (Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 03/12/2024) 12/12/2024, n. 32043, in Massima Redazionale 2024).

Il formante normativo della motivazione è riconducibile all'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000, che testualmente prescrive che gli atti dell'Amministrazione Finanziaria *«sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione»*.

La motivazione¹ oltre che uno strumento utile a consentire al contribuente di predisporre un'adeguata difesa in sede giurisdizionale è espressione del principio di leale collaborazione e buona fede² come comprovato dalla rubrica dell'art. 7, appunto *«principio di leale collaborazione e buona fede»*.

L'art. 7, tuttavia, è una norma cd. "di principio", in quanto indica genericamente la motivazione come elemento costitutivo (e non essenziale) dell'avviso di accertamento. Ma come accade il più delle volte nel diritto tributario, il formante statutario non è sufficiente, rendendosi, invece, necessario anche un supporto nella disciplina di diritto interno.

A tal proposito, infatti, l'art. 42, D. P. R. n. 600/73, prevede espressamente che l'avviso di accertamento *«deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni»*.

Si tratta, allora, di una disposizione che indica in modo più dettagliato cosa debba intendersi per motivazione dell'atto³, facendo riferimento anche ai singoli redditi e alle motivazioni che hanno indotto l'Ufficio ad utilizzare un metodo accertativo rispetto ad un altro.

In linea con l'esigenza di efficientamento dell'azione amministrativa il Legislatore, sia nello Statuto dei diritti del contribuente, sia nell'art. 42 Dpr. n. 600/73, asserisce che se la motivazione fa riferimento ad un altro atto questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, ovvero, ne deve essere riprodotto il contenuto minimo.

In tal caso, la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati. Tale clausola, introdotta per effetto della riforma "copernicana" di cui al D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, vuole, dunque, responsabilizzare l'Amministrazione Finanziaria, la quale, non deve limitarsi ad un pedissequo richiamo, ma è tenuta ad una attività valutativa che si concretizza nella indicazione delle ragioni per cui "i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati".

Anche la giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che la motivazione *per relationem* è ammessa *«a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente, ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici*

dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento» (Cass., 25 marzo 2011, n. 6914, la sentenza per esteso è consultabile su *Massima Redazionale*, 2011).

Ecco che, allora, la motivazione diviene un “canone di civiltà giuridica”, uno strumento per riequilibrare il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, da sempre caratterizzato da una endemica asimmetria.

La funzione riequilibratrice si considera, tuttavia, assolta laddove la motivazione sia sufficiente, coerente e logica e non lasci dubbi interpretativi al destinatario dell'atto.

3. La motivazione come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento

Come si è detto in precedenza, la riforma fiscale ha intaccato diversi ambiti del diritto tributario, da quello puramente sostanziale agli aspetti processuali.

Nella prospettiva di un completamento e sistematizzazione il Legislatore ha previsto una disciplina *ad hoc* in tema di invalidità dell'atto.

Fino all'anno scorso, infatti, non esisteva una disciplina specifica in tema di invalidità dell'atto amministrativo con l'effetto di ricorrere sempre a fonti esterne.

Come nel caso dell'annullabilità che seguiva la normativa di cui all'art. 21 *octies* della legge n. 241/90 oppure per i vizi di nullità che venivano assorbiti nell'art. 21 *nonies* della legge n. 241/90.

A causa di lacuna normativa l'assenza della motivazione veniva ricondotta talvolta nell'ambito della nullità strutturale (per mancanza di un elemento essenziale), talaltra nell'alveo della annullabilità (per mancanza di un elemento costitutivo). Molto spesso è intervenuta la giurisprudenza in funzione di supplenza a risolvere la *quaestio iuris*, pronunce che si sono il più delle volte presentate ondivaghe.

La questione, allora, è stata risolta a monte dal legislatore il quale all'art. 7, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente ha prescritto che «*gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova*

e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione».

Dalla *littera legis* si evince, allora, che la motivazione è un elemento costitutivo, in quanto, in assenza di essa l'avviso di accertamento sarebbe annullabile.

Nulla di diverso, dunque, dalla disciplina amministrativistica che alla mancata motivazione fa conseguire la sanzione della annullabilità.

Tale intervento riformistico, sicuramente, attribuisce maggiore certezza alla norma tributaria, oltreché ridurre il compito della giurisprudenza di colmare le lacune legislative.

4. La neo introdotta regola di ripartizione dell'onere probatorio

L'altro istituto che emerge dalla disamina della pronuncia in commento è quello dell'onere della prova.

È, altrettanto, noto che la prova ha una funzione differente dalla motivazione, in quanto la prima è destinata al contribuente divenendo uno strumento per l'esercizio di una difesa adeguata ed è espressione della “buona amministrazione” (art. 97 Cost.), la seconda, invece, è utile a fornire al giudice un convincimento sulla sussistenza dei fatti costitutivi del diritto che si intende far valere in giudizio⁴.

La “regola” del riparto dell'onere della prova⁵ è scandita in via generale dall'art. 2697 c.c. che pone a carico del creditore l'onere di provare i fatti posti a fondamento della pretesa⁶.

Nell'ottica di cui sopra, ovvero quella di settorializzare il diritto tributario, il quale è già ontologicamente una branca di settore, il legislatore ha introdotto una disciplina *ad hoc* contenuta nel comma 5-*bis* dell'art. 7, d.lgs. n. 546 del 1992 (introdotto dalla legge n. 130/2022).

La neo norma introduce una “regola” di ripartizione dell'onere della prova, non dovendo, pertanto, più fare ricorso a rinvii esterni (ad esempio, alla disciplina civilistica).

La norma espressamente prevede:

«*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza*

con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati»⁷.

Come previsto dalla sentenza in commento la motivazione e l'onere della prova⁸ non possono considerarsi inscindibilmente legati, atteso che una adeguata motivazione non implica necessariamente la prova dei fatti sui quali essa si regge⁹.

I giudici di primo grado hanno asserito che «non va confuso l'assolvimento dell'obbligo motivazionale in sede di emanazione dell'avviso di accertamento con l'assolvimento dell'onere probatorio in sede di giudizio».

La pronuncia in strada verso una netta demarcazione tra motivazione, la quale assume una valenza essenzialmente formale, e l'onere della prova che rileva ai fini della dimostrazione circa la fondatezza della pretesa.

Il neo introdotto istituto dell'onere della prova¹⁰ implica che il giudice valuti i fatti probatori addotti dall'Ufficio a sostegno della propria pretesa fiscale, valutazione che può essere effettuata sia singolarmente sia nella sua globalità.

5. Conclusioni

L'introduzione, per effetto della l. n. 130 del 2022, del comma 5 bis all'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92, consente di attribuire alla motivazione una identità diversa dall'onere della prova, due istituti che prima dell'intervento riformistico erano considerati alla stregua di una endiadi.

L'autonomizzazione sistematica, invece, responsabilizza l'Ufficio nella esplicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste alla base della determinazione finale, ma anche sui fatti posti a fondamento della pretesa.

L'Ufficio, infatti, non dovrà limitarsi a "contestare", ma dovrà addurre i mezzi di prova posti a sostegno della propria tesi.

D'altronde, la motivazione ha il compito di rendere palese il percorso seguito dall'Ufficio adducendo delle argomentazioni che devono essere supportate da un quadro probatorio altrettanto esaustivo. Quest'ultimo, invece, ha

il compito di provare la sussistenza dell'an debeat.

La motivazione, anche da un punto di vista temporale, interviene in un momento anteriore essendo contenuta nell'atto conclusivo del procedimento, l'onere della prova, invece, assume rilevanza in sede giudiziale.

Il giudice dovrà, pertanto, sindacare non soltanto che la motivazione sia coerente, congrua e sufficiente, ma anche che il quadro probatorio abbia dei profili di fondatezza.

Note bibliografiche

¹ M. MAURO, *La motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario alla luce delle modifiche dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2024, 2, 172.

² P. BORJA, *Diritto tributario*, Torino, 2023.

³ F. AMATUCCI, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2023.

⁴ G. M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 2008, 730.

⁵ S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 103.

⁶ A. QUATTROCCHI, *I contributi dovuti a consorzi di bonifica tra nuovi obblighi di motivazione degli atti e onere della prova nel processo tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2024, 3, 197.

⁷ R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IIVA*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1987, 274.

⁸ G. SPINA, *Corte di Cassazione civile - Pretesa tributaria, motivazione*, in Ambiente & sviluppo, 2024, 12, 826.

⁹ G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2022, 3, 324.

¹⁰ G. MELIS, *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023*, in Dir. Prat. Trib., 2024, 5, 1682.

THE DEQUATE JUSTIFICATION FOR THE FOISTING ACT DOES NOT NECESSARILY IMPLY PROOF OF THE FACTS IT IS BASED ON

**Tax Court First Instance Salerno
Sec. 1, 25th March 2024, no. 1374**

President Socci Angelo Matteo
Relator Vasaturo Immacolatamaria
Judge Piccirilli Eduardo Maria

Reason for the foisting act – Legal logic – Burden of proof – Evidence – Autonomous institutes

The fulfillment of the motivational obligation at the time of issuance of the assessment should not be confused with the fulfillment of the evidentiary obligation at the time of trial, because the existence of an adequate motivation for the foisting act does not necessarily imply proof of the facts it is based on.

Proceedings

With an appeal notified on 16/06/23 to the Revenue Agency - DP of Salerno, lodged on 01/07/23 and registered under no. 3021/2023 of the RGR, the company_1, as represented and defended in the acts, challenged the notice of assessment no. TF903M304947/2022 notified on 24/01/2023 for IRES and IRAP purposes for the tax period 01/07/2016 – 30/06/2017, with which the Revenue Agency had ascertained pursuant to Articles 39, paragraph 1, and 41 bis of Presidential Decree 600/73:

- a taxable income for IRES purposes of € 597,452.00 against the declared income of € 122,754.00;

- an IRAP taxable production value of € 664,392.00, compared to that declared in € 189,695.00;

asking for the consequent higher taxes due, plus penalties and interest for a total of € 296,120.55.

In particular, following the outcome of the tax audit carried out by the company site by its own officials, the Office had formulated a series of findings reported in the P.V.C. of 5/10/22 notified to the legal representative of the company, recovering by taxation:

4) costs deemed non-inherent for € 5,000.00;

5) costs considered not pertaining to € 384,134.76;

6) unaccounted for contingent assets for € 85,563.42.

The applicant had activated the procedure aimed at ascertaining with adhesion, which however had ended in the negative; it deduced the illegality of the contested act, contesting the individual findings because they were based on an erroneous classification of the individual cases and on false legal assumptions.

4. On finding no. 1 – false application art. 109 of the TUIR – the AdE had considered non-inherent the cost referred to in the invoice issued by the company_1 for promotional expenses of € 5,000.00 of taxable amount and € 1,100.00 of VAT, arguing that no suitable supporting documentation had been exhibited, where the company had exhibited the contract signed with its main customer: it provided on pages 4 and 5, that "the seller also recognizes a promotional contribution in a fixed amount of € 10,000.00, of which € 7,000.00 for flyers, € 1,000.00 for preferential exhibitions, € 1,000.00 for supervision and maintenance of the assortment and € 1,000.00 for opening direct and/or affiliated points of sale...". The cost was certain and determined and certainly inherent to the company's activity: moreover, the promotional contribution, aimed

at increasing the visibility of the applicant's products in company_1 supermarkets, was part of the commercial practice of the agreements that large retailers concluded with their suppliers.

5. On finding no. 2 – groundlessness of the presumptions on which the tax claim was based and violation of the burden of proof pursuant to Article 7, paragraph 5 bis, of d.lgs. 546/92 – the Office had assumed that the agricultural products referred to in the purchase invoices issued by the farm company_2 for € 12,980.76 + Vat, from the company_3 for € 25,000 + vat, from company_4 for €3 46,154 + vat - had not been delivered in the year and therefore were not accrued costs; it had considered that these sales were "field" sales of products that would be collected only later and of which according to Article 821 of the Italian Civil Code the applicant would become the owner only at the time of separation from the land, therefore of collection. In particular, for the purchase referred to in the invoice issued by company no. 141 of 6/4/17, the thesis was supported by the word "advance" in the same one.

The company highlighted the error in which the A.F. had made considering these sales as sales of future things, where:

- the invoice issued by the farm company_2 indicated the quantity of fennel, so they had necessarily been collected;
- the significant quantity of fennel referred to in the purchase made by company_3 had been sold in the same year, as showed by the invoices issued and lodged, and the words on account contained in the invoice was a mere error, so much so that the Agency at the time of verification had ascertained that there was no invoice for balance in the following period;
- the company's_4 invoice did not even include the words "advance", and it was unlikely that the company could buy and pay as much as € 346,154.00 of fennel that it would then have collected and sold

the following year, also due to the substantial impact on the economic result to be declared. Indeed, the company had purchased products already existing at the time of the conclusion of the contract and the payment of the price, all resold by June 2017 as per invoices and related delivery notes issued to its customers; this documentation had been shown during the verification and attached to the appeal.

Finally, the Office had not provided evidence to support the thesis of the sale of the future thing with reference to the identified commercial operations (for example, it could have carried out cross-checks with suppliers), making it clear that the presumption on which it had based the assessment was simple and not qualified as required by law.

6. On finding no. 3 – illegality of the presumption of limitation of trade payables – the company contested the Agency's assumption that some payables recorded among the liabilities were now prescribed, since they were recorded before 2013, and their permanence in the financial statements was not justified: the A.F. considered that they should have been written off with consequent recognition of contingent assets to be subject to taxation. On the basis of this presumption (five-year limitation period), the Office had challenged the violation of art. 88, paragraph 1 of Presidential Decree 917/86 and recovered the contingent assets deriving from non-existent liabilities for a total of € 85,563.42.

The company preliminarily pointed out that the case in question (trade payables) did not fall within those ones for which art. 2498 of the Italian Civil Code provided for a five-year prescription and that they represented an exception to the ordinary ten-year term referred to in art. 2946 of the Italian Civil Code; therefore, it stressed that there was no rule that required the removal of presumably prescribed payables from the financial statements, and that the recovery made by the

Office had no legal basis, besides not having been adequately proven.

He concluded by asking for an order for the costs of litigation to be distracted in favor of the anti-statistics defenders.

The Revenue Agency – DP of Salerno was brought to court, which counter-claimed, representing, in particular, that:

- with reference to the costs considered not relevant, in the PVC, with respect to the documentation presented, it was acknowledged that it was not possible to associate the DDT received during the year 2017 with the disputed invoices and/or inventories, and the DTT of the goods sold by the applicant in the year in question according to the AF did not integrate, indirectly, the proof of the correct deductibility of the cost in question since there was no certainty that the products sold and delivered by the applicant were the same as those ones described in the purchase invoices;

- with regard to unaccounted contingent assets for € 85,563.42, he insisted that the "stagnant" payables were to be attributed to accounting positions to be "written off" due to prescription, as they arose on a date prior to 01/01/2013, in compliance with the dictates of art. 2948 of the Italian Civil Code.

It concluded by requesting that the appeal be dismissed and that the appellant be ordered to pay the costs of the proceedings.

REASONS FOR THE DECISION

The Court observes that the appeal is well founded, as represented below.

4. The exception relating to the first point must be accepted because, in the opinion of this Board, the deducted promotional expenses, referred to in the invoice issued by company_1, one of the main companies operating in large food distribution, are adequately justified, as provided for by the contract signed with the applicant, and are effectively part of common commercial practice. The cost, therefore, has

all the requirements to be deducted, because it is determinable and inherent (by contract it is a cost to improve the visibility of the applicant's products in the display inside the client's supermarkets company_1), contrary to what is claimed by the Office.

5. The exception relating to the second point is also well founded: the costs relating to the purchases of fennel made by the suppliers referred to in the invoices in question must be considered as pertaining to the financial year.

The Office's thesis, according to which the products would have come into existence after the issuance of the invoices (because the latter would have been related to "field" sales), and precisely in the following year in which the collection and delivery would have taken place, is not supported by any evidence, therefore there is an alleged violation of the burden of proof by the Office.

This Court does not consider, in fact, that the evidentiary framework offered by the A.F. is able to demonstrate the facts underlying the claim; it is just necessary to remember that the fulfilment of the motivational obligation at the time of issuance of the assessment should not be confused with the fulfilment of the evidentiary obligation at the time of trial, because the existence of an adequate justification of the tax act does not necessarily imply proof of the facts on which it is based; this proof can also be presumptive, and only if the presumptions are qualified pursuant to art. 2729 of the Italian Civil Code, they transfer the burden of proof to the taxpayer.

It is therefore necessary to assess whether, in the present case, the FA has fulfilled the burden that falls on it as a substantial actor, also in the light of the invoked paragraph 5-bis of Article 7 of d.lgs. 546/92, which in fact has not introduced a different or more burdensome burden with respect to the current principles in the matter, but has placed the emphasis on the

rigorous evaluation that the Tax Judge must carry out of the evidence, including circumstantial evidence, that emerges in the judgment: in particular, in the evaluation of the facts known by the Office (the circumstantial elements) it is up to the judge of merit to assess the symptomatic effectiveness of the same, which must be evaluated both analytically (giving adequate weight to each element), and synthetically in their entirety, assessing whether the combination of these elements is able to provide valid presumptive evidence (serious, precise and concordant presumption).

In the present case, the Office based the recovery solely on the presumption that the sales in question were in the field, limiting itself to specifying that it had not been possible to associate the DDT received by the company with the disputed invoices: it did not carry out, as indeed it should have, also for the relevance of the amount, the necessary cross-check with the 3 suppliers (in order to verify whether the correlative sale had represented for them a revenue in the year in question or in the following), nor evidently during the verification or subsequently, during the adversarial proceedings, did it carry out the concrete verification of the correspondence between the quantities of fagots purchased and sold by the company, since no prospectus of connection appears in the records.

Moreover, the applicant correctly pointed out that:

- the invoice of the farm company_2 indicated the quantity sold, therefore the hypothesis of sale of the future was absolutely unfounded;
- the sales were in bulk (and not in the field), of products already in existence at the date of issuance of the invoice and payment, and if this had not been the case, he would not have been able to make the sales of the quantities referred to in the DDT and the attached invoices;
- in contrast to the words "down pay-

ment" on the invoice issued by company_3, the Office had not found in the following year the invoicing of a balance, which by custom in field sales takes place at the delivery of the harvest.

Therefore, in the case under consideration, this Board considers that the evidentiary framework, circumstantial, is not suitable to prove the Office's thesis and therefore to support the tax claim, since it cannot consider the presumptions on which it is based as qualified, as it lacks the requirements of gravity, precision and concordance prescribed by law.

6. The reason for the third finding has also been accepted: both because, in fact, the prescription of trade receivables is the ordinary one, that is, for ten years, nor does it seem that the case examined can fall within those for which art. 2498 of the Italian Civil Code provides for a five-year prescription, but above all because there is no violation of art. 88 of the TUIR, since the company had not recorded an active contingency that it deducted from taxation, considering it non-taxable.

Only if the company had detected a contingency and had considered it non-taxable did the Tax Authorities have the power to disregard any downward variation indicated in the tax return with respect to the statutory result, invoking the violation of art. 88 of the TUIR: the Office cannot arrogate the right to establish in which year the company should have recognized the active contingency and therefore adjust the company income on the basis of a positive component not recorded in the financial statements. In numerous judgments, the Supreme Court has also ruled that the active contingency that *"occurs in all cases in which, for any reason, and therefore regardless of the occurrence of extraordinary or otherwise unpredictable management events, a debit position, already noted as such, must be considered terminated, and therefore assumes an active connotation in the financial statements, with the consequent sub-*

ject to taxation, in reference to the year in which this active contingency emerges in the financial statements and acquires certainty”: the taxability of the active contingency at the time of its "emergence" in the financial statements has therefore been affirmed.

The expenses follow the loss and are settled in € 4,600.00 plus accessories and reimbursement of the U.T.C Unified Tax Contribution).

For these reasons

It accepts the appeal of the current company_1 and consequently deletes the assessment notice no. TF903M304947/2022 and orders the Revenue Agency – DP of Salerno to pay the litigation costs settled in a total of € 4,600.00 plus accessories and reimbursement of the u.t.c. in favor of the anti-statistical defenders, Dr defensor_2 and Dr. Defensor 1.

Commentary

by Daniela Mendola*

THE DISTINCTION BETWEEN THE REASONS FOR THE FOISTING ACT AND THE BURDEN OF PROOF

1. Facts of the case
2. The justification of the foisting act as a canon of legal civilization
3. The justification as a constituent element of the notice of assessment
4. The newly introduced rule for sharing the burden of proof
5. Conclusions

1. Facts of the case

With an appeal notified on 16/06/23 to the Revenue Agency - DP of Salerno, lodged on 01/07/23 and registered under no. 3021/2023 of the RGR, the company challenged the notice of assessment no. notified on 24/01/2023 for IRES and IRAP purposes for the tax period 01/07/2016 – 30/06/2017, with which the Revenue Agency had ascertained pursuant to Articles 39, paragraph 1, and 41 bis of Presidential Decree 600/73. a taxable income for IRES purposes of € 597,452.00 against the declared income of € 122,754.00; - a value of the IRAP taxable production of € 664,392.00, against that declared in € 189,695.00; requesting the consequent higher taxes due, plus penalties and interest for a total of € 296,120.55.

In particular, as a result of the tax audit carried out at the company by its officials, the Office had formulated a series of findings

reported in the VAT of 5/10/22 notified to the legal representative of the company, recovering for taxation: 1) costs considered non-inherent for € 5,000.00 2) costs considered not pertaining to € 384,134.76 3) contingent assets not accounted for € 85,563.4.

The Office, among the several motions, assumed that the sales carried out by the company were "field" sales, concerning products that would only be collected later.

The applicant submitted an application for assessment with adhesion without, however, reaching an agreement.

Among the several exceptions, the appellant highlighted the error made by the A.F. considering sales as sales of future things, stating that the invoice issued by the Company..... indicated the quantity of fennel, so they had necessarily been collected.

On this point, the Court underlined that the Office's thesis, according to which the products would have come into existence after the issuance of the invoices (because the latter would have been related to "field" sales), and precisely in the following year in which the collection and delivery would have taken place, is not supported by any evidence, therefore there is an alleged violation of the burden of proof by the Office. The Court does not consider, in fact, that the evidentiary framework offered by the A.F. is capable of demonstrating the facts underlying the claim;

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

mentioning that the fulfillment of the motivational obligation at the time of issuance of the assessment should not be confused with the fulfillment of the evidentiary obligation at the time of trial, because the existence of an adequate justification of the foisting act does not necessarily imply proof of the facts it is based on; this proof can also be presumptive, and only if the presumptions are qualified pursuant to art. 2729 of the Italian Civil Code, they transfer the burden of proof to the taxpayer.

The Court upheld the appeal filed by the company.

2. The justification of the foisting act as a canon of legal civilization

In the judgment in question, two institutions emerge and impose an examination: the motivation and the burden of proof.

As it is known, the motivation represents the logical-legal process followed by the Financial Administration to reach the final determination. Or rather, to reuse the words of the Supreme Court, the justification consists in indicating "the *factual assumptions and the legal reasons that determined the decision*" (Civil Cassation, Sec. V, Ord., (trial date 03/12/2024) 12/12/2024, no. 32043, in *Masima Redazionale* 2024).

The normative form of the motivation is attributable to art. 7, paragraph 1, law no. 212/2000, which literally prescribes that the acts of the Financial Administration "are motivated, under penalty of annulment, specifically indicating the conditions, the means of evidence and the legal reasons the decision is based on".

The motivation¹ as well as a useful tool to allow the taxpayer to prepare an adequate defense in court is an expression of the principle of loyal collaboration and bona fides² as evidenced by the section of art. 7, precisely "principle of loyal collaboration and bona fides".

Article 7, however, is a so-called "principle" rule, as it generically indicates the justification as a constituent (and not essential) element of the notice of assessment. But as it is often the case in tax law, the statutory formant is not sufficient, making it necessary, instead, to provide support in the discipline of domestic law.

In this regard, indeed, art. 42, Presidential Decree 600/73, expressly provides that the

notice of assessment "must be justified in relation to the factual assumptions and the legal reasons that have determined it and in relation to what is established by the provisions of the previous articles that have been applied, with separate reference to the individual incomes of the various categories and with the specific indication of the facts and circumstances that justify the use of inductive or synthetic methods and the reasons for the non-recognition of deductions and detractions".

It is, then, a provision indicating in a more detailed way what is to be understood by the motivation of the act³, also referring to the individual incomes and the reasons that led the Office to use an ascertainment method compared to another one.

In line with the need to make the administrative action more efficient, the legislator, both in the Statute of Taxpayers' Rights and in Article 42 of Presidential Decree no. 600/73, asserts that if the justification refers to another act, it must be attached to the act that recalls it, which is, the minimum content which must be reproduced.

In this case, the justification expressly indicates the reasons why the data and elements contained in the aforementioned act are deemed to exist and well-founded. This clause, introduced as a result of the "Copernican" reform referred to in Legislative Decree no. 219 of 30 December 2023, therefore, wants to hold the Financial Administration accountable, which must not be limited to a footnote, but is required to carry out an evaluation activity that is materialized in the indication of the reasons why "the data and elements contained in the aforementioned act are considered to be subsistent and well-founded".

Also the jurisprudence of legitimacy agrees that the reasoning *per relationem* is allowed "provided, however, that the latter are attached to the notified act or that it reproduces its essential content, for which it must be understood as the set of those parts (object, content and recipients) of the deed or document that are necessary and sufficient to support the content of the measure adopted, and whose indication allows the taxpayer, and the judge in any judicial review, to identify the specific places of the recalled act in which those parts of the speech reside and form the

elements of the reasoning of the measure" (Cassation, March 25th, 2011, no. 6914, the extended judgment can be consulted on *Mas-sima Redazionale*, 2011).

Here, then, the motivation becomes a "*canon of legal civilization*", a tool to rebalance the relationship between the Financial Administration and the taxpayer, always characterized by an endemic asymmetry.

The balancing function is considered, however, fulfilled where the motivation is sufficient, consistent and logical and leaves no interpretative doubts to the addressee of the act.

3. The justification as a constituent element of the notice of assessment

As mentioned above, the tax reform has affected several areas of tax law, from the purely substantive to the procedural aspects.

With a view to completion and systematization, the legislator has provided for an *ad hoc* regulation on the invalidity of the act.

Until last year, in fact, there was no specific regulation on the invalidity of the administrative act with the effect of always resorting to external sources.

As in the case of the annulment that followed the legislation referred to in art. 21*q* of Law no. 241/90 or for the defects of nullity that were absorbed in art. 21*h* of Law no. 241/90.

Due to a regulatory gap, the absence of a justification was sometimes referred to as structural nullity (for lack of an essential element), and sometimes as cancellation (for lack of a constituent element). Very often, the jurisprudence has intervened as a substitute to resolve the *quaestio iuris*, pronouncements that have most often presented themselves undisturbed. The issue, then, was resolved upstream by the legislator who, in art. 7, paragraph 1, of the Statute of Taxpayers' Rights, prescribed that "*the acts of the financial administration, autonomously appealable before the bodies of the tax jurisdiction, are motivated, under penalty of annulment, specifically indicating the conditions, the means of proof and the legal reasons on which the decision is based*". It is clear from the *littera legis*, then, that the reasoning is a constitutive element, since, in the absence of it, the notice of assessment would be voidable.

Nothing different, therefore, from the administrative discipline that, in the absence of justification, leads to the sanction of annulment.

This reformist intervention, certainly, gives greater certainty to the tax rule, as well as reducing the task of jurisprudence to fill legislative gaps.

4. The newly introduced rule for sharing the burden of proof

The other institution emerging from the examination of the ruling in question is that of the burden of proof.

It is also known that the evidence has a function different from the motivation, as the first one is intended for the taxpayer becoming an instrument for the exercise of an adequate defense and is an expression of "good administration" (Article 97 of the Constitution), the second one, on the other hand, is useful to provide the judge with a conviction on the existence of the facts constituting the right that is intended to be upheld in court⁴.

The "rule" of sharing the burden of proof⁵ is generally governed by Article 2697 of the Italian Civil Code, which places the burden on the creditor to prove the facts underlying the claim⁶.

In view of what is above, or that of the sectoralising the tax law, which is already ontologically a branch of the sector, the legislator has introduced an *ad hoc* regulation contained in paragraph 5-bis of art. 7, Legislative Decree no. 546 of 1992 (introduced by law no. 130/2022).

The new rule introduces a "rule" for sharing the burden of proof, therefore no longer having to resort to external referrals (for example, to civil law).

The rule expressly provides: "*The administration proves in court the violations contested with the contested act. The judge bases the decision on the evidence emerging in the judgment and annuls the tax act if the proof of its validity is lacking or contradictory or if it is in any case insufficient to demonstrate, in a detailed and punctual manner, in any case in accordance with the substantive tax legislation, the objective reasons the tax claim and the imposition of sanctions are based on. However, it is up to the taxpayer to provide the reasons for the request for reimbursement, when it is not consequent to the payment of sums subject to contested investigations*"⁷.

As provided for by the judgment in question, the reasoning and the burden of proof⁸ cannot be considered inseparably linked, since an

adequate reasoning does not necessarily imply proof of the facts on which it is based⁹.

The judges of first instance stated that "*the fulfilment of the motivational obligation at the time of issuance of the notice of assessment should not be confused with the fulfilment of the burden of proof at trial*".

The pronouncement leads to a clear demarcation between motivation, which assumes an essentially formal value, and the burden of proof that is relevant for the purposes of demonstrating the merits of the claim.

The newly introduced institution of the burden of proof¹⁰ implies that the judge assesses the evidentiary facts adduced by the Office in support of its tax claim, an assessment that can be carried out both individually and as a whole.

5. Conclusions

The introduction, as a result of Law no. 130 of 2022, of paragraph 5 *bis* to art. 7 of Legislative Decree no. 546/92, allows to attribute to the motivation an identity other than the burden of proof, two institutes that before the reformist intervention were considered as an *endiad*.

Systematic autonomization, on the other hand, empowers the Office to explain the factual assumptions and legal reasons underlying the final determination, but also the facts underlying the claim.

The Office, in fact, will not have to limit itself to "contesting", but will have to adduce the means of evidence put forward in support of its thesis.

On the other hand, the motivation has the task of making clear the path followed by the Office by adducing arguments that must be supported by an equally exhaustive framework of evidence. The latter, on the other hand, has the task of proving the existence of the *an debeatur*.

The justification, also from a temporal point of view, intervenes at an earlier time being contained in the final act of the procedure, the burden of proof, on the other hand, assumes relevance in court.

The judge will therefore have to decide not only that the reasoning is consistent, congruent and sufficient, but also that the evidentiary framework is well-founded.

REFERENCES

¹ M. MAURO, *The motivation of tax assessment measures in light of the amendments to the Statute of Taxpayers' Rights*, in *Rev. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2024, 2, 172.

² P. BORIA, *Diritto tributario*, Turin, 2023.

³ F. AMATUCCI, *Principi di diritto tributario*, Turin, 2023.

⁴ G. M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sec. comm.*, Turin, 2008, 730.

⁵ S. DONATELLI, *The burden of proof in the reform of the tax process*, in AA.VV., *The innovations introduced by Law no. 130/2022 on the reform of the tax process*, Bari, 2023, 103.

⁶ A. QUATTROCCHI, *The contributions due to remediation consortia between new obligations to justify the acts and the burden of proof in the tax process*, in *Rev. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2024, 3, 197.

⁷ R. LUPI, *Motivation and evidence in tax assessment, with particular regard to direct taxes and VAT*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 274.

⁸ G. SPINA, *Corte di Cassazione civile - Pretesa tributaria, motivazione*, in *Ambiente & sviluppo*, 2024, 12, 826.

⁹ G. MERCURI, *Burden of Proof: From Allorio's Contribution to the Recent Tax Process Reform*, in *Rev. Dir. Fin. and Sc. Fin.*, 2022, 3, 324.

¹⁰ G. MELIS, *The burden of proof in tax law after Law no. 130 of 2022 and Legislative Decree no. 219 of 2023*, in *Dir. File Trib.*, 2024, 5, 1682.

LA RISTRETTA COMPAGINE SOCIETARIA NON LEGITTIMA LA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE AI SOCI DEL MAGGIOR REDDITO ACCERTATO

Corte di Giustizia Tributaria
Primo grado di Salerno
Sez. n. 10, 14 aprile 2024, n. 1470

Presidente Russo Salvatore
Relatore Chianura Pietro Vito
Giudice Rinado Erminio

Ristretta base societaria – Presunzione della distribuzione ai soci del maggiore reddito accertato alla società partecipata – Onus probandi a carico dell’Ufficio – Necessarietà – Riscontri gravi, precisi e concordanti a carico dell’Ufficio – Necessarietà

In caso di società con ristretta compagine societaria (anche nel caso di unico socio), non opera la presunzione della distribuzione degli utili relativi al maggior reddito accertato alla partecipata. L’Ufficio, in ossequio all’art.7 comma 5 bis, è tenuto a fornire in giudizio la prova di quanto contestato nell’atto impositivo oggetto del contenzioso. In assenza di riscontri gravi, precisi e concordanti la mera argomentazione della ristretta base societaria non legittima la ripresa a tassazione in capo al socio di quanto contestato alla società. L’Ufficio è chiamato ad indicare esplicitamente gli elementi concreti sulla cui base le somme presuntivamente sottratte a imposizione da parte della società siano poi confluite al socio; in mancanza il Giudice non può fare altro che annullare l’atto. Né, tanto meno, si può invocare alcun onere in capo al contribuente atteso che la prova contraria concerne un fatto negativo, e cioè la mancata percezione

degli utili, che è inammissibile sul piano generale.

Svolgimento del processo

Con ricorso spedito con posta elettronica certificata del 02/05/2023 all’Agenzia delle Entrate – D.P. Salerno e depositato nella segreteria di questa Corte di Giustizia Tributaria il 28/07/2023, il sig. G. F., rappresentato e difeso dal Dott. C. V., ha impugnato l’avviso di accertamento n. TF901M500671/2023 notificato in data 03.03.2023 col quale l’Ufficio, con riferimento all’anno 2016, gli aveva accertato un reddito di capitale non dichiarato di € 47.162,00, maggiori imposte per € 18.408,00 ed irrogato sanzioni pari ad € 23.194,08, richiedendogli complessivi € 41.602,00, oltre interessi.

Il predetto avviso di accertamento aveva fatto seguito all’avviso di accertamento emesso in capo alla società “T. M. s.r.l.” di cui l’attuale ricorrente era unico socio in quanto titolare di una quota di partecipazione del 100%.

Alla predetta società, che nonostante l’anno 2016 e la presente di un utile civilistico, non aveva presentato le relative dichiarazioni fiscali, era stato accertato un reddito di € 94.855,00.

L’Agenzia delle Entrate, considerata la ristretta base societaria e presumendo che detto maggior utile fosse stato distribuito all’unico socio nello stesso periodo d’imposta in cui è maturato, ai sensi degli artt. 44, comma 1, lett. e) e 47, comma 1 D.P.R. 917/86, aveva determinato a carico dell’attuale ricorrente il predetto reddito di capitale di € 47.162,00.

L’avviso di accertamento è stato impugna-

to per i seguenti motivi:

- intervenuta decadenza, essendo stato notificato oltre il termine di legge, a nulla valendo la normativa emanata dal legislatore nel corso del periodo Covid-19 che aveva spostato in avanti di 85 giorni (dall'8 marzo al 31 maggio 2020) i termini di decadenza per le attività di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione da parte degli Enti impositori, evidentemente valevole solo per l'anno solare 2020;
 - difetto di motivazione, essendo basato sul solo presupposto della presunta distribuzione in capo al socio dei maggiori utili accertati in capo alla società, applicando, sua sponte, il regime di trasparenza, riferibile, ex lege, esclusivamente alle società di persone;
 - violazione artt. 5 e 116 del Tuir, nonché degli art. 23 e 53 della Costituzione, essendo stato basato, l'accertamento in capo alla società, su un bilancio di esercizio regolarmente depositato ma contenente dati errati, essendo stata la società inattiva per l'anno in esame, così come dimostrato dalla documentazione versata in atti;
 - illegittima applicazione delle sanzioni, conseguenza dell'illegittimità dell'avviso di accertamento in contestazione;
- chiedendone l'annullamento con vittoria di spese e compensi, con distrazione in favore del Procuratore costituito dichiaratosi antistatario.

L'Agenzia delle Entrate - D.P. Salerno, costituita nel giudizio con proprie controdeduzioni depositate il 27/09/2023, ha insistito sulla legittimità dell'atto impugnato, eccependo l'infondatezza del ricorso, anche riportandosi a copiosa giurisprudenza che, in quanto alla presunta distribuzione al socio degli utili accertati in capo alla società, è ormai costante e consolidata.

Quanto alla presunta decadenza, ha poi fatto rilevare che il ricorrente, per l'anno d'imposta 2016, non aveva presentato la dichiarazione dei redditi, con il conse-

guente differimento di due anni dei termini per l'accertamento della propria posizione fiscale.

Ha chiesto volersi dichiarare il rigetto del ricorso e la condanna alle spese di giudizio.

Motivi della decisione

L'Agenzia delle Entrate ha fondato l'accertamento al socio applicando il principio secondo cui l'accertamento del maggior reddito nei confronti di società di capitali a ristretta base partecipativa legittima la presunzione di distribuzione degli utili tra i soci, in quanto la stessa ha origine nella partecipazione e pertanto prescinde dalle modalità di accertamento, ferma restando la possibilità per i soci di fornire prova contraria rispetto alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria dimostrando che i maggiori ricavi dell'ente sono stati accantonati o reinvestiti, ritenendo l'atto congruamente motivato dalla semplice citazione degli arresti giurisprudenziali richiamati.

Questo Collegio ritiene, invece, che la ristretta compagine non è elemento sufficiente a legittimare la presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alle società di capitali, occorrendo altri riscontri gravi, precisi e concordanti, a supporto di tale presunzione semplice.

In sostanza, l'argomento della ristrettezza della base societaria, non ha, da solo, valenza probatoria nell'ambito della inferenza presuntiva, rappresentando un mero indizio da valutare in relazione ad altri elementi che l'Ufficio deve acquisire (movimentazioni bancarie, incrementi patrimoniali, operazioni finanziarie, polizze assicurative, spese significative), giacché il contribuente non può fornire la prova della mancata percezione degli utili occulti, che si configura alla stregua di una prova negativa.

Tale onere probatorio appare ancora più stringente dopo la novella legislativa che,

nell'ambito della riforma della giustizia tributaria, ha rimodulato l'articolo 7 D.Lgs. 546/92 sui poteri del giudice, imponendo allo stesso un dettagliato percorso obbligatorio inteso alla valutazione delle prove offerte a supporto della pretesa tributaria, in assenza delle quali è obbligato ad annullare l'atto.

Il nuovo comma 5 bis, secondo cui *«l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato»*, richiama alla mente l'obbligo di un'adeguata motivazione dell'atto impositivo, con l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa che devono poi trovare inequivocabile sbocco in giudizio, imponendo all'organo giudicante di *«fondare la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio»*, con una precisa sanzione in caso di inosservanza da parte dell'amministrazione procedente.

Invero, è espressamente previsto che il giudice annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Nel caso che ci riguarda, vale a dire la presunzione di distribuzione di utili al socio, è di tutta evidenza che l'Ufficio è chiamato ad indicare esplicitamente gli elementi concreti sulla cui base le somme presuntivamente sottratte a imposizione da parte della società siano poi confluite al socio.

E questi elementi non sussistono certamente nei casi, come quello in esame, in cui la difesa erariale si limita ad accertare, in capo al socio, un maggior reddito come conseguenza dell'avviso di accertamento notificato alla società.

Né, tanto meno, si può invocare alcun onere in capo al contribuente atteso che la prova contraria concerne un fatto negativo, e cioè la mancata percezione degli utili, che è inammissibile sul piano generale.

Per tutto quanto sopra esposto e motivato, stante l'assenza di prove circostanziali e puntuali, alla luce del già citato articolo 7 D.Lgs. 546/92 l'atto impugnato deve essere annullato, con assorbimento degli ulteriori motivi.

Quanto alle spese, sancendo l'art. 15, comma 2, D.Lgs. 546/1992 (come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. f) D.Lgs. 156/2015), che *«le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla Corte di Giustizia Tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate»*, si ritengono, nel caso di specie, sussistenti le dette ragioni, in considerazione della recente normativa intervenuta.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria Provinciale di primo grado di Salerno, accoglie il ricorso, annullando l'atto impugnato. Spese compensate.

Commento

di Carlo Ferrari* e Sonia Schillaci**

SOCIETÀ A RISTRETTA BASE: INCOMBE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE L'ONERE DELLA PROVA "SUFFICIENTE", "CIRCOSTANZIATA" E "PUNTUALE" SULLA DISTRIBUZIONE DI UTILI OCCULTI AI SOCI

Sommario

1. **Fatti di causa**
2. **La presunzione di distribuzione degli utili extracontabili della società a ristretta base partecipativa in capo ai soci**
3. **L'insufficienza probatoria dell'esiguità della compagine sociale alla luce del neo introdotto art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992**
4. **Ulteriori elementi di annullabilità dell'atto alla luce del novellato art. 7 dello Statuto del contribuente**

1. Fatti di causa

Nella fattispecie oggetto della pronuncia in commento il ricorrente, socio unico della società Alfa, proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate, sulla base del mero dato fattuale consistente nella ristrettezza della base societaria, presumeva che il maggior utile accertato in capo alla società fosse stato allo stesso distribuito così accertando nei confronti di quest'ultimo un reddito di capitale non dichiarato cui conseguivano il recupero di maggiori imposte e l'irrogazione delle sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate fondava l'accertamento al socio applicando l'inferenza presuntiva di matrice giurisprudenziale secondo cui l'accertamento del maggior reddito nei confronti di società di capitali a ristretta base partecipativa legittima la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci sulla base del solo dato oggettivo consistente nell'esiguità del numero dei soggetti che compongono la società, fatta salva la facoltà riconosciuta ai soci di fornire la prova contraria, spesso avvenute i connotati di *probatio diabolica*, essendo a

costoro richiesto di dimostrare che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti.

Con ineccepibile motivazione, la Corte di Giustizia di prime cure di Salerno accoglieva il ricorso del contribuente motivando la propria statuizione sulla base di due *rationes decidendi* degne di nota.

Primum la Corte affermava che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, la ristrettezza della compagine societaria «non è elemento sufficiente a legittimare la presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alle società di capitali, occorrendo altri riscontri gravi, precisi e concordanti, a supporto di tale presunzione semplice».

Conseguentemente, in ossequio a quanto disposto dall'art. 7, comma 5-bis del D.Lgs. n. 546/1992, statuiva che il solo elemento indiziario della ristrettezza della compagine societaria non fosse sufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondavano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

2. La presunzione di distribuzione degli utili extracontabili della società a ristretta base partecipativa in capo ai soci

La sentenza in commento merita di essere segnalata per aver magistralmente statuito in ordine alla fattispecie afferente al riparto dell'onere probatorio nel caso di giudizio instaurato avverso l'avviso di accertamento emesso nei confronti di socio di società a ristretta base partecipativa al fine di recuperare presunti utili extracontabili realizzati e non dichiarati dalla società.

Essa, difatti, afferma *apertis verbis* che nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate non aveva né motivato in seno all'atto accertativo, né fornito idonea prova in giudizio dell'avvenuta distribuzione di dividendi in capo al socio unico della società a ristretta base

* Dottore commercialista/Tributarista in Catania e Milano – Direttore scientifico “Master procedimento e processo tributario” - Docente Ipsos Scuola di formazione

** Dottoressa commercialista/Tributarista in Catania

partecipativa, di tal guisa rilevando l'illegittimità dell'ormai noto *modus operandi* dell'Ufficio, avallato dalla giurisprudenza della Corte di cassazione¹, consistente nel porre, quale presupposto di fatto del recupero del presunto utile extracontabile conseguito dalla società in capo ai soci, il solo dato oggettivo consistente nell'esiguità del numero dei soggetti che compongono la stessa e, ancorchè non afferente al caso di specie, nell'assunta complicità che secondo l'*id quod plerumque accidit* dovrebbe interessare i membri di una compagine ristretta.

Con la sentenza in commento, la Corte di prime cure ha condivisibilmente dequalificato al rango di mero elemento indiziario il dato oggettivo della ristrettezza della compagine sociale, affermando esplicitamente che esso non è elemento sufficiente a legittimare la presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alle società di capitali, occorrendo altri riscontri gravi, precisi e concordanti a supporto di tale presunzione semplice.

In buona sostanza, a condivisibile parere del collegio salernitano, «*l'argomento della ristrettezza della base societaria non ha, da solo, valenza probatoria nell'ambito della inferenza presuntiva, rappresentando un mero indizio da valutare in relazione ad altri elementi che l'Ufficio deve acquisire (movimentazioni bancarie, incrementi patrimoniali, operazioni finanziarie, polizze assicurative, spese significative), giacché il contribuente non può fornire la prova della mancata percezione degli utili occulti, che si configura alla stregua di una prova negativa*».

In *aliis verbis*, la presunzione di derivazione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extracontabili della società in capo ai soci è priva di quei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dalle norme tributarie sostanziali² in forza delle quali le rettifiche dei dichiarativi presentati dai contribuenti, anche in presenza (laddove ne ricorra l'obbligo) di un impianto contabile formalmente impeccabile, possono esser fondate su presunzioni semplici (*recte* non stabilite dalla legge) purché dotate di tali attribuzioni³.

3. L'insufficienza probatoria dell'esiguità della compagine sociale alla luce del neo introdotto art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992

Come anzidetto, la sentenza in commento merita di essere segnalata per aver valutato l'insufficienza del solo "fatto noto" rappresentato dalla "esiguità del numero di soci componenti la compagine sociale" anche alla luce del neo introdotto comma 5-bis all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992⁴ il quale statuisce che la prova che l'Ufficio deve sottoporre al vaglio della Corte giudicante a dimostrazione della legittimità nel merito dell'atto impositivo e del recupero con esso avanzato deve essere "sufficiente", "non contraddittoria", "puntuale", "circostanziata" e sempre coerente con la "normativa tributaria sostanziale".

In relazione alla fattispecie *de qua* sarebbe bastevole soffermarsi sul sopracitato requisito della "non contraddittorietà" degli elementi probatori emergenti in giudizio per sancire la inconsistenza giuridica della presunzione di distribuzione dell'utile occulto nelle società a ristretta base azionaria. Difatti, il suddetto requisito altro non è se non il corrispettivo processuale della "concordanza" imposta sul piano sostanziale dagli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973, il che conduce a constatare, senza timore di smentita, che un ragionamento inferenziale che muove da un unico elemento fattuale noto (in fattispecie la esiguità del numero dei soci), per definizione, non potrà essere in contraddizione con se stesso e, di conseguenza, non potrà superare il vaglio della concordanza/non contraddittorietà⁵.

Con la sentenza in commento i giudici salernitani hanno pragmaticamente destituito di fondamento la presunzione di distribuzione al socio unico degli utili occulti della società valorizzando anche gli altri requisiti imposti dal comma 5- bis, laddove hanno posto all'evidenza la circostanza per cui l'Ufficio erariale non aveva motivato, provato e/o dimostrato l'avvenuta distribuzione di dividendi al socio unico, fondando l'atto impositivo *sic et simpliciter* sul dato fattuale meramente indiziario della ristretta compagine sociale anziché valutare l'esistenza di ulteriori elementi fattuali noti e dimostrati (ad esempio volti ad appurare a chi fosse effettivamente demandata la gestione amministrativo/operativa della società oggetto di verifica, la eventuale compresenza di incongruenze tra il tenore di vita del socio e i redditi da costui dichiarati oppure di incrementi patrimoniali sospetti e movimentazioni bancarie anomale).

4. Ulteriori elementi di annullabilità dell'atto alla luce del novellato art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente

Ancorché i giudici della C.G.T. di primo grado di Salerno non si siano espressi in ordine all'annullabilità per difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato ex art. 7, comma 1, della Legge n. 212/2000⁶, in chiosa pare opportuno accennare agli ulteriori vizi inficianti l'atto impositivo ai sensi della norma *de qua* la quale, in punto di motivazione dello stesso, a seguito della novella introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. f), nn. 1) e 2) - D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, testualmente prescrive: «*gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione*».

La siffatta modifica normativa, nella parte in cui fa oggi espresso riferimento all'obbligo, in capo all'Amministrazione finanziaria, di indicazione *ab origine* dei "mezzi di prova" in seno alla motivazione dell'atto accertativo, rappresenta il corrispettivo, sul piano amministrativo, della rigorosa valutazione delle prove in ambito giurisdizionale prescritta dall'art. 7, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 546/1992.

Con la novella introdotta allo Statuto è stata così definitivamente suggellata, per via normativa, l'inscindibile connessione tra la fase amministrativa e quella giurisdizionale. Si crea così un ideale "ponte" tra il procedimento amministrativo – all'esito del quale si cristallizzano le "ragioni giuridiche" addotte, i "fatti" allegati e i "mezzi di prova" dall'Ufficio reperiti in fase istruttoria e indicati nella motivazione dell'atto impositivo, senza possibilità di loro successiva integrazione in sede giudiziale – e il processo, nel quale i medesimi mezzi di prova, ove ritualmente prodotti, vengono valutati dal giudice al fine di statuire sulla fondatezza o meno della pretesa⁷.

In *aliis verbis*, a seguito delle modifiche legislative intervenute, il Giudice tributario — oltre a dover vagliare la legittimità della motivazione in caso di puntuale contestazione sul punto avanzata dal contribuente — sarà altresì tenuto a verificare la corrispondenza tra i mezzi di prova indicati in seno all'atto accer-

tativo e quelli depositati in giudizio, escludendo l'ammissibilità di tutti quei mezzi che non hanno trovato specificazione all'interno della motivazione del provvedimento impugnato, i quali non potranno perciò dal Decidente esser valutati ex art. 7, comma 5-bis del D.Lgs. n. 546/1992 ai fini decisori.

Tornando alla fattispecie in commento, dunque, alla luce della novella statutaria in parola, *a fortiori* il solo dato fattuale della ristrettezza della compagine societaria non è *ex se* bastevole nemmeno a motivare l'atto accertativo in capo al socio in quanto l'Amministrazione finanziaria dovrà allegare in parte motiva fatti noti ulteriori rispetto al mero elemento indiziario rappresentato dall'esiguo numero di soci e, soprattutto, dovrà *ab origine* indicare i mezzi di prova volti a dimostrare i suddetti fatti (quali *exempli gratia* movimentazioni bancarie, visure comprovanti incrementi patrimoniali anomali, operazioni finanziarie, polizze assicurative, atti da cui risultano spese significative compiute dal socio) che verranno, successivamente, sottoposti al vaglio del Giudice adito a sostegno della pretesa impositiva.

Note bibliografiche

¹ *Ex pluribus*, Cass., ord. 7 maggio 2025, n. 11993; Cass. ord. 16 aprile 2025, n. 10004; Cass., ord. 13 dicembre 2024, n. 32412; Cass., ord. 17 luglio 2023, n. 20694; Cass., ord. 17 maggio 2023, n. 13532; Cass., ord. 30 novembre 2022, n. 35293; Cass., ord. 25 agosto 2022, n. 25322; Cass., ord. 25 luglio 2022, n. 23126; Cass., ord. 12 settembre 2022, n. 26758; Cass. ord. 22 settembre 2022, n. 27708.

² Specificamente gli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973.

³ Specificamente, il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza" richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti ad integrare una valida prova presuntiva (c.d. principio della "convergenza del molteplice"). In termini, da ultimo, Cass. civ., ord. 4 aprile 2024, n. 9044.

⁴ Il quale testualmente prescrive: «*L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni conte-*

state con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

⁵ Per approfondimenti, Cfr. C. Ferrari – S. Schillaci, “Società a ristretta base: al Fisco l’onere della prova circostanziata e puntuale sulla distribuzione di utili occulti ai soci”, In *Il Fisco* n. 5/2024, p. 492 ss.

⁶ Né, d'altra parte, avrebbero potuto farlo stante l'entrata in vigore della norma *de qua* in data

successiva (18 gennaio 2024) alla proposizione del ricorso.

⁷ Come argomentato da autorevole dottrina, «viene così definitivamente esclusa la possibilità di emettere atti impositivi “alla leggera”, confidando nella possibilità di produzione della prova in giudizio, produzione che è adesso preclusa per quei “mezzi di prova” non indicati nella motivazione dell’avviso di accertamento. Il tutto, dunque, nell’ottica non solo di garantire il contribuente, ma di tutelare il principio di economicità e buon andamento della Pubblica Amministrazione». Così G. Melis, “L’onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 1 settembre 2024, p. 1682 e ss.

THE RESTRICTED CORPORATE STRUCTURE DOES NOT LEGITIMIZE THE PRESUMPTION OF DISTRIBUTION TO SHAREHOLDERS OF THE HIGHEST ASCERTAINED INCOME

Tax Court first instance Salerno
Sec. 10, April 14th, 2024, No. 1470

President Russo Salvatore
Relator Chianura Pietro Vito
Judge Rinado Erminio

Restricted corporate basis – Presumption of distribution to shareholders of the highest income ascertained to the investee company – Onus probandi borne by the Office – Necessity – Serious, precise and consistent findings dependent on the Office - Necessity

In the case of an assessment based on the presumption of attribution to the shareholders of the non-accounting profits ascertained for the company, it is up to the Office to motivate and prove in court the distribution of dividends since the narrowness of the corporate structure represents a mere clue not suitable to rise to the rank of proof that, pursuant to art. 7, paragraph 5-bis, of the Legislative Decree no. 546/1992, the taxing entity must provide in a detailed and precise manner.

Proceedings

Through an appeal sent by a certified email dated 02/05/2023 to the Revenue Agency – D.P. Salerno and filed in the secretariat of this Court of Tax Justice on 28/07/2023, Mr. G. F., represented and defended by Dr. C. V., challenged the notice of assessment no. TF901M500671/2023 notified on 03.03.2023 with which the Office, with reference to the year 2016, had ascertained an undeclared capital income of € 47,162.00, higher taxes for € 18,408.00

and imposed penalties of € 23,194.08, requesting a total of € 41,602.00, plus interest.

The aforementioned assessment notice had followed the assessment notice issued to the company ‘T.M. s.r.l.’, of which the current appellant was the sole shareholder, holding a 100% stake.

The aforementioned company, which despite reporting a statutory profit in 2016 and the present year, had not filed the relevant tax returns, was found to have an income of € 94,855.00.

The Revenue Agency, considering the narrow corporate base and assuming that said higher profit had been distributed to the sole shareholder in the same tax period in which it accrued, pursuant to Articles 44, paragraph 1, lett. e) and 47, paragraph 1 of Presidential Decree 917/86, had determined the aforementioned capital income of € 47,162.00 to be borne by the current applicant.

The assessment notice was challenged on the following grounds:

- The intervened forfeiture, having been notified beyond the statutory term, as the legislation issued by the legislator during the Covid-19 period, which had postponed the expiry dates for liquidation activities by 85 days (from 8th March to 31st May 2020), was of no avail for the liquidation, control, assessment and collection activities by the tax authorities, obviously valid only for the calendar year 2020;
- d) motivation, being based solely on the assumption of the presumed distribution to the shareholder of the highest profits ascertained for the company, applying, on

its side, the transparency regime, referable, ex law, exclusively to partnerships;

- violation of Articles 5 and 116 of the TUIR, as well as art. 23 and 53 of the Constitution, having been based, the assessment by the company, on a financial statement duly filed but containing incorrect data, the company having been inactive for the year in question, as demonstrated by the documentation submitted in the acts;

- the legitimate application of sanctions, as a consequence of the illegitimacy of the contested assessment;

requesting its annulment with costs and compensation, with diversion in favour of the appointed attorney who declared himself to be the representative

The Revenue Agency - D.P. Salerno, constituted in the trial with its own counterclaims filed on 27/09/2023, insisted on the legitimacy of the contested act, arguing the groundlessness of the appeal, also referring to copious jurisprudence which, as for the alleged distribution to the shareholder of the profits ascertained by the company, is now constant and consolidated.

As for the alleged forfeiture, it has pointed out that the applicant, for the 2016 tax year, had not submitted the tax return, with the consequent deferral of two years of the deadlines for ascertaining his tax position.

He requested that the appeal were dismissed and the costs of the proceedings were paid.

Reasons for the decision

The Revenue Agency has based its assessment of the shareholder applying the principle that the assessment of a higher income in relation to closely held corporations legitimises the presumption of profit distribution among the shareholders, since it originates in the participation and therefore dispenses with the methods of assessment, without prejudice to the possibility for the shareholders to provide evi-

dence of the contrary compared to the claim of the Financial Administration by demonstrating that the higher revenues of the institution have been set aside or reinvested, considering the act to be adequately motivated by the simple citation of the case law references.

This Board considers, on the other hand, that the restricted structure is not the sufficient element to legitimize the presumption of the distribution to the shareholders of the highest income ascertained by the capital companies, requiring other serious, precise and concordant findings, to support this simple presumption.

Basically, the topic regarding the limited size of the company's shareholder base does not, on its own, have probative value in the context of presumptive inference, representing a mere indication to be assessed in relation to other elements that the Office must acquire (bank transactions, asset increases, financial transactions, insurance policies, significant expenses), since the taxpayer cannot provide proof of the non-perception of hidden profits, which constitutes negative proof.

This burden of proof appears even more pressing following the legislative amendment which, as part of the tax justice reform, has reworded Article 7 of the Legislative Decree 546/92 about the powers of the judge, imposing on the latter a detailed mandatory procedure for assessing the evidence offered in support of the tax claim, in the absence of which the judge is obliged to annul the act. The new paragraph 5 bis, according to which "*the administration proves in court the violations contested with the contested act*", recalls the obligation of an adequate reason of the tax act, with the indication of the factual assumptions and the legal reasons underlying the claim that must then find an unequivocal outcome in court, requiring the judging body to "*base the decision on the evidence that emerges in the trial*", with a precise sanction in case of non-compliance by the proceeding administration.

Indeed, it is expressly provided that the judge calls off the tax act if the proof of its validity is lacking or contradictory or if it is in any case insufficient to demonstrate, in a detailed and punctual manner, in any case in accordance with the substantive tax legislation, the objective reasons which the tax claim and the imposition of sanctions are based on.

In the case in question, namely the presumption of distribution of profits to the shareholder, it is clear that the Office is required to explicitly indicate the specific elements on the basis of which the sums presumed to have been evaded by the company were then transferred to the shareholder.

And these elements certainly do not exist in cases, such as the one in question, in which the tax defense is limited to ascertaining, for the shareholder, a higher income as a result of the notice of assessment notified to the company.

Nor, even less, can any burden be invoked on the taxpayer since the contrary evidence concerns a negative fact, namely

the non-perception of profits, which is generally inadmissible.

For all the above reasons, given the absence of circumstantial and specific evidence, in light of the aforementioned Article 7 of Legislative Decree 546/92 the contested act must be annulled, with absorption of the further grounds.

As for the expenses, by approving art. 15, paragraph 2, Legislative Decree 546/1992 (as amended by art. 9, paragraph 1, lett. f) Legislative Decree 156/2015), that "*court costs can be compensated in whole or in part by the Court of Tax Justice only in the event of mutual failure or if there are serious and exceptional reasons that must be expressly justified*", it is considered, in the present case, that these reasons exist, in consideration of the recent legislation intervened.

For these reasons

the Provincial Tax Court of First Instance of Salerno, accepts the appeal, annulling the contested act. Each party shall bear their respective legal costs.

NULLITÀ DELL'ACCERTAMENTO DI SOPRAVVENIENZE ATTIVE PER MANCATO STRALCIO DI POSTE DI BILANCIO

**Corte di Giustizia Tributaria
Primo grado di Salerno
Sez. 8, 18 aprile 2024, n. 1736**

Presidente e Relatore Stanziola Maurizio
Giudice Fucci Tarcisio
Giudice Ferrara Vincenzo

Accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 - Sopravvenienze attive - Insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi - Mancanza di elementi fattuali gravi, precisi e concordanti - Nullità

Posto che, a norma dell'art. 88, comma 1, TUIR l'insussistenza di una passività precedentemente iscritta in bilancio con deduzione fiscale del relativo costo, come può essere la cessazione di una posizione debitoria già annotata come tale, genera una sopravvenienza attiva da assoggettare a imposizione nell'esercizio in cui emerge e acquisti certezza, ne segue che il recupero a tassazione effettuato con accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73, deve basarsi, a pena di nullità, su elementi fattuali gravi, precisi e concordanti. Poiché tali elementi non si riscontrano in un accertamento in cui il fisco si limita a prospettare che l'obbligazione sia estinta per prescrizione, in mancanza di un atto di remissione o comunque di rinuncia del credito da parte del creditore, di conseguenza l'atto impositivo è nullo.

Svolgimento del processo

Con ricorso ritualmente notificato, la società R. S.r.l., avente sede legale in B.

(SA) - Via S. S. n. 47, c.f.: X, la quale sta in giudizio nella persona del legale rappresentante, Sig. D. S. A., rappresentato e difeso come in atti, impugnava ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, nei confronti della Agenzia Entrate Direzione Provinciale di Salerno l'avviso di accertamento n. TF9031801202/2023 - anno d'imposta 2017, emesso ai sensi dell'art. 29 - D.L. n. 78/2010.

Parte ricorrente proponeva opposizione con un congegno diligente e inoltrava via pec all'Ufficio articolata memoria (cfr. all.sub n.6) con acclusa documentazione nel termine di 60 giorni dalla notifica del pvc nella quale osservava in merito al rilievo n. 1 sopravvenienze attive per € 134.034,49: il debito non prescritto non può essere cancellato dal bilancio, pena l'infedeltà del documento stesso; anche qualora il debito fosse prescritto, non vi sono obblighi normativi che impongano la cancellazione dello stesso dal bilancio d'esercizio, potendo il debitore decidere in qualunque momento di onorare il suo impegno; in sintesi, con documentate e motivate osservazioni il contribuente contestava in maniera dettagliata e precisa le argomentazioni di controparte il tutto con conforto di giurisprudenza e prassi, il tutto indicato nella citata memoria.

La società ricorrente agiva per l'accoglimento del ricorso le conseguenti declaratorie con il favore delle spese processuali con attribuzione al procuratore antistatario. Si costituiva ritualmente la resistente Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno esponendo, in particolare, che in seguito a PVC redatto da funzionari della scrivente D.P. di Salerno in data 12/08/2022 e ad ulteriore attività istrutto-

ria, sono stati recuperati ai fini IRES ed IRAP:

1. ammortamenti indeducibili per l'importo di € 18.666,42;
2. sopravvenienza attiva non dichiarata, per l'importo di € 134.034,49;
3. costi indeducibili per € 1.459,59;
4. recupero perdita non spettante per € 1.612,00.

La parte, precedentemente alla notifica dell'accertamento, è stata invitata in data 18/04/2023, con atto nr. TF9I11801548/2023 nel quale sono stati indicati gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'Ufficio. In seguito a tale invito si è svolto un contraddittorio con la parte, conclusosi con esito negativo ai fini dell'accertamento con adesione.

Pertanto si chiede di confermare il legittimo operato dell'Ufficio e rigettare il ricorso del contribuente con condanna alle spese di giudizio.

La Corte di Giustizia Tributaria procedeva alla trattazione del ricorso e, all'esito della discussione, esaminati gli atti e documenti di causa, decideva come da separato dispositivo.

Motivi della decisione

Il ricorso proposto è parzialmente fondato e, in conseguenza, deve essere accolto.

La società ricorrente contesta l'assenza nell'atto opposto dell'indicazione del responsabile del procedimento per conto dell'ente impositore.

In proposito, si chiarisce che la giurisprudenza è stata chiamata più volte ad interpretare l'articolo 5 della legge n. 241 del 1990, nonché quelle disposizioni che, in alcuni settori specifici, prevedono che sia indicato il responsabile del procedimento, escludendo che il predetto adempimento sia previsto "a pena di nullità" dell'atto.

Si ricorda pure, che con l'ordinanza n. 14791, del 4 settembre 2012, la Cassazione, confermando l'orientamento culmina-

to nella sentenza delle Sezioni unite n. 11722/2010, conforme alla posizione in precedenza espressa dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 16/E del 16 marzo 2008, ha ribadito che l'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'Amministrazione finanziaria non è richiesta dall'articolo 7 della legge n. 212/2000 a pena di nullità: tale sanzione, introdotta dall'articolo 36, comma 4-ter del Dl 248/2007, riguarda, per espressa previsione normativa, esclusivamente il referente delle cartelle relative a ruoli consegnati all'agente della riscossione successivamente al 1 giugno del 2008.

La società ricorrente contesta la validità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente (Legge 212/2000).

Va preliminarmente evidenziato che la cartella di pagamento opposta è conforme a quanto stabilito dall'art. 50 del D.P.R. n. 602/73, così come modificata nell'anno 2015 ove è stato predisposto, da parte dell'Agenzia delle Entrate, un nuovo modello di intimazione, sia con riguardo all'aspetto grafico che contenutistico, sulla base delle direttive rese dal Ministero delle Finanze.

L'Agente della Riscossione, nell'emettere l'atto in oggetto, ha pienamente rispettato i principi della chiarezza e della motivazione degli atti impositivi, così come sancito dall'art. 7 l. 212/2000, avendo indicato il dettaglio dei debiti con tutti i dati prescritti dalla norma (tipologia del ruolo, numero della cartella di pagamento, titolo ed ammontare dei carichi portanti, ente creditore, nominativo del debitore e relativo codice fiscale, responsabile del procedimento, tempi e modalità per il pagamento e/o per l'impugnazione dell'atto), per cui l'obbligo della motivazione può ritenersi certamente soddisfatto (Cass. Sentenza n. 2349 del 03.02.2011).

Del resto l'atto impugnato è tale da garantire al contribuente di esercitare pienamente il proprio diritto di difesa, atteso che lo stesso è stato posto in grado di

conoscere le ragioni dell'intimazione opposta, senza alcuna allegazione di un pregiudizio patito effettivamente (cfr. Cass., ord. n. 9778 del 18.04.2017).

Inoltre la stessa Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha stabilito che anche qualora l'atto non sia sufficientemente chiaro ed univoco, non può essere annullato se il contribuente l'abbia comunque impugnato, dimostrando in tal modo di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati (Corte di Cassazione Sez. Unite, 11722/10).

Passando all'esame del merito, va premesso che l'Ufficio di Salerno contesta la mancata appostazione in bilancio e in dichiarazione dei redditi di una "sopravvenienza attiva" dell'ammontare di € 134.034,49 asseritamente maturata in relazione al mancato stralcio delle seguenti poste in bilancio:

1. € 128.009,05 "Debiti Finanziamenti vs. altri": posta contabile relativa al debito esistente verso la società E. S.r.l. e verso la D. S. A. accorpati in un unico conto per snellezza contabile;
2. € 6.025,44 posta debitoria relativa ad un debito esistente nei confronti della società I. srl ad oggi fallita, (così come già specificato nella memoria al pvc).

Secondo l'Ente fiscale, la suddetta violazione trarrebbe genesi dal fatto che, al 31 dicembre 2017, annualità in cui le posizioni debitorie avrebbero dovuto essere chiuse, entrambi i debiti risultavano prescritti e, perciò, sempre secondo l'ardito riferire dell'Ufficio, avrebbero dovuto essere stralciati dal bilancio con conseguenziale rilevazione della sopravvenienza siccome ormai nulla avrebbero più potuto pretendere i rispettivi creditori nei confronti della odierna esponente.

Gli elementi che l'Agenzia pone a fondamento dell'accertamento e delle sue conclusioni sono i seguenti:

1. l'art. 2934 del codice civile stabilisce che ogni diritto si estingue per prescri-

zione, ovvero quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge, aggiungendo che non sono soggetti alla prescrizione o diritti indisponibili e gli altri diritti indicati dalla legge;

2. il principio contabile n. 19 che definisce la nozione di debito e fornisce i criteri per la rilevazione, classificazione, valutazione nel bilancio d'esercizio nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa che evidenziano la certezza dei debiti.

Considerato che l'art. 2427 numero 6 del codice civile richiede in nota integrativa distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata superiore a 5 anni.

Gli avanzati recuperi meritano d'esser censurati da questa Corte sia a motivo della giuridica inconsistenza *ab origine* delle ragioni erariali sul punto addotte, *ictu oculi* non idonee ad integrare i requisiti indicati dall'art. 88 - T.U.I.R. e perciò non bastevoli a supportare, con gravità, precisione e concordanza, la contestata insorgenza della "sopravvenienza attiva", sia pure in forza delle documentate considerazioni addotte dall'odierna ricorrente, per buona parte già poste all'evidenza dell'Ufficio fiscale in fase di convocazione pre-accertativa, ma da quest'ultimo illegittimamente ignorate come già ampiamente dedotto nella premessa in fatto.

L'art. 88, comma 1 - D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) nel definire le cosiddette «sopravvenienze attive in senso stretto o proprio», testualmente stabilisce che si considerano tali «i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi».

Con specifico riguardo, poi, all'ipotesi in cui la sopravvenienza attiva derivi dalla sopravvenuta insussistenza di una passività precedentemente iscritta in bilancio, la Suprema Corte ha chiarito, a più riprese, che tale evenienza *«si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza»*. (In termini, ex multis, Cass., 23.01.2020, n. 1508).

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

Sicché, ove l'Ufficio provveda, come nella fattispecie oggetto della *vexata quaestio*, a contestare la mancata dichiarazione di una presunta sopravvenienza attiva ex art. 88 - T.U.I.R., recuperando le relative imposte assunte evase per il tra-

mite di un atto accertativo emesso ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d) - D.P.R. n. 600/73, non potrà che farlo, a pena di nullità di questo, in forza di elementi fattuali gravi, precisi e concordanti a tal punto da sostenere e dimostrare, con inconfutabile certezza e precisione, l'evento sopravvenuto da cui si fa discendere l'estinzione della passività precedentemente iscritta in bilancio e la conseguenziale sopravvenienza.

Ebbene, nel caso che oggi ci occupa, esaminando gli elementi addotti in motivazione dall'Ufficio accertatore non si ravvisa la sussistenza di alcuno dei requisiti normativi appena sopra compendati, stante che le circostanze indicate dall'AdE di Salerno, allo scopo tutt'altro che gravi, precise e concordanti, mai potranno assurgere ed elementi valevoli a determinare, con irrefutabile certezza e precisione, l'insorgenza dell'evento sopravvenuto fiscalmente rilevante, ravvisandosi la indubbia assenza di fatti espliciti e/o di comportamenti concludenti idonei a comprovare, tanto al 31 dicembre 2017, quanto con riferimento ai periodi impositivi successivi, l'intervenuta cessazione del debito che la R. S.r.l. ha nei confronti dei creditori in oggetto.

In effetti, nella fattispecie che ci occupa, mancano tanto il requisito formale, quant'anche quello sostanziale affinché possa affermarsi con "precisione" e "certezza" l'estinzione dell'obbligazione di che trattasi, stante che: alcun'atto di remissione o comunque di rinuncia del credito è mai stato formalizzato da parte dei creditori; in ogni caso, è del tutto assente anche l'altro, indefettibile requisito sancito dalla Suprema Corte e dagli stessi documenti di prassi sopracitati affinché possano ritenersi dimostrati i canoni di "precisione" e "certezza", vale a dire la incapienza del patrimonio della parte debitrice, giacché smentita dalla documentazione contabile in atti da cui risulta che la odierna esponente aveva elementi patrimoniali aggredibili in caso di azioni esecutive.

In fattispecie del tutto identica, afferente le sopravvenienze attive, è decisa in senso favorevole al contribuente con sentenza di questa Corte di Giustizia di primo grado di Salerno n. 3202/2023 dep. il 16.10.2023, Sez. 12_(vedi ricorso all. sub. n. 9 al PTT), nella quale a proposito di sopravvenienze attive si precisa:

«tali sono i componenti positivi del reddito e/o le variazioni attive del patrimonio netto aziendale che si distinguono per la straordinarietà e la particolarità del loro manifestarsi. Da un punto di vista fiscale la giurisprudenza riconosce tre tipologie di sopravvenienze: le sopravvenienze attive c.d. “proprie”; le sopravvenienze attive c.d. “assimilate” (non rettificative di eventi contabilizzati in precedenti esercizi), quali, ad esempio, gli indennizzi diversi da quelli riconosciuti per la perdita di beni oggetto dell’attività d’impresa e beni strumentali(art. 88 com. 3 TUIR) e le liberalità e i contributi imponibili per cassa; le sopravvenienze attive derivanti da cessione dei contratti di leasing (ex art. 88 co. 5 del TUIR).

Nel caso che ci occupa ci troviamo di fronte ad una fattispecie di sopravvenienza attive “proprie”, tra le quali l’art.88 co.1 del TUIR include:

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

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

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

Le sopravvenienze attive “proprie” rappresentano componenti straordinarie correlate a costi, oneri o spese, contabilizzati in un determinato esercizio che risultano successivamente, in tutto o in parte, non sostenuti.

Affinché possa configurarsi una sopravvenienza imponibile, il costo che viene

eliminato deve essere stato dedotto fiscalmente in un precedente esercizio, mentre l’eliminazione di costi che non hanno trovato riconoscimento fiscale non comporta alcuna sopravvenienza attiva tassabile (C.M. 27.5.94 n. 73/E).

La nozione di sopravvenienza attiva implica che una spesa, una perdita o una passività, già iscritta in bilancio, fosse reale ed esistente, e che successivamente, per qualsiasi ragione, prevedibile o imprevedibile, la sua effettività sia venuta meno o che abbia subito una variazione quantitativa favorevole al contribuente, come nel caso di impossibilità sopravvenuta di una condizione o della prestazione; risoluzione del contratto.

La Corte (Cass. Civ., 19 novembre 2020, n. 26316) ha precisato che la previsione di cui all’art. 88 del TUIR inserisce tra le sopravvenienze attive da dichiarare anche *«la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritti in bilancio in precedenti esercizi»*, dovendosi da tale definizione evincere che la sopravvenienza deve essere dichiarata (e tassata) nell’esercizio in cui si manifesta solo se la posta passiva sia stata già iscritta in precedenti bilanci e se la sua insussistenza sia sopravvenuta.

“Non rientra tra le sopravvenienze attive l’accertamento sopravvenuto della insussistenza originaria di una posta passiva pure iscritta nel bilancio di un precedente esercizio (Cass. civ., 2 agosto 2017, n. 19219) *«in quanto essa rileva al momento della sua eliminazione per decisione discrezionale del contribuente»*.

Le modalità classiche di estinzione del debito, oltre all’adempimento sono: la novazione, la remissione del debito, l’impossibilità sopravvenuta della prestazione. Nessuna di queste ipotesi è configurabile nel caso che ci occupa.

D’altronde risulta chiaro che non può essere lasciato alla discrezionalità del contribuente e né tantomeno a quella dell’Agenzia delle Entrate cancellare un debito dal bilancio senza che si siano veri-

ficati fatti certi che dimostrino l'esatto adempimento dello stesso o quantomeno la remissione del debito da parte del beneficiario, ciò permettendo si arriverebbe alla situazione paradossale secondo cui il bilancio non avrebbe più la funzione che gli attribuisce la normativa codicistica.

Sul punto va evidenziata la recente Sentenza della Corte di Cassazione sezione penale n. 185/2023 del 27/06/2023 nella quale i Supremi Giudici rammentano, sulla scorta delle Sezioni Unite Passarelli (n. 22474 del 31/03/2016), la funzione del bilancio che può essere così sintetizzata: *«Il Codice civile regola la redazione del Bilancio nella Sezione Nona, Capo Quinto, Titolo Quinto, Libro Quinto. Vengono in particolare rilievo gli articoli da 2423 a 2427. Il Legislatore si fa carico di indicare la struttura e il contenuto del bilancio, detta i criteri di redazione dello stesso, impone i canoni di valutazione e indica quali e debba essere il contenuto della nota integrativa.*

Il bilancio, in tutte le sue componenti (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa) è un documento dal contenuto essenzialmente valutativo, nel quale confluiscono dati certi...»

La Corte di Cassazione, nella citata pronuncia, nell'analizzare la condotta di un contribuente che cancella dal bilancio una posta passiva qualificandola quale sopravvenienza, senza che siano intervenuti fatti certi estintivi del debito, gli addebita una condotta perseguibile penalmente per aver falsificato le scritture contabili, i dati di bilancio e per aver rappresentato all'esterno una situazione non conforme alla realtà.

D'altronde, se ciò fosse possibile risulta chiaro come, nel caso di società fallibile, per l'imprenditore che volesse eventualmente sottrarsi ad una condanna per bancarotta o comunque per evitare la liquidazione giudiziale della propria azienda, potrebbe agevolmente cancellare le poste debitorie a proprio piacimento e così ri-

sultare al di sotto della soglia di fallibilità indicata dalla legge.

In definitiva, in assenza di dati certi, inconfutabili e precisi che attestino il venir meno di una posta debitoria quest'ultima non può essere oggetto di cancellazione e né tantomeno di riqualificazione quale componente positiva del reddito.

In merito alle sopravvenienze contestate, con memoria integrativa del 11/3/2024, la difesa della società ricorrente ha contestato le affermazioni meramente strumentali dell'Ufficio il quale, nel sostenere che le memorie risultano prive di fondamento e documentazione, dimentica che tutti i documenti contabili relativi all'anno 2017 e annualità precedenti sono stati prodotti in sede di verifica, in particolare si fa riferimento a:

- Processo verbale n. 1 del 16/06/2022 nel quale si evince che l'odierna ricorrente consegnò, tra gli altri documenti tutti i partitari afferenti all'anno 2017 (cfr. all. 1);

- Memorie al Processo Verbale giornaliero n. 4 del 23/06/2022 (all. 2) con cui la parte chiarisce all'Ufficio che, in ordine al conto 271521, le risultanze di tale mastri-no sono relative all'accorpamento di importi originariamente enucleati in altri mastri e precisamente: "Anticipi dal cliente E.S.r.l." conto 271701019 per € 60.741,37 e "Anticipi dal cliente S.A." conto 271701017 per € 67.267,68, questi ultimi sono stati evidenziati in maniera dettagliata e consegnati quali allegati alla Memoria al Processo verbale giornaliero n.6 del 02/08/2022 (all. 3).

Il tutto è stato poi più volte evidenziato nel corso del contraddittorio relativo all'invito a comparire nelle premesse in fatto individuato, contraddittorio che invece è risultato assolutamente infruttuoso in quanto l'Ufficio, lungi dal verificare le motivazioni già a suo tempo dalla parte avanzate e ribadite in tale procedura, non ha fatto altro che restare fermo sulle proprie posizioni in maniera ottusa ed incomprensibile.

Alla luce dei rilievi che precedono il ricorso proposto è parzialmente fondato in merito al rilievo n. 1 mancato riconoscimento di sopravvenienze attive per € 134.034,49 contenuto nell'avviso di accertamento impugnato e, conseguentemente, deve essere accolto con annullamento dell'atto impugnato sul punto relativo.

Le spese processuali, tenuto conto dei

motivi di impugnazione e dell'esito del giudizio, vanno integralmente compensate tra le parti costituite.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al mancato riconoscimento di sopravvenienze attive per € 134.034,49 e, in conseguenza, annulla l'atto impugnato.

Spese processuali integralmente compensate tra le parti costituite.

Commento

di Giuseppe Piantino*

IN ASSENZA DI DATI CERTI E INCONFUTABILI UNA POSTA DEBITORIA NON PUO' ESSERE OGGETTO DI CANCELLAZIONE E DIVENTARE UNA SOPRAVVENIENZA ATTIVA

Sommario

1. Fatti di causa
2. Brevi considerazioni
3. Conclusioni

1. Fatti di causa

La sentenza in esame trae origine da un ricorso proposto da una società avverso un avviso di accertamento per l'anno 2017 in materia di IRES, IRAP ed IVA.

L'Ufficio nel citato accertamento aveva ripreso a tassazione ai fini IRES ed IRAP 2 voci di costo e in particolare ammortamenti indeducibili, costi indeducibili, una mancata appostazione in bilancio di una sopravvenienza attiva e recupero perdita non spettante.

Nel ricorso la società contribuente ha anche lamentato sia l'assenza dell'indicazione del responsabile del procedimento per conto dell'ente impositore sia la validità della cartella per violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado ha disatteso le due pregiudiziali eccepi-

te dal ricorrente, mentre nel merito riconosce valida la mancata esposizione delle sopravvenienze attive e di conseguenza annulla l'atto impugnato nel punto.

2. Brevi considerazioni

La norma che richiede la indicazione del responsabile del procedimento è ravvisabile nella lettura dell'art. 7, comma 2 della Legge 212/2000 (Statuto dei Diritti del contribuente) in cui è espressamente disposto che gli atti dell'Amministrazione Finanziaria e dei concessionari devono tassativamente indicare anche il responsabile del procedimento.

Si tratta di una disposizione normativa con la quale il legislatore recependo in via generale quanto già previsto *ex ante* dalla Legge 241/1990¹ ha voluto dare al contribuente, o più in generale ai destinatari degli avvisi di accertamento e delle cartelle esattoriali e più in generale degli atti amministrativi, maggiori garanzie in termini di chiarezza e trasparenza. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado nella fattispecie in esame ha disatteso queste norme applicando il principio dettato dalla Corte di Cassazione.²

Passando nel merito, l'Agenzia delle Entrate di Salerno contesta al contribuente la prescrizione di alcune posizioni debitorie asserendo che per tale motivazione avrebbero dovute essere stralciate dal bilancio assumendo la veste di sopravvenienze attive.

* Dottore Commercialista in Salerno

Le sopravvenienze attive³ sono componenti straordinari di reddito e dipendono generalmente da accadimenti aziendali che non sono direttamente imputabili all'oggetto sociale dell'azienda e in genere le sopravvenienze attive si distinguono in tre tipologie:

1. sopravvenienze attive in senso proprio;
2. sopravvenienze attive per assimilazione;
3. sopravvenienze attive prive di rilievo reddituale.

Solo le prime due hanno di fatto la possibilità di modificare gli effetti sul reddito delle operazioni contabilizzate in precedenti esercizi.

Le sopravvenienze attive in senso proprio sono quelle generate da eventi gestionali sopravvenuti che sono direttamente collegate alle vicende dell'impresa.⁴

La sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi è considerata sopravvenienza attiva e si realizza nei casi in cui una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, assunta pertanto in bilancio la connotazione attiva con il suo conseguente assoggettamento ad imposizione fiscale⁵.

Le sopravvenienze attive per assimilazione si distinguono da quelle in senso proprio, dal momento che sono generate da eventi sopravvenuti che non sono direttamente riconducibi-

li a vicende dell'impresa che si siano verificate in precedenti esercizi e sono quelli compresi nell'art. 88 TUIR.⁶

Nella fattispecie in esame la società in presenza di debiti che risultavano asseritamente prescritti non li aveva stralciati dal bilancio facendoli cambiare natura e diventare una sopravvenienza attiva tassabile.

In assenza di dati certi ed inconfutabili che una posta debitoria sia venuta meno non può essere oggetto di cancellazione dal bilancio e diventare una sopravvenienza attiva tassabile.

Conclusioni

Ora ritornando alla sentenza *de qua* credo che essa sia stata coerente ed interessante e pur avendo messo in evidenza correttamente la fattispecie, purtroppo come accade di sovente le spese processuali sono integralmente compensate tra le parti costituite.

Note Bibliografiche

¹ Cfr. art. 4,5,6 Legge 241/90

² Cfr. Corte di Cassazione Sez. Unite 11722/10

³ Cfr. Wikipedia

⁴ Cfr. art. 88 TUIR, co. 1

⁵ Cfr. art. 88 TUIR, co. 2

⁶ Cfr. art. 88 TUIR, co. 3

IN ASSENZA DI NUOVI ELEMENTI È NULLO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO IN ANNUALITÀ IN CUI IL CONTRIBUENTE HA ADERITO ALL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

**Corte di Giustizia Tributaria
Primo grado di Salerno
Sez. 10, 30 aprile 2024, n. 1970**

**Presidente RUSSO Salvatore
Relatore TEORA Vincenzo**

Tributi erariali diretti – Avviso di accertamento – Ires – Atto di adesione – Avviso di accertamento integrativo – Motivazione – Requisiti

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora un contribuente abbia aderito ad un accertamento con adesione, è consentito all'Ufficio emettere ulteriore atto integrativo solo nell'ipotesi in cui vi sia la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che comportino la determinazione di un maggior reddito imponibile superiore al 50% di quello precedentemente concordato.

Affinché la presunzione di maggiori ricavi possa ritenersi legittima e fondata, occorre che gli indizi posti a base dell'atto di accertamento integrativo siano numerosi, gravi, precisi e concordanti, atti a superare la regolarità delle scritture contabili depositate in fase di contraddittorio.

Svolgimento del processo

Con ricorso in termini, la ricorrente_1, con sede in luogo_1 a indirizzo_1, (c.f./P.Iva: P.IVA_1), in persona del legale rappresentante p.t. sig. rappresentante_1, nato a luogo_3 il 29.01.85 e residente in luogo_1 al indirizzo_2, rappresentata e difesa dal dott. difensore_1 (Commercialista), presso il cui studio in luogo_3 in indirizzo_3, è elettivamente domiciliata, si

opponeva avverso avviso di accertamento n. TF9031804200/2022, per Ires, Irap ed Iva, anno d'imposta 2014, emesso dall'Agenzia delle Entrate di Salerno e notificato in data 23.11.23, con il quale, sulla base delle risultanze di una verifica fiscale, da parte della GdF di Salerno, in relazione agli anni d'imposta 2013, 2014 e 2015. All'esito di tale verifica, sono stati formulati dei rilievi e da tale pvc ne è scaturito l'avviso di accertamento n. TF9030103300/2017 che, l'Agenzia delle Entrate di Salerno notificava alla società ric_1, in data 31.03.2017, definiti con atto di adesione n. TF9A30101378/2017, con il quale, accertava ai fini delle II.DD., per l'anno d'imposta 2014, costi indeducibili per operazioni oggettivamente inesistenti pari ad €. 1.353.038,00 ed ai fini Iva un'imposta indebitamente detratta per €. 337.708,00. Pertanto, accertava un reddito d'impresa pari ad €. 1.437.763,00 a fronte della perdita dichiarata di €. 494.508,00 (utile RF4 €. 109.191,00) ed una maggior valore della produzione ai fini Irap. L'Ufficio sosteneva che la società ricorrente_1 ha indebitamente contabilizzato costi fittizi relativi a prestazioni di servizi mai effettuate con fatture ricevute dalla società coop. società_1 e dalla società coop. società_2. Deduceva la nullità dell'avviso di accertamento opposto per i seguenti motivi.

1) Illegittimità dell'accertamento in annualità in cui il contribuente ha aderito all'accertamento con adesione. Nel 2014, l'odierna ricorrente aveva aderito all'accertamento con adesione; com'è noto, ed è la stessa GdF ad affermarlo,

non è possibile emanare ulteriori avvisi di accertamento nei confronti del contribuente che abbia aderito ad un accertamento con adesione, a meno che non vi sia la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e che il maggior reddito sia superiore al 50% di quello concordato e pari ad almeno ad €. 77.468,53 (pag.19 del pvc redatto in data 29.06.22). La S. C. di Cassazione, per quanto abbia voluto dare un'interpretazione in alcuni casi estensiva, ha comunque fissato dei paletti insuperabili; per cui, in tema di accertamento delle imposte su redditi, l'Ufficio possa legittimamente emettere un accertamento integrativo sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non della semplice rivalutazione o del maggior approfondimento dei dati probatori già interamente noti. (cfr. Cass. n. 27565/2018 e n. 114551/2015). Tra i costi verificati risultano tutte le fatture di acquisto che, in questo nuovo accertamento sono ritenute inesistenti. Evidenziava parte ricorrente che le fatture contestate, i pagamenti eseguiti, le annotazioni nelle scritture contabili, sono già passati al vaglio degli accertatori già nel corso del primo accertamento, Orbene, occorrono delle circostanze che murano radicalmente lo scenario e, tra queste, gli elementi di novità non possono che essere nuovi elementi attivi, per potersi accedere ad un accertamento integrativo, devono esservi "nuovi" componenti positivi di reddito che consentono di provare un consistente aumento dei componenti positivi di reddito. Nell'anno in esame, il maggior imponibile è stato accertato per sottrazione di costi e non per nuovi componenti positivi.

2) Carenza di motivazione. L'avviso di accertamento evidenzia delle carenze importanti che rendono insufficiente e manca la motivazione per cui, siccome l'atto impugnato presenta dei profili di nullità, rendono invalida la maggiore pretesa impositiva.

3) Considerazioni aziendali sulla gestione dei trasporti. L'opposto accertamento riguarda la ricorrente_1, che svolge l'attività di trasporto su strada. Detta società, nell'anno in esame, ha effettuato trasporti, tutti correttamente fatturati e contabilizzati per un volume d'affari di €. 7.812,001,00. Su tutti i documenti di trasporti compiuti dalla ricorrente_1, la firma di consegna della merce al vettore è stata apposta dall'autista della cooperativa sul documento predisposto dal venditore della merce trasportata. Una volta arrivata a destinazione la merce, il destinatario firmava il documento di trasporto all'autista per ricezione e detto documento di trasporto veniva allegato alla fattura emessa dalla cooperativa di autisti nei confronti della ricorrente_1. Ebbene, l'avvenuta consegna della fattura nei confronti dei clienti/committenti che avevano richiesto la prestazione di trasporto.

4) Inesistenza di un atto di adesione per l'anno d'imposta 2014. Va rimarcato che l'Agenzia delle Entrate aveva già in precedenza passato al vaglio la documentazione contabile, amministrativa e fiscale della ricorrente_1. Per l'anno 2014, era stato emesso un avviso di accertamento che si è poi definito con atto di adesione n. TF9A30101378/2017, che allegava in copia. Dopo aver controllato tutte le fatture e i documenti di acquisto, ivi comprese le operazioni di acquisto di servizi dalle cooperative società_1 e società_2, sono sorte alcune contestazioni che hanno riguardato altre operazioni passive diverse da queste.

5) Erronea metodologia nell'inquadramento delle fatture passive asseritamente inesistenti. Dopo esperiti tutti i controlli dei conti aziendali, senza aver trovato alcunché fuori posto, la GdF ha ritenuto inesistenti le fatture di acquisto emesse dalla Cooperativa di autisti che hanno procacciato il personale necessario per movimentare le merci e lo fa con una affermazione erronea: «... l'inesistenza og-

gettiva è desumibile dal fatto che la cooperativa società_1 per svolgere l'attività di trasporto avrebbe dovuto impiegare automezzi, mentre dalla banca dati dell'ACI è emerso che la cooperativa non è titolare di automezzi...». Tuttavia, la cooperativa in questione—non svolgeva trasporti in senso stretto, bensì effettuava la trazione dei TIR di proprietà della ricorrente_1. Per cui, il recupero delle fatture ritenute dai verificatori “oggettivamente inesistenti” si basa su un paradosso interpretativo. Quando viene eseguita la trazione dei mezzi, non si deve essere in possesso dei mezzi che, invece, sono di proprietà della società ric_1 che intrattiene il rapporto con il cliente finale.

6) Assenza di prova di consapevolezza richiesta per le operazioni contestate. Nel caso di specie, la società ricorrente ha dimostrato l'esatta corrispondenza delle prestazioni di trazione eseguite dalle cooperative di autisti con i trasporti resi nei confronti dei clienti finali. Nessuna contestazione, infatti, è stata mossa dai militi delle fiamme gialle sulla effettività di trasporti risultati dalla fatturazione attiva della società ricorrente.

7) Redditività esasperata conseguente al mancato riconoscimento dei costi. L'utile di esercizio dichiarato corrisponde a quello accertato ed è pari ad €. 109.191,00. Tutte le riprese a tassazione, le variazioni in aumento ed in diminuzione, sono state confermate dagli accertatori, per cui, il reddito come indicato nei prospetti alle pagine 8 e 9 dell'atto impugnato non è oggetto di contestazione in tutte le operazioni eseguite. Posto che il mancato riconoscimento dei costi produce un risultato che non solo annulla la perdita fiscale, ma porta il reddito alla esorbitante cifra di €. 1.682.469,00 su un totale fatturato pari ad €. 7.812.001,00. Secondo le conclusioni cui sono pervenuti gli accertatori, la società ricorrente avrebbe conseguito una redditività pari al 21,54% che è talmente al di fuori di tutte le statistiche e gli indicatori

economici esistenti nel settore dei trasporti che non può trovare riscontro rispetto alla realtà economica della ricorrente.

8) Assenza di indizi gravi, precisi e concordanti. Ebbene, la procedura è viziata da evidenti errori metodologici in quanto a fronte di costi debitamente documentati da documenti di trasporto, fatture e pagamenti, come risulta dagli estratti conto bancari esaminati dai militi della GdF e dalla contabilità ordinaria della società occorrono indizi numerosi, gravi, precisi e concordanti che, nel caso di specie, non esiste nulla di tutto ciò. Per i motivi su esposti, chiede all'adita Corte affinché voglia: a) dichiarare la nullità, ovvero, l'annullamento dell'atto impugnato; b) condannare parte resistente alle spese di giudizio, con distrazione delle stesse, in favore del difensore dichiaratosi antistatario. Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Salerno che, nel riportarsi alle proprie controdeduzioni, contrastava punto su punto le doglianze di parte ricorrente e concludeva per il rigetto del ricorso, in quanto infondato in fatto ed in diritto, con condanna della parte ricorrente alle spese di giudizio.

Motivi della decisione

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, esaminati gli atti e la documentazione processuale, ritiene il ricorso così come proposto, fondato e motivato e, pertanto, meritevole di accoglimento. Quanto al primo motivo di ricorso con il quale la società ricorrente eccepiva l'illegittimità dell'atto opposto perché in annualità in cui il contribuente ha aderito all'accertamento con adesione. Nel 2014, l'odierna ricorrente aveva aderito all'accertamento con adesione; questa Corte rileva che non è possibile emanare ulteriori avvisi di accertamento nei confronti del contribuente che abbia aderito ad un accertamento con adesione, a meno che non vi sia la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e che il maggior reddito sia superiore al 50% di

quello concordato e pari ad almeno ad € 77.468,53 (pag. 19 del PVC redatto in data 29.06.22). Ne consegue che tale eccezione è fondata e quindi, attendibile e può trovare accoglimento. Quanto al secondo motivo di ricorso in ordine alla eccepita carenza di motivazione dell'atto impugnato, atteso che dall'atto opposto non risulta alcuna traccia argomentativa sul come esborsi reali, per cifre rilevanti vicine ai due milioni di euro, diano luogo, secondo l'Ufficio, ad un utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, questa Corte osserva che dagli atti di causa è emerso che l'asserita inesistenza delle operazioni poste in essere dalla società ricorrente, evidentemente si basava sugli accertamenti eseguiti in capo ad altri soggetti, senza che la società ricorrente_1 abbia partecipato in contraddittorio con l'Ufficio circa i rilievi mossi nei confronti delle cooperative soc_3 e società_2 che, peraltro, debbono ritenersi irrilevanti nei confronti dell'odierna ricorrente. Pertanto, tutto ciò che è stato accertato in capo alle due predette cooperative, non può riverberarsi nei confronti della società ricorrente. Ne consegue che l'accertamento opposto così come formulato presenta delle carenze motivazionali, atteso che l'Ufficio ha riportato delle motivazioni, in gran parte, non sufficientemente fondate.

Quanto all'altro motivo di ricorso in ordine alla eccepita redditività esasperata determinata dall'Ufficio, per effetto del mancato riconoscimento dei costi, questa Corte osserva che, nel caso *de quo*, l'utile di esercizio dichiarato dalla ricorrente corrisponde a quello accertato ed è pari ad € 109.191,00. Inoltre, va precisato come le riprese a tassazione, le variazioni in aumento ed in diminuzione, siano state confermate dagli accertatori, per cui, il reddito indicato nei prospetti alle pagine 8 e 9 dell'atto opposto, non può essere oggetto di contestazione in tutte le operazioni eseguite. Posto che il mancato riconoscimento dei costi produce un risultato che non solo annulla la perdita fiscale, ma porta il reddito alla esorbi-

tante cifra di € 1.682.469,00 su un totale fatturato di € 7.812.001,00. Ma vi è di più, secondo le conclusioni degli accertatori, la società ricorrente avrebbe conseguito una redditività pari al 21,54%; questa Corte ad onor del vero ritiene che detta redditività appare sicuramente al di fuori delle statistiche e degli indicatori economici esistenti nel settore dei trasporti che evidentemente non può trovare riscontro rispetto alla realtà economica in cui opera la società ricorrente. Quanto all'asserita assenza di indizi gravi, precisi e concordanti, con la conseguenza che la procedura operata dall'Ufficio è viziata da evidenti errori metodologici, questa Corte rileva che, nella fattispecie in esame, a fronte di costi debitamente documentati da relativi ddt (documenti di trasporto), fatture e pagamenti a mezzo bonifici bancari, come risulta dagli estratti conto bancari, alcuna censura può essere fatta nei confronti della ricorrente, avendo la quale fornito la prova attraverso copiosa documentazione che, in realtà si trattava di operazioni effettivamente poste in essere e non come assumeva l'Ufficio che si trattava di operazioni oggettivamente inesistenti. Infatti, gli stessi militi della GdF, in sede di verifica, hanno rilevato che la contabilità della società era regolare. Inoltre, va rilevato che affinché la presunzione di maggiori ricavi sia legittima e fondata, occorrono indizi numerosi, gravi, precisi e concordanti che, nel caso di specie, non è dato evincere nulla di tutto ciò. Ne consegue che anche tale eccezione deve ritenersi fondata e, quindi, attendibile. Nel merito, questa Corte osserva che, l'odierna società ricorrente, nel pieno rispetto dello Statuto del contribuente, non ha assunto una posizione di inerzia totale, né omissiva essendosi presentata, tramite il proprio difensore, all'invito a comparire per instaurare il contraddittorio preventivo. Infatti, in sede di contraddittorio, parte ricorrente ha depositato copiosa documentazione in grado di soddisfare in pieno le richieste dell'Ufficio impositore; nella specie, ha depositato tutte le poste contabili, bilancio di esercizio relativo ai periodi d'imposta in

contestazione, conto economico, registri Iva acquisti e vendite, fatture di acquisti e vendite, registro dei beni ammortizzabili, estratti conto bancari ai fini della prova dell'avvenuto pagamento delle relative fatture di acquisto. Va rilevato che, nel caso di specie, trattasi di attività di autotrasporti per conto terzi e che la peculiarità di tale attività risponde sicuramente alla realtà fattuale e concreta delle operazioni oggettivamente poste in essere dalla società ricorrente, nel senso che, quest'ultima, pur volendo emettere delle fatture per operazioni inesistenti, tuttavia non avrebbe potuto perché ogni qualvolta doveva effettuare un trasporto merci nei confronti di terzi si serviva degli autisti forniti dalla società_1. Ma vi è di più: per tale tipologia di attività è necessario che ci sia la effettiva movimentazione fisica delle merci oggetto di trasporto, atteso che, tali merci sono sempre accompagnate dal ddt (documento di trasporto) che, peraltro, viene consegnato al destinatario di detta merce e, quindi, viene sottoscritto dall'incaricato alla ricezione, comprovando la concreta avvenuta consegna della merce trasportata al cliente finale che poi viene allegato alla relativa fattura. Successivamente, la società ricorrente provvedeva al pagamento della fattura per la prestazione di servizio da parte degli autisti impiegati, con conseguenziale pagamento della stessa, a mezzo di bonifico bancario, come si evince dagli estratti conto bancari esibiti all'Ufficio in sede di contraddittorio. Ne consegue che, a fronte di un siffatto comportamento lineare e corretto da parte della società ricorrente, alcuna censura può farsi a quest'ultima, avendo tenuto regolarmente la propria contabilità aziendale come si evince da nutrita documentazione versata in atti. L'Ufficio, dal canto suo, in sede di contraddittorio, con affermazione generica ed apodittica, ha sostenuto che la documentazione prodotta dalla ricorrente non fosse sufficiente, senza nulla provare e né motivare compiutamente questa carenza di documentazione. Giova evidenziare che l'odierna ricorrente non si

è sottratta ad alcun invito al contraddittorio avendo partecipato regolarmente a tale confronto, assumendo una propria condotta legittima e corretta e corroborata dalla prova documentale che tali operazioni sono state effettivamente effettuate. In definitiva, questa Corte ritiene che, nella fattispecie in esame, la società ricorrente ha dimostrato l'esatta corrispondenza delle prestazioni di trazione eseguite dalle cooperative di autisti con i trasporti resi nei confronti dei clienti finali, per cui, alcuna censura può essere sollevata nei confronti di quest'ultima. Orbene, a fronte di un comportamento di tale portata, appare del tutto evidente che, con l'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, co. I°, lett. d) del D.P.R. n. 600/73, l'Ufficio non è stato in grado di superare la prova contraria rispetto a quanto fornito dalla società ricorrente. Ebbene, nella fattispecie in esame, non si sono verificate le condizioni di gravità, precisione e concordanza, requisiti questi voluti dal Legislatore tributario; ne consegue che l'operato dell'Ufficio, così come condotto, è privo di fondamento e, quindi, va censurato. Quanto alle presunte operazioni fraudolente, le stesse debbono ritenersi inesistenti, atteso che non vi è alcuna prova di tale asserzione negli atti di causa; l'Ufficio ha soltanto apoditticamente indicato nella motivazione dell'opposto atto, senza nulla provare. Per il principio della soccombenza, la convenuta Agenzia delle Entrate, va condannata alla rifusione in favore della società ricorrente delle spese di giudizio che liquida come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado così decide: a) accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'impugnato avviso di accertamento; b) condanna l'Agenzia delle Entrate D.P. di Salerno alla rifusione in favore della società ricorrente, con distrazione al difensore dichiaratosi antistatario, delle spese di giudizio che liquida in complessivi €. 4.000,00.

ILLEGITTIMA L'INTEGRAZIONE POSTUMA DELLE MOTIVAZIONI DELL'ATTO TRIBUTARIO

**Corte di Giustizia Tributaria
Secondo grado Campania
Sez. Staccata di Salerno
Sez. 5, 16 maggio 2024, n. 3307**

Presidente e Relatore
Russo De Cerame Francesco
Giudice De Simone Massimiliano
Giudice Senatore Vincenzo

Avviso di accertamento - Motivazione - Natura impugnatoria del processo tributario - Integrazione della motivazione dell'accertamento in sede contenziosa - Inammissibile

L'atto fiscale ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili in giudizio da parte del soggetto che ne è il destinatario, il quale deve essere messo in grado di conoscere le ragioni e la misura della pretesa tributaria, al fine che sia tutelato il diritto alla difesa riconosciuto dall'art.24 della Costituzione. Da ciò deriva che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato e pertanto l'Ufficio, in corso di causa, non può addurre nuovi profili motivazionali.

Svolgimento del processo

Con ricorso alla CGT di primo grado di Salerno, la società S.R. s.r.l. chiedeva la rideterminazione degli importi dovuti, riguardante omessi versamenti ritenute e crediti utilizzati in eccedenza a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-bis del Mod. 770/2017, per l'anno d'imposta 2016.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno, con la sentenza in epigrafe, accoglieva parzialmente il ricorso. L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno ha proposto appello alla sentenza in quanto è errata in fatto e

in diritto, contrariamente a quanto in essa affermato, l'Ufficio ha documentato in atti la debenza del residuo importo esattamente riportato nell'estratto di ruolo, al netto dell'ulteriore sgravio di € 415,92 convalidato successivamente alla trasmissione del ruolo all'Agente della riscossione, ma la Corte non ne ha tenuto conto. In primo luogo si conferma che l'esatto importo in contestazione è pari ad € 3.231,42 (e non 3.647,34 euro come riportato nella cartella di pagamento).

Si è costituito in giudizio S.R. s.r.l. depositando controdeduzioni ed una memoria integrativa. Eccepiva inammissibilità dell'appello per aver integrato nel corso del giudizio la motivazione dell'atto impugnato.

Nella seduta del 13 maggio 2024 il collegio, esaminati gli atti, decideva come da dispositivo.

Motivi della decisione

La Corte di Giustizia di secondo grado adita ritiene l'appello dell'Ufficio non meritevole di accoglimento per i motivi dedotti dall'appellata che si richiamano integralmente e per la giurisprudenza recente della Suprema Corte di Cassazione.

Assume l'Ufficio che la sentenza impugnata sia erronea in fatto ed in diritto in quanto, contrariamente a quanto in essa affermato, l'Ufficio ha documentato in atti la debenza del residuo importo esattamente riportato nell'estratto di ruolo, al netto dell'ulteriore sgravio di € 415,92 convalidato successivamente alla trasmissione del ruolo all'Agente della riscossione, ma la Corte non ne ha tenuto conto.

In condivisione con quanto sottolineato dalla società appellata, si osserva che l'Ufficio non appare aver offerto alcun elemento specifico, nell'avviso impugnato (e va contestata l'illegittimità dell'eccezione proposta per la prima volta nel corso

del giudizio con l'atto di appello, attraverso cui l'Agenzia delle Entrate lamenta l'errata indicazione da parte del contribuente dell'ammontare del credito bonus Renzi spettante per l'anno 2016 (rigo SX47) che, secondo l'Ufficio, ammonterebbe ad € 25.332,35 e non € 27.177,68). Nulla di tutto ciò è stato riportato nell'accertamento, quindi, in questi termini, assume rilievo il divieto di integrazione successiva della motivazione dell'atto. L'Ufficio qui introduce nuovi elementi che avrebbero dovuto integrare la motivazione dell'accertamento.

L'Ufficio non può integrare le motivazioni dell'avviso in sede contenziosa (per cui tale integrazione è inammissibile; vedi Cass. Civ. ord. n. 7649 del 02.04.2020).

Pertanto la motivazione della cartella impugnata, e/o negli altri atti ad essa presupposti o successivi, giammai ha evidenziato alcun riferimento ad un errore di determinazione del credito bonus Renzi spettante. L'Ufficio rende noto nella costituzione in giudizio introducendo nuovi motivi all'accertamento impugnato, in aperta violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente e con la giurisprudenza di legittimità che dispone il divieto di integrazione postuma delle motivazioni dell'atto tributario.

Come già esattamente constatato dai giudici di prime cure, le motivazioni poste a fondamento dell'avviso di accertamento: (... le ragioni per le quali l'amministrazione ha ritenuto di contestare l'importo indicato nella dichiarazione della ricorrente a titolo di cd. "bonus Renzi" spettante sono rimaste del tutto oscure, anche in questa sede di verifica giurisdizionale della legittimità dell'atto impugnato e della sottesa iscrizione a ruolo. Pertanto, in applicazione del consolidato principio per cui l'onere di provare la fondatezza di qualsiasi pretesa tributaria incombe sull'amministrazione che ne compulsi il soddisfacimento, le doglianze della ricorrente risultano sostanzialmente fondate).

Ed invero, sul tema della motivazione la Suprema Corte si è più volte pronunciata disponendo che «La motivazione dell'atto

tributario costituisce lo strumento essenziale di garanzia del diritto di difesa del contribuente e, pertanto, nell'atto impositivo devono essere indicati tutti gli elementi che l'Ufficio pone alla base della pretesa fiscale. Questi elementi costituiscono i limiti del processo tributario stante la natura impugnatoria, per cui l'Amministrazione non può integrare le proprie ragioni dopo che l'atto sia stato impugnato in Corte Tributaria, oppure in corso di giudizio» (Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza 5 novembre 2021 n. 31976).

La Suprema Corte, in tal modo, ha ribadito un principio di diritto che è in linea con quanto già stabilito dal consolidato orientamento giurisprudenziale, ponendo ancora in evidenza che l'atto fiscale ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili in giudizio da parte del soggetto che ne è il destinatario, il quale deve essere messo in grado di conoscere le ragioni e la misura della pretesa tributaria, al fine di approntare un'ideale difesa (Cass. n. 22003/2014). Da ciò deriva che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato e pertanto l'Ufficio, in corso di causa, non può addurre nuovi profili motivazionali. (Cass. n. 4327/2016).

In ordine agli importi valorizzati al rigo sx47 del mod. 770/2017 per l'anno 2016.

Il Collegio si riporta al punto 4) delle controdeduzioni dell'appellata, condividendo quanto in dettaglio evidenziato.

L'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno viene respinto in quanto infondato, confermando l'appellata sentenza.

La particolarità della materia consente, in deroga al principio di soccombenza, la compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania Sede staccata di Salerno, Sez. XII[^], disattesa e respinta ogni contraria e diversa istanza, domanda, eccezione e deduzione, così provvede: rigetta l'appello conferma la sentenza impugnata. Spese compensate.

ILLEGITTIMA LA PROROGA A CASCATA DI 85 GIORNI DEL TERMINE DECADENZIALE PER GLI ACCERTAMENTI EMESSI DAL FISCO

**Corte di Giustizia Tributaria
Primo grado di Salerno
Sez. 12, 30 Luglio 2024, n. 3482**

Presidente Albini Anna
Relatore Vairo Giuseppa
Giudice Miele Bruno

Atti impositivi – Sospensione di 85 giorni prevista nel periodo emergenziale – Proroga c.d. a cascata anche negli anni successivi a quelli in scadenza nel 2020 – Illegittima

Il mancato richiamo nell'art. 67, comma 4, al comma 2 dell'art. 12, D. Lgs n. 159/2015, in cui si indica la proroga al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione ci porta a concludere che, per le attività interessate dall'emergenza Covid, il termine andava individuato in base alle specifiche disposizioni emergenziali disposte dal Legislatore, le quali, sono da individuare nell'art. 157 del D.l. 34/2020 (c.d. Decreto "Rilancio") e nelle proroghe via via intervenute per la sola "notifica" degli atti in scadenza al 31 dicembre 2020 (originariamente entro il 31 dicembre 2021 e nella versione finale entro il 28 febbraio 2022).

Svolgimento del processo

La società ricorrente_1 in persona del legale rappresentante dott. rappresentante_1, rappresentata e difesa ai fini del presente giudizio, anche disgiuntamente tra loro, dal dott. difensore_1, dal dott. difensore_3 e dall'avv. difensore_2, con ricorso depositato in data 10/11/2023, si costituisce in giudizio contro l'Agenzia delle Entrate -

Direzione Provinciale di Salerno - Ufficio Controlli, avverso e per l'annullamento dell'avviso di accertamento n. TF9031802307/2023, emesso nei propri confronti dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - Ufficio Controlli in materia di Ires anno d'imposta 2016, notificato in data 18 luglio 2023. I fatti sono stati originati da una verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza - Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Salerno - nei confronti della società ricorrente, verifica fiscale conclusasi nel mese di settembre 2021 con la consegna di un processo verbale di constatazione. Alla società verificata viene contestata l'indebita deduzione di interessi passivi derivanti da un finanziamento infragruppo fra la società e la controparte estera società_1 di diritto olandese. La società italiana avrebbe corrisposto alla controparte estera interessi in misura maggiore rispetto a quelli che avrebbe dovuto corrispondere in regime di libera concorrenza. Accertato quanto innanzi la GdF proponeva la rideeterminazione degli interessi passivi in applicazione della normativa transfer pricing di cui all'art. 110, comma 7, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, contestandone la ineducibilità in modo assoluto ai sensi dell'art. 96, comma 15, per la parte ritenuta eccedente il valore di libera concorrenza e proponeva, di conseguenza, la ripresa a tassazione ai fini Ires per l'anno 2016 di una maggior base imponibile pari ad € 395.815,34. Dopo un tentativo di adesione intercorso tra l'Ufficio e la società verificata, conclusosi senza esito, l'Ufficio notificava alla società in data 21 marzo 2023 l'avviso di accertamento n. TF9031801192/2022 accertando una mag-

giore base imponibile pari ad € 395.815,34. La società contro tale provvedimento presentava ricorso. Successivamente l'Ufficio, accortosi di un proprio errore di calcolo, annullava interamente l'avviso di accertamento n. TF9031801192/2022 sostituendolo con il nuovo avviso di accertamento n. TF9031802307/2023 che qui ci occupa. Con quest'ultimo avviso di accertamento, sempre riferito all'annualità 2016, l'Ufficio recupera a tassazione interessi passivi ritenuti indeducibili per € 492.420; ridetermina il reddito imponibile ai fini Ires da € 922.579,00 ad € 1.414.999,00, accerta e richiede il pagamento di una maggiore Ires per € 135.416,00, oltre interessi (alla data del 31 luglio 2023) pari ad € 32.974,72 e spese di notifica per € 8,75, per un totale di € 168.399,47. La ricorrente ritiene l'atto illegittimo e solleva motivi.

Con il primo motivo rileva l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in combinato disposto con l'art. 5-ter del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, in quanto emesso oltre il termine di decadenza per l'esercizio del potere accertativo. Il primo avviso di accertamento notificato correttamente nei termini sarebbe stato sostituito integralmente da un secondo avviso, quello qui impugnato, notificato in data 18/07/2023 oltre i termini di decadenza che a giudizio della ricorrente sarebbero scaduti il 2/5/2023.

Con il secondo motivo rileva l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 110, comma 7, del TUIR.

Conclude chiedendo l'annullamento, previa sospensione della esecuzione, dell'avviso di accertamento 33 n. TF9031802307/2023, emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - Ufficio Controlli in materia di Ires per l'anno d'imposta 2016. Con vittoria di spese, competenze ed onorari.

In data 15/12/2023, si costituisce in giudi-

zio l'Ufficio. Relativamente al primo motivo di ricorso rileva che l'avviso di accertamento è stato emesso nei termini di legge, e che nessuna decadenza si sarebbe verificata. Invoca a tal proposito quanto stabilito dall'art. 67 D.L. 18/2020, che ha previsto la sospensione dei termini per l'Agenzia delle Entrate nel periodo 08.03.20 - 31.05.20 per le attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione, interpello, adempimento collaborativo. La sospensione dell'attività di accertamento avrebbe comportato, automaticamente, l'allungamento del termine di decadenza per un periodo di durata di 85 giorni, pari a quella dell'evento eccezionale con la conseguenza che la data di scadenza per la notifica sarebbe quella del 26/07/2023. Esegue una dettagliata cronistoria sulle vicende riguardante la società italiana e la capogruppo olandese, la genesi del debito della società italiana verso quella olandese ed illustra la metodologia seguita dai verbalizzanti, fatta propria dall'Ufficio, per la ricostruzione del rifinanziamento di € 16.460.451,00, sia in termini patrimoniali che da un punto di vista economico; per la ridefinizione della decorrenza del finanziamento al 10/07/2015 e non dal 14/01/2014 come sostenuto dalla ricorrente; per la rideterminazione, in applicazione della normativa del c.d. transfer pricing di cui all'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986, del tasso di interesse finito fissato all' 1,177% in luogo del 4,1022% applicato al finanziamento e di come si sia giunti alla rideterminazione degli interessi passivi in € 194.270,33 in luogo di quelli iscritti in bilancio per € 686.690,00 e la maggiore somma indebitamente dedotta da riprendere a tassazione fissata in € 492.419,67. Conclude chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

Il ricorso è stato discusso nella seduta del 20/06/2024; la Corte letti gli atti e sentito il relatore che ha illustrato i fatti di causa ha deciso che il ricorso è fondato e per questo accolto.

Motivi della decisione

In considerazione del suo potenziale valore assorbente va in primo luogo esaminata la censura di intervenuta decadenza del potere accertativo dell'Ufficio alla data di notifica del provvedimento impugnato avvenuta il 18/07/2023.

L'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 al primo comma dispone che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e al successivo comma due che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Il termine così stabilito è soggetto a proroga qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b) dell'art. 5 del D.L.gsv. 218/97 e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario. La data per la comparizione fu fissata al 30/12/2022; tra la data fissata per la comparizione e quella di decadenza per la notifica dell'atto impositivo intercorrevano meno di 90 giorni ragion per cui il termine di decadenza del potere accertativo veniva automaticamente prorogato come da disposizione di legge al 2/5/2023. La norma non lascerebbe alcun dubbio interpretativo se non vi fosse stato il grave evento pandemico che ha portato il Legislatore a sospendere i termini per le attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione, interpello, da parte degli uffici degli enti impositori. Nel caso che ci occupa l'Ufficio invoca l'applicazione dell'art. 67 D.L. 18/2020 e in virtù della proroga in esso prevista ritiene che il termine di decaden-

za dal potere accertativo sarebbe scaduto il 26 di luglio e la notifica dell'atto impugnato avvenuta il 18 di luglio sarebbe perfettamente nei termini.

La questione relativa al se la proroga dei termini di cui al richiamato articolo 67 valesse solo per l'anno 2020 o se viceversa dovesse essere applicata a scalare anche per gli anni successivi è stata affrontata e risolta non sempre in maniera univoca. Molte Corti di giustizia Tributaria hanno affermato che la sospensione di 85 giorni, prevista dal Decreto c.d. "Cura Italia" (n. 18/2020), può essere applicata ai soli termini in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 e non sia invece applicabile "a cascata" alle annualità diverse da quella pandemica. Sul punto è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate - Direzione centrale di Roma che, con l'atto di indirizzo del 29 febbraio 2024, ha invitato gli uffici finanziari a programmare le attività di controllo in modo da attivare e concludere i procedimenti impositivi entro i termini "ordinari" di decadenza, evitando di avvalersi della proroga di 85 giorni, causa Covid, così rivedendo la propria precedente posizione espressa nella circolare 11/E del 6 maggio 2020 con la quale affermava che il periodo di sospensione di 85 giorni non si applicava solo al periodo di imposta 2015 (i cui termini scadevano nel 2020 in caso di presentazione della dichiarazione) ma, a cascata, anche agli altri periodi d'imposta i cui termini non sarebbero scaduti nel 2020, ma negli anni di imposta 2016, 2017 e 2018.

A parere di questa Corte, quanto disposto dall'art. 67 del D.L. n. 18/2020 è stato assorbito nella disciplina di cui all'art. 157 del successivo D.L. 34/2020 (c.d. Decreto "Rilancio"), secondo cui *«in deroga a quanto previsto dall'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del*

periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020,

n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi». A conferma di quanto innanzi si sottolinea il mancato richiamo nell'art. 67, comma 4, al comma 2 dell'art. 12, D. Lgs n. 159/2015, in cui si indica la proroga al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione; tale mancato richiamo ci porta a concludere che, per le attività interessate dall'emergenza Covid, il termine andava individuato in base alle specifiche disposizioni emergenziali disposte dal Legislatore, le

quali, sono da individuare nell'art. 157 del D.l. 34/2020 (c.d. Decreto "Rilancio") e nelle proroghe via via intervenute per la sola "notifica" degli atti in scadenza al 31 dicembre 2020 (originariamente entro il 31 dicembre 2021 e nella versione finale entro il 28 febbraio 2022). L'accertamento in oggetto deve pertanto ritenersi notificato oltre i termini di decadenza previsti dalla legge e quindi in carenza di potere impositivo, per cui ne va pronunciato l'annullamento. Il ricorso deve essere, quindi, accolto sull'eccezione preliminare e questo esime la Corte dall'esame delle questioni di merito sollevate. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio che liquida in € 5.000,00 oltre accessori di legge se dovuti.

Commento

di Giulia D'Andrea

IL LEGISLATORE METTE LA PAROLA FINE ALLA "SINDROME POST COVID" DEL FISCO

SOMMARIO

1. Fatti di causa
2. Contesto normativo di riferimento
3. La tesi dell'Agenzia delle Entrate
4. La Cassazione avalla la tesi Erariale
5. Il Decreto Correttivo bis alla riforma fiscale
6. Conclusioni

1. Fatti di causa

La lite approdata dinanzi la Corte di Giustizia di primo grado di Salerno, che ha visto il suo epilogo con l'emissione della sentenza in commento, ha ad oggetto l'annosa questione della proroga c.d. a cascata (degli 85 giorni) dei termini decadenziali per poter esercitare il potere impositivo da parte della Pubblica Amministrazione.

Nello specifico trattasi della notifica di un avviso di accertamento avvenuta non entro gli

ordinari termini decadenziali ma secondo quelli stabiliti dall'art. 67 del d.lgs. 18/2020 ovvero entro ulteriori 85 giorni dal termine ordinario. I Giudici Campani si esprimono sposando la tesi del contribuente e, ancorando la decisione all'illegittimità di tale proroga, annullano l'atto impositivo.

2. Contesto normativo di riferimento

Occorre inquadrare le norme che disciplinano i termini di decadenza e prescrizione dell'attività di controllo e accertamento della Pubblica Amministrazione nei confronti dei contribuenti.

L'art. 43 del d.P.R. n. 6007/1973 rubricato "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" al comma 1 dispone che: «Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione», continua con il secondo comma: «Nei casi di omessa presentazione della di-

*chiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata»; la disposizione detta tempi precisi e chiari per l'esercizio dell'attività di accertamento della Pubblica Amministrazione, senonché, nell'ambito della cosiddetta decretazione d'urgenza disciplinata dall'art. 77 della Costituzione, il Legislatore, nell'affrontare un evento assolutamente imprevedibile e unico quale è stata la pandemia vissuta nel 2020, emette il d.l. n. 18 del 17 marzo 2020 (cosiddetto Decreto Cura Italia), nel cui articolo 67 prevede, per l'Agenzia delle Entrate e per gli altri Enti impositori, la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione, interpello, adempimento collaborativo, procedure di collaborazione e cooperazione forzata, accordi preventivi, *Patient box*, accessi ad anagrafe tributaria.*

Al comma 4 della stessa norma si dispone la proroga di 85 giorni per i termini di prescrizione e decadenza relativa all'attività degli enti impositori, ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 159/2015.¹

Nel successivo art.68 si sospendono i termini dei versamenti delle entrate sia tributarie che non, in scadenza nel periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, stabilendo nel contempo la data in cui gli stessi dovessero essere ripresi «entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione».

L'art. 67 del d.l.18/2020 trova la sua *ratio* nell'esigenza di disciplinare la realtà di quei giorni, laddove in piena emergenza sanitaria risultava difficile raggiungere il proprio posto di lavoro e si sperimentava una nuova forma di lavoro "da casa" ora meglio conosciuta con il termine di *smart working* divenuto a noi tutti noto nonché entrato a far parte del mondo lavorativo in maniera quasi sistematica; ebbene, in tale contesto sociale l'Amministrazione Pubblica non rimase indenne dalla problematica avendo anch'essa subito il contraccolpo dovuto al *lockdown* forzato².

La sospensione dei termini disposta dal Legislatore, maturata in tale particolare contesto socio-economico, viene interpretata

(dall'Agenzia delle Entrate) non quale contingente, speciale ed applicabile solo all'annualità oggetto dell'emergenza sanitaria, ma quale generatrice di uno slittamento in avanti delle scadenze di accertamento per un periodo corrispondente a quello della sospensione normata, applicabile, quindi, a tutti gli atti impositivi con istruttoria inerente all'anno di emissione del decreto (fino all'anno di imposta 2020), da qui l'espressione proroga "a cascata".

Nello stesso anno, esattamente il 19 maggio 2020, il Legislatore emette il d.l. n. 34, detto anche Decreto Rilancio, convertito in legge n.77 del 17 luglio 2020, nel cui art. 157 dispone che gli atti in scadenza tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 «sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il primo marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi».

Con l'emissione di tale norma inizia il dibattito dottrinale e giurisprudenziale proliferato innanzi le Corti di Giustizia di merito sia di primo che di secondo grado di tutta la nazione e che si può di seguito riassumere: la disposizione normativa di cui all'art. 67 del d.l. 18/2020 è superata dall'art. 157 del d.l. 34/2020? Per meglio dire: atteso che il periodo di sospensione disposto dall'art. 67 è ricompreso all'interno del periodo più ampio disposto dal successivo art. 157, quest'ultima è da intendersi l'unica norma da applicare sul punto? La risposta affermativa comporterebbe la conseguenza che il periodo anzidetto di sospensione opererebbe a tal guisa solo ed esclusivamente per gli atti impositivi i cui termini scadevano nel 2020, aderire a tale interpretazione, quindi, negherebbe qualsiasi effetto a cascata della proroga degli 85 giorni prima menzionata.

3. La tesi dell'Agenzia delle Entrate

La norma contenuta nel Decreto Cura Italia viene considerata dall'Erario quale disposizione generale che per sua natura non può essere abrogata da una norma di carattere speciale qual è appunto invece il Decreto Rilancio.

Ferma, pertanto, l'Agenzia delle Entrate nel considerare la sospensione dei termini degli 85 giorni quale operante per tutte le annualità

“*sul tavolo*” dell’Ufficio al momento dell’emanazione del decreto suddetto. La conseguenza di tale interpretazione è stata l’emissione e la successiva notifica di innumerevoli atti impositivi notificati ai contribuenti non entro il 31 dicembre dell’anno di scadenza, così come previsto nel rispetto dei termini ordinari di decadenza, ma entro i successivi 85 giorni ovvero entro il 26 marzo dell’anno successivo. Il contrasto interpretativo ha alimentato il contenzioso degli ultimi anni e ha visto il moltiplicarsi di pronunce da parte delle Corti di merito aderenti all’una o all’altra interpretazione giuridica.

L’Agenzia delle Entrate non ha mancato di esprimere la propria posizione attraverso l’emanazione di diversi documenti di prassi: la Circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 in tema di accertamento con adesione, la n.11/E del 6 maggio 2020 e la CM 25/2020, inoltre rende noto l’orientamento seguito anche nel corso di Telefisco del 27/01/2022, tuttavia ... compresa la portata delle liti approdate nelle aule delle Corti di Giustizia, nel febbraio del 2024, interviene il Vice Ministro dell’Economia con delega alle Finanze Maurizio Leo che, con un atto di indirizzo, invita gli Uffici Finanziari a programmare le proprie attività di controllo e di accertamento entro gli ordinari termini di decadenza non considerando, dunque, la dibattuta proroga. E’, quindi, la stessa Pubblica Amministrazione che, con fare ondivago, afferma un principio per poi negarlo tentando di limitare i danni di un’interpretazione che presta il fianco a numerosi dubbi.

In tale contesto, atteso l’acceso dibattito giurisprudenziale e le pronunce contrastanti delle Corti di merito sia di primo che di secondo grado³ succedutasi nel tempo, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Gorizia prima e la Corte di Giustizia tributaria di Lecce successivamente, hanno disposto il rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Cassazione nel rispetto di quanto stabilito dall’art. 363 *bis*, comma 1, del Codice di procedura civile.

4. La Cassazione avalla la tesi Erariale

Prima che i Supremi Giudici potessero analizzare la questione ad essi rimessa ad opera delle Corti di Giustizia tributaria *ut supra* menzionate, interviene la Prima Sezione Civile della Corte di Cassazione con un’Ordinanza, la n. 960 del 2025, con cui

esprime il seguente principio di diritto: «*i termini di sospensione si applicano non soltanto in relazione a quelle attività da compiersi entro l’arco temporale previsto dalla norma, ma anche con riguardo alle altre attività, nel senso che si determina uno spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione*»⁴

Gli effetti pratici di tale pronuncia sono tali che la Corte di Cassazione, prendendone atto, rigetta i rinvii pregiudiziali delle due Corti di Giustizia *infra* indicate, in quanto, nelle more della decisione, è già intervenuta la Suprema Corte Sez. Civile con l’Ordinanza *ut supra* evidenziata, per cui, poiché la questione è stata precedentemente risolta non può che confermarsi lo stesso principio di diritto già espresso.

5. Il Decreto Correttivo *bis* alla riforma fiscale

La parola fine alla lunga *querelle* viene posta dal Legislatore in piena “zona Cesarini”: per cui, in seguito all’emanazione dell’art.22 del d.lgs. n. 81/2025, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 12 giugno 2025, a decorrere dal 31 dicembre 2025, la sospensione dei termini di cui all’art. 67 del d.l.18/2020, non si applica più agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria, emessi dall’Agenzia delle Entrate. In sintesi il differimento degli 85 giorni del termine di decadenza delle annualità introdotto nel periodo emergenziale non trova applicazione dall’annualità 2019 (2017 in caso di dichiarazione omessa).

Si ristabilisce così la certezza del diritto e la legalità ponendo fine ad un inutile quanto ingiusto procrastinarsi dei termini.

6. Conclusioni

La proroga di cui la parte pubblica ritiene (riteneva) di poter usufruire oltre il periodo emergenziale ma spostandone gli effetti a tutte le annualità la cui istruttoria ricadeva nell’anno 2020, presta il fianco a numerosi dubbi, uno fra tanti: come si legge nell’articolo 67 del d.l. 18/2020, in riferimento ai termini di prescrizione e decadenza dell’attività degli Enti Impositori, si applica l’art. 12 d.lgs. n. 159/2015 commi 1 e 3, si prevede, dunque, che vi sia un “parallelismo” tra la sospensione applicata alla parte pubblica

ed una corrispondente sospensione dei termini di versamento riservata ai contribuenti⁵, è pertanto evidente come non vi sia fondamento giuridico per consentire l'interpretazione della sospensione così come intesa dall'Agenzia delle Entrate, atteso che il mancato rispetto di tale "parallelismo" andrebbe a scalfire la motivazione intrinseca di una norma emergenziale e precetti di natura costituzionale (art. 3 Costituzione).

Encomiabile la presa d'atto del Legislatore rispetto ad una questione interpretata dall'Amministrazione per lungo tempo in maniera estremamente sbilanciata dalla sua parte; resta tuttavia l'amaro in bocca perché troppe volte per motivi di gettito erariale le norme vengono interpretate e "plasmate" in senso sfavorevole al contribuente, ed in tale contesto la sentenza in commento si distingue per esattezza ed imparzialità avendo i Giudici Campani interpretato la questione nel rispetto del dato letterale ed intrinseco delle disposizioni normative.

Note bibliografiche

¹ Nell'art. 67 del d.l.18/2020 si fa riferimento ai commi 1 e 3 del menzionato art. 12, laddove al comma 1 si prevede: la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione accertamento, controllo e riscossione in favore degli enti impositori, ma limitatamente al periodo di sospensione dei termini di versamento dei tributi in favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali; il terzo comma riguarda invece il divieto da parte dell'Agente della riscossione di procedere alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione anzidetto.

² In dottrina si rinvia allo scritto di D. Mendola, *La vexata quaestio in merito agli effetti dell'art. 67 del D.L. n. 18/2020 definitivamente risolta*, in *Ratio Iuris*, Sezione Tributaria, Anno XIX Numero CCXVIII, Serie 1/25. L'A. evidenzia che "l'art. 67 del D. L. Cura Italia introduce una ipotesi eccezionale di "inerzia amministrativa non significativa", in quanto la condotta inerte dell'Amministrazione risultava giustificata *ex lege* per ragioni di rilevante interesse pubblico, operando in deroga al principio generalmente riconosciuto della economia procedimentale che impone all'Amministrazione finanziaria di rispettare dei termini entro i quali

concludere il procedimento con l'adozione del provvedimento".

³ Si segnala per lucidità e competenza nel dirimere la questione giuridica la Sentenza n. 153 del 2 ottobre 2024 emessa dalla Corte di Giustizia di primo grado di Prato nella quale l'Avv. Graziella Glendi, Giudice monocratico, così si esprime: «l'unica lettura possibile, dunque, anche alla luce di un'interpretazione costituzionalmente orientata in relazione all'esigenza di certezza insita nel termine decadenziale e prescrizionale, e, altresì, alla luce del divieto stabilito dall'art.3, comma 3, della legge n. 212/2000, è quella di intendere il comma 1 dell'art. 12, d.lgs. n. 159/2015, come disposizione generale, in forza della quale la durata del "fermo "del termine dei versamenti, dei termini processuali e dei termini di prescrizione e decadenza, deve essere uguale per tutti i termini, lasciandosi, poi, al Legislatore, deputato ad occuparsi delle singole emergenze, il compito di determinarne specificamente la durata e la ripresa."

⁴ Gianfranco Antico, Decreto Correttivo bis: stop agli 85 giorni, Commercialista telematico, 17 giugno 2025

⁵ Massimo Conigliaro, *L'interminabile convalescenza del Fisco dal COVID: proroga a cascata di 85 giorni al vaglio della Cassazione*, in *il fisco* n. 2/2025 pagg.134 e ss.: «Dunque, la sospensione è disposta nei limiti dell'applicabilità previsti dal richiamato art.12, commi 1 e 3, D. Lgs n. 159/2015. Quest'ultima disposizione prevede la proroga dei termini di prescrizione e decadenza esclusivamente nel caso di "sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione" e trova la propria ragione di essere nel verificarsi di eventi eccezionali. In altri termini, la richiamata disposizione prevede che in caso di sospensione "dei termini relativi ai versamenti, siano parallelamente sospesi, per i medesimi periodi, tutti i "termini relativi agli adempimenti anche processuali", in favore dei contribuenti, nonché "i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso", a carico degli Uffici, con perfetta equiparazione della posizione sia dei contribuenti sia degli enti impositori, per le attività a carico degli uni e degli altri. Una interpretazione che non rispetti tale parallelismo non solo sarebbe in contrasto con la natura di norma emergenziale, ma anche con l'art. 3 della Costituzione.

TASSATIVITÀ DEGLI ATTI IMPUGNABILI: LA VISURA AL PRA NON È TRA QUELLI INDICATI DALL'ART. 19 D.LGS 546/92

**Corte di Giustizia Tributaria
Primo grado di Salerno
Sez. 12, 30 Luglio 2024, n. 3485**

**Presidente Albin Anna
Relatore Vairo Giuseppa
Giudice Miele Bruno**

Tassatività atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs 546/92 – Sussiste - Visura al PRA – Autonomia impugnabilità – Non sussiste

La visura al PRA, con cui il contribuente viene a conoscenza di un fermo amministrativo, non rientra tra gli atti impugnabili indicati tassativamente dal primo comma dell'articolo 19 del D.Lgs 546/92. Invero l'estratto cronologico del PRA ha una mera funzione di pubblicità dichiarativa e serve a dirimere conflitti tra più aventi causa dello stesso dante causa e ad individuare il soggetto a cui imputare il pagamento del bollo di circolazione, non avendo alcuna funzione di portare a conoscenza del destinatario una pretesa di carattere tributario.

Svolgimento del processo

Ricorrente_1, rappresentato e difeso dall'avv. difensore_1, si costituisce in giudizio contro l'Agenzia delle Entrate-Riscossione e avverso il provvedimento d'iscrizione del fermo amministrativo del 19.11.2015.

Il ricorrente proprietario del veicolo tg. targa_1, afferma di aver effettuato in data 25.07.2023 una visura presso il PRA e di aver, in tale occasione, preso conoscenza che il suddetto autoveicolo era stato sottoposto al fermo amministrativo sin dal 19.11.2015 su richiesta di Equitalia S.p.A. per un importo di € 11.730,03. Afferma,

altresì, di non avere avuto mai conoscenza degli atti necessari all'iscrizione del provvedimento di fermo amministrativo, degli atti di accertamento, delle relative cartelle di pagamento e men che meno del preavviso di fermo amministrativo. Ritiene che la mancata notifica degli atti prodromici al fermo amministrativo rende assolutamente nulla e/o inesistente l'iscrizione del provvedimento di fermo amministrativo posta in essere da Agenzia delle Entrate-Riscossione. Eccepisce l'omessa notifica degli atti presupposti e la prescrizione e/o decadenza della pretesa creditoria. Chiede che la convenuta produca in Giudizio la documentazione idonea a provare la legittimità degli atti impugnati, l'effettivo contenuto delle cartelle e/o atti di accertamento notificati attraverso la produzione in giudizio degli stessi non essendo sufficiente l'esibizione della relata di notifica. Conclude chiedendo «in via preliminare ed in rito: sospendere il provvedimento di fermo amministrativo del 19.11.2015 iscritto su richiesta della "Equitalia S.p.A." - oggi "Agenzia delle Entrate Riscossione" - per un importo di € 11.730,03; nel merito: - dichiarare la nullità e/o l'annullamento e/o l'invalidità e/o l'illegittimità del suddetto provvedimento d'iscrizione di fermo amministrativo sul veicolo targato targa_1, in quanto giammai venivano notificati al ricorrente gli atti prodromici e necessari per la stessa iscrizione del provvedimento di fermo amministrativo sul citato veicolo; - dichiarare la decadenza e/o la prescrizione delle pretese tributarie, riportate dal richiamato provvedimento e vantate da parte resistente. Con vittoria di spese e competenze di causa da attribuirsi al sottoscritto avvocato antistatario».

Si costituisce l'AdER, contesta quanto affermato da parte ricorrente, poiché infondato in fatto e in diritto, conclude chiedendo «*in via preliminare, di accertare e dichiarare la totale inammissibilità del ricorso per violazione del D.L. n. 146/2021 in quanto non proposto in impugnazione di un atto impositivo notificato dall'Agente della Riscossione; ancora in via preliminare, di accertare e dichiarare il parziale difetto di giurisdizione dell'adita Commissione Tributaria, in fa-vore dell'A.G.O. limitatamente alle cartelle di pagamento nn. 10020100069575107 e 10020120036885262 in quanto aventi ad oggetto contravvenzioni al codice della strada che appartengono, pacificamente, alla giurisdizione del Giudice di Pace; ancora in via preliminare, di accertare e dichiarare la parziale cessazione della materia del contendere limitatamente alla cartella n. 10020120043395262 in virtù della Legge di Bilancio 2023 (legge n. 197/2022) che ha previsto la cancellazione automatica di tutti i debiti fino a 1.000 euro risultanti dai singoli carichi affidati ad Agenzia delle entrate - Riscossione, dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015; ancora in via preliminare, di accertare e dichiarare l'inammissibilità delle eccezioni sollevate sulla cartella di pagamento rimanente, n. 100201200407587 16, in quanto sollevate del tutto al di fuori dei termini di impugnazione prescritti dalla Legge; nel merito, di accertare e dichiarare l'infondatezza delle eccezioni sollevate contro l'iscrizione di fermo amministrativo comunicata con preavviso di fermo n. 10080201400002973 (non impugnato) e le sottese cartelle in quanto infondate in fatto ed in diritto; condannare il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio, nella misura stabilita dall'art. 15, comma 2-sexies, del D.Lgs. n. 546/1992*».

In data 29/02/24 e in data 19/06/2024 parte ricorrente presenta memorie, insiste sulla richiesta rivolta alla convenuta di depositare copia integrale delle cartelle prodromiche all'atto impugnato nonché dei relativi originali delle relazioni di noti-

ficazioni. Per quanto riguarda le cartelle di pagamento, gli atti di intimazione, il preavviso di fermo e le relative relate di notifica espressamente ne disconosce la conformità delle copie prodotte in atti rispetto agli originali.

Il ricorso è stato discusso nella seduta dell'11/07/2024; la Corte letti gli atti e sentito il relatore che ha illustrato i fatti di causa ha deciso che il ricorso è inammissibile.

Motivi della decisione

In via preliminare, si osserva che oggetto della presente impugnativa è una visura eseguita, da parte ricorrente, presso il PRA il 25/07/2023, nella quale era annotato un provvedimento di iscrizione di fermo amministrativo. La visura, oggetto della presente impugnativa, non rientra tra gli atti impugnabili in sede tributaria dal momento che il primo comma dell'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/92 indica in maniera tassativa gli atti che il contribuente può impugnare dinanzi alla Commissione Tributaria. La visura al PRA eseguita da parte ricorrente non rientra tra gli atti impugnabili innanzi alla giustizia tributaria né da un punto di vista formale, non essendo ricompreso nella elencazione di cui all'articolo 19 sopra richiamato, e neppure da un punto di vista sostanziale, non essendo l'atto impugnato mai stato notificato al ricorrente. Invero l'estratto cronologico del PRA esibito dal ricorrente ha una mera funzione di pubblicità dichiarativa (art. 2684 c.c.) e serve a dirimere conflitti tra più aventi causa dello stesso dante causa e ad individuare il soggetto a cui imputare il pagamento del bollo di circolazione, non avendo alcuna funzione di portare a conoscenza del destinatario una pretesa di carattere tributario. Per tali ragioni il ricorso va dichiarato inammissibile. Le spese vengono compensate data la particolarità della materia trattata.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso. Compensa le spese.

Imposta di registro

AVVISO DI LIQUIDAZIONE ILLEGITTIMO SE PRIVO DELL'ALLEGAZIONE DEL PROVVEDIMENTO GIUDIZIARIO OGGETTO DELLA TASSAZIONE

**Corte di Giustizia Tributaria
Secondo grado della Campania
Sezione staccata di Salerno
Sez. 5, 30 settembre 2024, n. 5547**
Presidente e Relatore Di Maio Gabriele
Giudice Nola Catia
Giudice Pisapia Maria Grazia

***Imposta di registro – Registrazione
decreto ingiuntivo – Avviso di li-
quidazione – Motivazione dell'atto
– Mancata allegazione provvedi-
mento oggetto della tassazione –
Illegittimità – Sussiste***

Ai sensi dell'art. 54, comma 5, d.P.R. n. 131/1986, l'avviso di liquidazione notificato al contribuente privo dell'allegazione del provvedimento giudiziario oggetto della registrazione rappresenta violazione dell'art. 7, l. n. 212/2000. La mera indicazione nell'avviso di liquidazione del provvedimento sottoposto a tassazione rappresenta vizio di motivazione.

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato telematicamente in data 1 settembre 2023 la ricorrente_1 di luogo_1 ha proposto tempestivo appello ex art. 52 d.lgs. n. 546/1992 avverso la sentenza n. 2117/2023 con la quale la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno aveva respinto, con condanna della parte soccombente al pagamento delle spese processuali, il ricorso proposto dalla predetta società avverso l'avviso di liquidazione in oggetto, relati-

vo ad imposta per la registrazione di provvedimento giudiziario.

La relativa vicenda processuale è stata così narrata dal primo giudice: «ricorre Ricorrente_1 avverso l'avviso di liquidazione n. 2019/001/DI/000000897/0/001-TE3, del complessivo importo di € 4.375,00, notificato in data 04 maggio 2022 dall'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto imposte di registro ed accessori per la registrazione del decreto ingiuntivo n. 897/2019 emesso dal Tribunale di Salerno con cui il Giudice adito condannava la società società_1 (debitore principale) al pagamento della somma di € 319.842,31, nonché i signori nominativo_1, nominativo_2 e nominativo_3, quali fideiussori, al pagamento delle somme garantite.

Eccepisce: 1. Violazione dell'obbligo di motivazione degli avvisi di liquidazione. 2. Violazione dell'art. 40 del d.P.R. n. 131/86 e nota II all'art. 8 della Tariffa parte prima allegata al citato d.P.R. È costituita l'Agenzia convenuta la quale, ritenendo infondato il ricorso, conclude per il suo rigetto. All'udienza le parti, presenti, si riportano ai rispettivi scritti».

A sostegno del proprio convincimento, il primo giudice ha affermato, in particolare:

- che «il vizio di motivazione denunciato con il primo motivo è insussistente trattandosi, (non di avviso di accertamento, ma), di un avviso di liquidazione soggetto alle disposizioni di cui all'art. 52, del citato d.P.R. come integrato dal comma 2-bis del d.lgs. 32/2001» laddove, «nel caso di specie, ...risulta rispettato l'obbligo di motivazione da parte degli uffici generi-

camente imposto dall'art.7 dello Statuto del Contribuente», trattandosi «di una mera liquidazione dell'imposta dovuta per la registrazione degli atti giudiziari, diversa dall'imposta liquidata a seguito di accertamento, ove l'ufficio è tenuto, seppur sinteticamente, a ricostruire l'iter logico giuridico attraverso il quale l'amministrazione si è determinata ad adottare un determinato comportamento ed a fornire le ragioni della pretesa fiscale in tutti i suoi elementi essenziali, onde consentire un'efficace contestazione sull'an e sul quantum debeatur» e, nel caso in esame, la riscossione dell'imposta è regolata dall'art. 54, comma 5, del d.P.R. 131/86, il quale dispone che l'avviso di liquidazione «... deve contenere gli estremi dell'atto da registrare (o il fatto da denunciare) e la somma da pagare, liquidata ai sensi dell'art. 41 citato d.P.R.»», sicché «risultano sufficienti le indicazioni del numero di sentenza, dell'Autorità Giudiziaria emanante il provvedimento, delle parti in causa, della norma applicata per la liquidazione delle imposte, nonché che tale imposta veniva richiesta a titolo di "imposta principale"»;

- che appariva «parimenti infondato il secondo motivo, con cui si contestano i criteri di calcolo dell'imposta e delle voci accessorie», laddove «come esposto dalla resistente l'ufficio aveva richiesto una imposta fissa per la registrazione dell'atto giudiziario (registrazione decreto ingiuntivo- ingiunzione di pagamento), ai sensi dell'art. 8 Tariffa Allegata al T.U.R. 131/86 ... in considerazione del principio di alternatività IVA registro (articolo 40 del d.P.R. n. 131/86)» e «tre ulteriori imposte fisse sono state richieste per la registrazione degli atti enunciati (contratti) secondo quanto stabilito dall'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131»;

- che, «quanto agli interessi moratori, essi, se formano oggetto di condanna contenuta in un provvedimento giudiziale, sono assoggettati all'imposta proporzio-

nale di registro, anche quando riguardano una somma capitale soggetta a IVA, dovendosi differenziare il trattamento fiscale della sorte capitale e degli interessi di mora, visto che quest'ultimi sono espressamente esclusi dal campo di applicazione dell'IVA in forza dell'articolo 15 del d.P.R. n. 633/1972 (Cass. n. 21775 del 15 ottobre 2014)» e, «pertanto, l'Ufficio ha giustamente tassato gli stessi al 3%»;

- che era «infondata anche la doglianza relativa alla erronea tassazione della fidejussione applicandosi, nella fattispecie, l'aliquota dello 0,5 % su € 319.482 ai sensi dell'art 6 Tariffa parte I del T.U.R.». Sinteticamente riepilogate le vicende di causa, l'appellante ha lamentato, in particolare:

- che innanzitutto «occorre contestare la sentenza per avere violato l'art. 36, comma 2, n. 3 del d.lgs. 546/1992 nella parte in cui prevede che la sentenza deve contenere «le richieste delle parti» e l'art. 132, comma 2, n. 3 c.p.c. nella parte in cui prevede che la sentenza deve contenere «le conclusioni del pubblico ministero e quelle delle parti», laddove i primi giudici non hanno proprio riportato né le richieste, né le conclusioni della BCC ricorrente in primo grado;

- che «tutto questo ha portato i giudici a non decidere su doglianze formulate in modo specifico, come ad esempio, la base di calcolo degli interessi moratori e l'effettiva mancanza di atti asseritamente enunciati dal Tribunale che poi sono stati illegittimamente tassati dall'Ufficio», tant'è che «le gravi omissioni contenute nella sentenza e qui finora esposte hanno portato i giudici a non esaminare in concreto i fatti e i documenti di causa, senza accorgersi che nel decreto ingiuntivo (tassato dall'Agenzia delle Entrate) non si faceva alcun riferimento ad interessi di mora e alcun riferimento ai contratti che l'Agenzia ha successivamente tassato»;

- che «il denunciato vizio della sentenza si è riverberato sul contenuto della stessa, in considerazione del fatto che i Giudici

non si sono pronunciati su tutta la domanda della BCC, ponendosi quindi in evidente violazione anche dell'art. 112 c.p.c.»;

- che «nel ricorso si era eccepita, tra l'altro, la violazione e falsa applicazione dell'art. 3 della l. 241/1990, in considerazione della carente ovvero insussistente motivazione dell'atto impositivo dell'Agenzia delle Entrate», con specifico riferimento alla «mancata indicazione nell'avviso di liquidazione delle modalità di calcolo di interessi moratori (peraltro non presenti e non quantificati nel decreto ingiuntivo) e della mancata indicazione della motivazione dell'inserimento di atti asseritamente enunciati, ma assolutamente mai citati nel decreto ingiuntivo»;

- che «come già detto nel ricorso introduttivo, l'oggetto del decreto ingiuntivo del Tribunale di Salerno, sottoposto a tassazione ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131/1986, è il mancato pagamento di un importo di € 319.842,31 derivante da un'apertura di credito in conto corrente concessa dalla Ric_1 di Luogo_1 alla società Società_1, garantita da soggetti fideiussori», «operazione di servizio (concessione del credito) effettuata dalla banca, che è attratta nell'orbita dell'imposta sul valore aggiunto, ma che risulta esente da tale imposta ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera a) del d.P.R. n. 633/1972», laddove «per effetto delle disposizioni di cui all'art. 40 del d.P.R. n. 131/1986 il decreto ingiuntivo deve essere tassato in misura fissa secondo le disposizioni contenute nell'art. 8 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986», sul punto richiamando i documenti di prassi e l'orientamento della S.C. in materia;

- che «nel ricorso di primo grado si era già evidenziato che l'Agenzia delle Entrate aveva applicato la misura fissa di € 200,00 non solo sul decreto ingiuntivo (come stabilito dalla norma appena citata), ma anche su “3 atti richiamati”, indicandoli come conto corrente, apertura di credito e fideiussione e liquidando un

ulteriore importo di € 600,00 (200,00 x 3)» in sostanza applicando, «in modo del tutto fantasioso, 4 volte la tassazione in misura fissa (4 x 200,00 = 800,00), in luogo della corretta liquidazione di una sola misura fissa di € 200,00», «solo nell'atto di costituzione (e quindi con ritardo insanabile ai fini processuali e della difesa del contribuente)» specificando «che tale liquidazione è avvenuta ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 131/1986», laddove «ciò che deve essere tassato, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131/1986 e dell'art. 8, nota II della Tariffa ad esso allegata, è esclusivamente l'atto giudiziario (nel caso di specie il decreto ingiuntivo) e non rapporti contrattuali che emergono dall'immaginazione dell'Agenzia delle Entrate»;

- che «ciò che assume valore determinante – ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa – è il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro allorché il credito oggetto dell'accertamento derivi da operazioni di finanziamento nell'esercizio dell'attività bancaria (quindi, soggette a IVA, ancorché in regime di esenzione: art. 10, comma 1, n. 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633)» (cfr. Cass. n. 11841/2022), sicché «l'importo di € 600,00 calcolato dall'Ufficio va quindi annullato, mantenendo in vita esclusivamente l'importo di € 200,00, come unica ed unica sola tassazione sul decreto ingiuntivo»;

- che «si può procedere a tassazione per enunciazione se ricorrono questi due presupposti: da una parte l'atto enunciante deve fare una espressa menzione, al proprio interno, dell'atto enunciato; dall'altra parte quest'ultimo deve essere riportato nel contesto letterale del primo in maniera chiara ed univoca, in modo tale che i relativi tratti distintivi emergano in maniera tanto precisa da poter – quanto meno potenzialmente – procedere a sua registrazione come negozio a sé stante, ossia svincolato dall'altro negozio», mentre, «nel caso che qui ci occupa, appli-

cando i criteri dettati dalla normativa e confermati dalla Cassazione, non esistono atti enunciati nel decreto ingiuntivo oggetto del presente giudizio»;

- che, infatti, «nel decreto ingiuntivo non si enuncia né un contratto di conto corrente, né un contratto di apertura di credito, né un atto di fideiussione (cfr. all.3 al ricorso introduttivo)», bensì «si ordina esclusivamente il pagamento di somme di denaro al debitore e ai suoi fideiussori»;

- che «per avere la tassazione per “enunciazione” ai sensi dell’art. 22 occorre ovviamente che vi sia identità delle parti tra l’atto enunciante e l’atto enunciato (cfr., tra le tante, Cass. n. 14432/2023; n. 24969/2022; n. 18091/2022; n. 16539/2021)», mentre, «nel nostro caso, di registrazione del decreto ingiuntivo, non vi è identità delle parti tra i soggetti richiamati nel provvedimento del Tribunale e i singoli contratti (peraltro non enunciati) di conto corrente, di apertura di credito in conto corrente e di fideiussione»;

- che era anche erronea la tassazione degli importi ingiunti ai fideiussori, laddove «anche in questo caso, l’Ufficio, come già detto nel motivo precedente, omette di indicare la motivazione di tale tassazione e in ciò violando l’art. 3 della l. 241/1990 e l’art. 7 della l. 212/2000 e violando il diritto di difesa da parte del contribuente», laddove «nel decreto monitorio n. 897/2019 si ingiunge esclusivamente e semplicemente il pagamento di una somma di denaro» e «non si citano né atti, né contratti, se non l’importo dovuto per l’inadempimento dei debitori della Banca»;

- che «l’Ufficio ha applicato anche una tassazione proporzionale con la percentuale del 3% su “asseriti” interessi di mora indicati addirittura due volte nella misura di € 32.981,00, sia sulle fideiussioni, sia sul debito principale, come se – paradossalmente – l’importo ingiunto non fosse soltanto quello corretto di € 319.482,31, ma anche un pari importo

di € 319.482,31 ipoteticamente dovuto dai fideiussori, come se l’importo ingiunto fosse addirittura di € 638.964,62 (319.482,31 + 319.482,31 = 638.964,62)» e, «in questo modo, l’Ufficio duplicherebbe anche gli interessi (32.981,00 + 32.981,00 = 65.962,00)», peraltro senza «spiegazione...circa la motivazione della doppia tassazione»;

- che, «in secondo luogo, non si comprende immediatamente la modalità di calcolo arbitrariamente effettuata dall’Ufficio, il quale indica addirittura il lasso temporale che va dal 28 agosto 2018 al 12 dicembre 2019, senza spiegare tali ultime date a cosa si riferiscono»;

- che «ad una più attenta analisi e considerando i 471 giorni intercorrenti fra le due date indicate dall’ufficio, l’ipotetico tasso di mora applicato (dallo stesso ufficio) sarebbe commisurato alla percentuale dell’8% “circa” sul capitale di € 319.482,31», ma «dell’8% circa non emerge da alcun atto», trattandosi quindi di «un calcolo arbitrario compiuto dall’Ufficio, anche in considerazione del fatto che nel decreto ingiuntivo non vengono affatto quantificati tali interessi e non vengono indicate tali date»;

- che «di recente la Cassazione, a cui era stato sottoposto un caso di tassazione di un decreto monitorio nel quale era stato ingiunto il pagamento di una somma di danaro oltre agli interessi legali dalla scadenza delle singole fatture al saldo effettivo e alla rivalutazione monetaria, a fronte di una fornitura di macchinari per l’edilizia», ha confermato un consolidato principio di diritto secondo il quale «in tema di imposta di registro, la sentenza di condanna che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovute per un finanziamento, alla luce del principio di alternatività con l’IVA consacrato nell’art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, va sottoposta a tassazione fissa, in base alla previsione della nota II dell’art. 8 della tariffa, parte I, allegata al detto decreto, senza distinzione tra quota capitale e quo-

ta interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria - come tali esentati, ex art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972, dalla base imponibile IVA, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8 della detta tariffa -, ma siano gli interessi convenzionali, e quindi (con la commissione di massimo scoperto e la capitalizzazione trimestrale) il corrispettivo prodotto dall'operazione di finanziamento, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'IVA (Cass. n. 17276 del 2017)» (cfr. Cass. n. 33535/2022), mentre «nel caso invece che qui ci occupa, il Tribunale di Salerno ha emesso un decreto ingiungendo di pagare una quota capitale “oltre gli interessi richiesti”, senza specificare se fossero corrispettivi (e quindi non tassati) ovvero di mora e nel ricorso per decreto ingiuntivo la BCC parla anche di interessi “come da contratto”, facendo appunto riferimento indistintamente ad interessi corrispettivi e di mora», sicché «l'importo di € 1.978,00, calcolato in modo oscuro, vago e contra legem dall'Ufficio, va quindi annullato, con la conseguente riforma della sentenza impugnata».

Ha pertanto rassegnato come in atti le seguenti conclusioni:

«1. nel merito, in via principale, in accoglimento dei primi due motivi di appello, in totale riforma della sentenza impugnata, annullare l'avviso di liquidazione dell'Agenzia delle Entrate, poiché in aperta violazione dell'art. 3 della l. n. 241/1990, dell'art. 7 della l. n. 212/2000, degli artt. 52 e 54 del d.P.R. n. 131/1986, dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992 e degli artt. 112 e 132 c.p.c.;

2. nel merito, ancora in via principale, in totale riforma della sentenza impugnata, ed in accoglimento del terzo motivo di appello, annullare l'avviso di liquidazione dell'Agenzia delle Entrate, poiché in aperta violazione degli artt. 5, 22, 37 e 40 del d.P.R. 131/1986 e degli artt. 6 e 8 della

Tariffa, parte I del d.P.R. n. 131/1986 e dell'art. 633 c.p.c., dichiarando dovuto esclusivamente l'importo di € 200,00 a titolo di imposta di registro in misura fissa;

3. nel merito, in via gradata, in riforma della sentenza impugnata, ed in accoglimento sempre del terzo motivo di appello, annullare l'avviso di liquidazione dell'Agenzia delle Entrate, poiché in aperta violazione degli artt. 5, 22, 37 e 40 del d.P.R. n. 131/1986 e degli artt. 6 e 8 della Tariffa, parte I del d.P.R. n. 131/1986 e dell'art. 633 c.p.c. e determinare l'imposta nella misura ritenuta di giustizia;

4. in riforma della sentenza impugnata ed in accoglimento del ricorso, la condanna dell'Ente al pagamento degli onorari di lite del doppio grado di giudizio».

La parte appellata si è costituita con controdeduzioni depositate telematicamente in data 6 ottobre 2023 (e ridepositata in data 24 ottobre 2023) con le quali ha in particolare osservato:

- che “la pura liquidazione dell'imposta dovuta per la registrazione degli atti giudiziari è diversa oltre che distinta dall'imposta liquidata a seguito di accertamento ove l'ufficio è tenuto, seppur sinteticamente, a ricostruire l'iter logico-giuridico attraverso il quale l'amministrazione si è determinata ad adottare un determinato comportamento ed a fornire le ragioni della pretesa fiscale in tutti i suoi elementi essenziali ai fini di un'efficace contestazione sull'an e sul quantum debeatur» laddove, «nel caso in esame, la riscossione dell'imposta è regolata dall'art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131/86 il quale dispone che l'avviso di liquidazione ... deve contenere gli estremi dell'atto da registrare (o il fatto da denunciare) e la somma da pagare, liquidata ai sensi dell'art. 41 citato d.P.R.»;

- che “nel caso in rassegna l'avviso di liquidazione opposto è, comunque, pienamente rispondente alle indicazioni di cui all'art. 7 della l. n. 212/2000”, laddove,

“vertendosi, infatti, in materia di imposta di registro e facendo, l’avviso, riferimento ad un atto giudiziario da registrare (non allegato), né è stato riprodotto il contenuto essenziale, indicando il numero di sentenza, l’Autorità Giudiziaria emanante il provvedimento, le parti in causa, la norma applicata per la liquidazione delle imposte e che tale imposta veniva richiesta a titolo di «imposta principale»”;

- che *«l’ufficio aveva richiesto una imposta fissa per la registrazione dell’atto giudiziario (registrazione decreto ingiuntivo- ingiunzione di pagamento), ai sensi dell’art. 8 Tariffa Allegata al T.U.R. n. 131/86», nel mentre che «l’imposta fissa è stata chiesta in considerazione del principio di alternatività IVA registro (articolo 40 del d.P.R. 131/86) e tre ulteriori imposte fisse sono state richieste per la registrazione degli atti enunciati (contratti) secondo quanto stabilito dall’art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131»;*

- che *«per gli interessi invece, si fa presente che trattasi di interessi moratori e non convenzionali aventi natura risarcitoria, come si evince proprio dal decreto ingiuntivo e dalla domanda di parte» e che «l’importo degli interessi ammonta a € 1978,00 (3% su € 65.962,00)»;*

- che *«anche in ordine alla presunta erronea tassazione della fidejussione si precisa che la domanda è totalmente destituita di fondamento atteso che sull’atto di fideiussione enunciato si applica l’aliquota dello 0,5 % su € 319.482 ai sensi dell’art 6 Tariffa parte I del T.U.R.».*

Ha pertanto concluso chiedendo *«il rigetto dell’appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio»*. In data 13 settembre 2024 l’appellante ha depositato memorie illustrative.

All’esito dell’odierna udienza la causa è stata decisa come da dispositivo in atti.

Motivi della decisione

L’appello è fondato, e va pertanto accolto, risultando in buona sostanza condivisibili

le argomentazioni difensive della parte appellante quanto al vizio di motivazione dell’atto impugnato.

Sotto tale ultimo profilo, è appena il caso di evidenziare che, quanto alla possibilità di motivare *“per relationem”* a condivisibili scritti difensivi, con la sentenza delle SS.UU. n. 642 del 16 gennaio 2015, si è osservato che *«nel contenzioso civile, in cui di regola si contrappongono due parti o più parti, il compito del giudice è, come già rilevato, quello di decidere la controversia accogliendo - e rispettivamente rigettando -, totalmente o parzialmente, le pretese di una parte rispetto all’altra e ciò (a meno che non emerga la necessità di una diversa ricostruzione giuridica e fattuale della vicenda) per le ragioni dalla medesima espresse nei propri atti»*, che *«d’altro canto, lo scopo di una difesa professionale e della presentazione di scritti difensivi è proprio quello di convincere il giudice delle proprie buone ragioni»* e che quindi, quando ciò (come nella specie) dovesse accadere, *«cioè quando il giudice, adempiendo il proprio dovere di decidere la controversia, accogliesse l’istanza che ritiene meritevole di tutela (solo o anche) alla stregua delle ragioni esposte dalla parte nei propri scritti difensivi, ove queste ragioni risultassero espresse in modo chiaro ed esaustivo, sarebbe ipocrita chiedere al medesimo giudice di esporre nuovamente con diverse parole le medesime motivazioni che lo hanno convinto a stabilire una determinata regolamentazione degli interessi in conflitto, risultando invece più ragionevole e più “trasparente”, nonché in perfetta linea con un processo giusto, di durata contenuta ed ispirato al principio di effettività, riportare nella motivazione i passi dell’atto di parte condivisi e fatti propri dal giudice, piuttosto che parafrasarli in nome di una “originalità” espositiva priva di qualsivoglia fondamento logico o giuridico»*.

Tanto premesso, può ad ogni modo essere in particolare evidenziato, in via assorbenti

te in applicazione del principio della c.d. “ragione più liquida” per la risoluzione della controversia (cfr. Cass., Sez. 6, Sentenza n. 12002 del 28 maggio 2014; Cass., SS. UU., Sentenza n. 9936 del 08 maggio 2014), quanto segue.

Va in primo luogo osservato, quanto all’eccepito vizio motivazionale dell’atto impugnato, che non è condivisibile la tesi della parte appellata, secondo la quale i requisiti motivazionali dell’atto in questione sarebbero solo quelli indicati dall’art. 54, comma 5 del d.P.R. n. 131/1986, secondo cui *«nell’avviso devono essere indicati gli estremi dell’atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare»*, trattandosi di norma meramente integrativa, e non già sostituitiva, della disposizione più generale di cui all’art. 7 della l. n. 212/2000, e per la quale, secondo la formulazione “pro-tempore” vigente, era necessario motivare adeguatamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che avevano determinato la decisione dell’amministrazione, nonché allegare gli atti richiamati.

Difatti, la S.C. ha ravvisato, proprio in riferimento all’ avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 con la mera indicazione e senza allegazione del provvedimento giudiziario oggetto della registrazione, una violazione, per difetto di motivazione, dall’art. 7 della l. n. 212 del 2000 cit., in quanto tale disposizione mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad un’attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (cfr. Cass., Sez. 6, Ordinanza n. 29402 del 07 dicembre 2017, con richiamo anche a Cass., Sez. 6 - 5, n. 12468 del 17 giugno 2015 e Cass., Sez. 5, n. 18532 del 10 agosto 2010).

Peraltro, l’atto impugnato è carente già della stessa indicazione degli estremi degli atti che sarebbero stati enunciati e che

come tali sarebbero stati soggetti a registrazione, i quali nel contestato avviso non risultano minimamente specificati, essendovi solo un richiamo al menzionato decreto ingiuntivo n. 897/2019 emesso dal Tribunale di Salerno e un confuso e non meglio specificato richiamo a «3 contratti» di «conto corrente/ apertura di credito/fidejussione» (richiamo *a fortiori* tale da non potere affermare che la contribuente avesse immediata conoscibilità di detti atti senza compressione delle proprie garanzie difensive), laddove, per potersi configurare la enunciazione, è necessario che nell’atto sottoposto a registrazione vi sia espresso richiamo al negozio posto in essere, sia che si tratti di atto scritto o di contratto verbale, con specifica menzione di tutti gli elementi costitutivi di esso che servono ad identificarne la natura ed il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sé stante, ed essendo sempre necessario che le circostanze enunciate siano idonee di per sé stesse, e quindi senza necessità di ricorrere ad elementi non contenuti nell’atto, a dare certezza di quel rapporto giuridico (cfr., in motivazione, Cass., Sent. n. 28559/2019; cfr. anche Cass. n. 17020/2021).

Senza considerare, poi, che il deposito di un documento a fini probatori nell’ambito di un procedimento giudiziario contenzioso non costituisce “caso d’uso” in relazione all’art. 6 del d.P.R. n. 131 del 1986, il quale corrisponde ad *«attività...frutto di una valutazione discrezionale della parte che la compia»* intendendo conseguire dal deposito *«un effetto sostanziale e cioè l’acquisizione dell’atto medesimo a fini giuridici ed operativi...in sintonia con l’indirizzo espresso in dottrina, secondo cui è “il presupposto teleologico” a fondare l’obbligo di registrazione in “caso d’uso”, non essendo di per sé sufficiente il mero deposito a concretizzarlo»*, il tutto *«in linea con la necessità di assicurare che la tutela del diritto di difesa, garantita dall’art. 24 Cost., possa dispiegarsi pie-*

namente, senza che essa possa risultare ostacolata dall'imposizione fiscale derivante dall'applicazione dell'imposta di registro sul deposito dell'atto funzionale al conseguimento per l'interessato di fini giuridici ed operativi» (cfr., Cass., SS. UU., Sentenza n. 7682 del 16 marzo 2023), nel mentre che l'atto impugnato, oltre a non specificare chiaramente quali sarebbero gli atti enunciati con i relativi estremi, non illustra minimamente nemmeno le ragioni per le quali tali atti (ove in non riscontrata ipotesi depositati) non sarebbero stati richiamati per mere finalità probatorie.

Assolutamente confuse e non chiare risultano poi anche le indicazioni relative al computo dell'imposta e degli accessori ed alle ragioni della moltiplicazione delle voci di registrazione in misura fissa, a fronte inoltre dei seri rilievi della parte

appellante anche in ordine alla sottoposizione al regime IVA (cfr. anche Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15230 del 06 agosto 2004; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 28090 del 19 dicembre 2005; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2696 del 21 febbraio 2003; Cass., Sez. 1, Sentenza n. 3572 del 07 aprile 1998).

Per le suesposte – ed assorbenti – considerazioni, l'appello va quindi accolto in riforma della gravata sentenza.

Le spese processuali del doppio grado possono essere compensate per intero tra le parti in considerazione della complessità e controvertibilità delle questioni trattate, difatti con differente esito decisorio tra il primo ed il secondo grado.

P.Q.M.

accoglie l'appello e compensa le spese del doppio grado.

DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DI MANUTENZIONE SU IMMOBILI DI TERZI

**Corte di Giustizia Tributaria
Secondo grado della Campania
Sezione staccata di Salerno
Sez. 5, 30 settembre 2024, n. 5548**

**Presidente e Relatore Di Maio Gabriele
Giudice Nola Catia
Giudice Pisapia Maria Grazia**

Ires - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa - Costi di ristrutturazione o manutenzione su immobili di terzi – Inerenza

Il necessario nesso di strumentalità con l'attività d'impresa dei costi deducibili non può essere escluso nel caso in cui le spese si riferiscano a opere compiute su beni di terzi, posto che non assume rilevanza né l'utilità né la congruità dei costi, a meno che il fisco non dimostri una macroscopica antieconomicità del fatto. Di conseguenza, a norma dell'art. 109 TUIR, sono deducibili i costi sostenuti al fine di bonificare dall'amianto un'immobile della società di capitali contribuente, nonostante che l'intervento di manutenzione sia stato completato quando il fabbricato non apparteneva più al patrimonio societario siccome assegnato ai soci. Infatti l'operazione di bonifica, come è stato dimostrato dalla contribuente, rappresentava un obbligo preesistente all'assegnazione e non poteva rimanere inadempito senza comportare conseguenze negative e anche risarcitorie a carico della società.

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 2013/2022 la (all'epoca) Commissione Tributaria Provinciale di Salerno ha respinto, con integrale com-

pensazione tra le parti delle spese di lite, il ricorso proposto dalla Ricorrente_1 S.r.l. avverso l'avviso di accertamento ivi indicato.

La relativa vicenda processuale è stata così narrata dal primo giudice: «*con ricorso ritualmente notificato la ricorrente_1 S.r.l. impugna avviso di accertamento specificamente indicato nel ricorso per l'anno di imposta 2016, con cui si contestano ai fini Ires ed Irap, elementi negativi di reddito non deducibili, costi indeducibili in difetto del principio di inerenza ex art. 109, c. 5 del TUIR - artt. 5, 11 e 11 bis, del D.Lgs. 446/1997 per € 134.459,00 e IVA relativa per € 29.581,00; ai fini Ires e Irap elementi negativi di reddito non deducibili - costi indeducibili in difetto del principio di inerenza ex art. 109, c. 5 del TUIR - artt. 5, 11 e 11 bis, del D.Lgs. 446/1997 per € 3.395,00 e, ai fini IVA, indebita detrazione d'imposta afferente la manutenzione straordinaria incrementativa del valore dell'immobile strumentale assegnato ai soci in esenzione in violazione dell'art. 19 bis 2 del D.P.R. n. 633/72 per € 31.139,00. La società ricorrente deduce nullità dell'atto per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1956, indeducibilità quote ammortamento auto, indeducibilità dell'IVA per € 29.581,00 relativa alle 5 fatture dei costi ritenuti non deducibili per difetto di inerenza. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate e domandava il rigetto del ricorso. All'esito della camera di consiglio del 14.9.2022 la Commissione decideva come da dispositivo...».*

A sostegno del proprio convincimento, il primo giudice ha osservato, in particolare: - che «*il primo e il terzo motivo di ricorso sono infondati*», atteso che «*l'art. 109*

comma 5 del TUIR statuisce che le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi», mentre «nel caso di specie dalla lettura del PVC emerge che l'immobile oggetto di intervento è stato assegnato ai soci in data 29/09/2016 con tutte le attività di natura amministrativa (contatti con la società appaltatrice, accettazione del preventivo e successiva stipula del contratto, comunicazione all'Asl del piano di lavoro, fattura di acconto, analisi di laboratorio, piano di sicurezza e asseverazione dell'opera da realizzarsi) prodromiche all'intervento in questione avvenute antecedentemente al 29/09/2016 ossia prima della suddetta assegnazione con lavori materialmente eseguiti dal 10/10/2016 all'11/11/2016», sicché «è del tutto evidente quindi che le attività compiute sono state finalizzate all'assegnazione ai soci dell'immobile precedentemente locata a terzi e come tale non ha determinato, l'attività svolta, per la società alcun ricavo o altro provento in grado di formare il reddito» ed inoltre, «con riguardo all'indeducibilità dell'IVA per € 29.581,00 relativa alle 5 fatture dei costi ritenuti non deducibili per difetto di inerenza, ritenuta sussistente la indeducibilità dei costi, sussiste ovviamente anche la violazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72 in relazione all'IVA»;

- che era infine infondato anche il «secondo motivo di ricorso», dovendosi sul punto «rilevare che la mera stipula del contratto di assicurazione o il pagamento della tassa di proprietà non sono indicative della utilizzazione del bene che determinerebbe il relativo ammortamento collegato, come statuito dall'art. 102 del TUIR, all'entrata in funzione del bene».

Con ricorso depositato telematicamente in data 17.2.2023 la società soccombente ha

proposto appello ex art. 52 D. Lgs. n. 546/1992 avverso la suddetta sentenza.

L'appellante, riepilogate le vicende di causa, ha lamentato, in particolare:

- che «nella sentenza impugnata manca ogni esame delle contestazioni mosse dalla ricorrente avverso i motivi di accertamento», laddove «i primi giudici non chiariscono...perché lavori contrattualmente definiti dalla società prima della assegnazione dell'immobile avrebbero dovuto far capo ai soci assegnatari; perché ritengono aprioristicamente ed immotivatamente che le attività compiute sono state finalizzate all'assegnazione ai soci dal momento che la necessità manutentiva risale al 2015 e il contratto di appalto dei lavori e le autorizzazioni di legge sono stati posti in essere mesi prima della data di assegnazione dell'immobile ai soci, quando cioè non era ancora stato deciso alcunché a tale riguardo», laddove «eventuali risarcimenti di danni a terzi per la mancata rimozione dell'amianto avrebbero rappresentato costi rilevanti per la ricorrente_1 e quindi la spesa sostenuta per i lavori doveva essere considerata a tutti gli effetti deducibile rientrando nell'area o comparto di attività della società che avrebbe prodotto, per il futuro, maggiori redditi imponibili per il venir meno dei costi connessi ai risarcimenti danni»;

- che «infine i primi giudici non entrano proprio nel merito delle contestazioni mosse da un punto di vista giuridico (con citazione di innumerevoli sentenze dei giudici di legittimità) per cui è del tutto erroneo il richiamo che l'ufficio fa al principio di inerenza ex art. 109 TUIR in quanto un costo è inerente e quindi deducibile dal reddito d'impresa se è correlato all'attività in concreto esercitata, anche se in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, a prescindere dall'utilità e dal vantaggio apportati per il conseguimento di ricavi o di reddito. (Cassazione 11.1.2018 nr. 450 – Allegato 2)», laddove «è evidente (e non è in discussione) che la rimozione dell'amianto rientra nell'attività

esercitata dalla ricorrente_1 s.r.l. che è una società immobiliare proprietaria di diversi immobili concessi in locazione»;

- che *«anche per quanto concerne poi il secondo motivo di ricorso (indeducibilità totale della quota di ammortamento auto) appare ugualmente errato il contenuto motivazionale della sentenza che si riporta solo alle argomentazioni dell'Ufficio per cui l'auto acquistata il 19 dicembre 2016, per cui furono pagate assicurazione e tassa di circolazione in pari data, non sarebbe stata in alcun modo utilizzata dalla società fino all'1.1.2017 (data in cui è stata data in uso promiscuo al dipendente) », trattandosi di «una presunzione aprioristica ed immotivata, non suffragata da alcuna prova, che va disattesa anche alla luce di un semplicissimo criterio logico per cui un'auto viene usata fin dal primo giorno una volta che sia stata assicurata»;*

- che infine *«nessun cenno viene fatto dai primi giudici in relazione al fatto che parte dell'importo dedotto è stato portato tra le variazioni in aumento del reddito per cui, così decidendo, si verifica un'evidente duplicità di tassazione non solo sulla quota totale dell'ammortamento, ma anche sulla parte di esso che è stata portata ad aumento del reddito come sopra spiegato».*

Ha pertanto rassegnato le seguenti conclusioni:

1) In via preliminare dichiarare la nullità della sentenza impugnata per assoluta carenza di motivazione, in violazione dei diritti della ricorrente;

2) Nel merito dichiarare nullo il provvedimento dell'Ufficio delle Entrate di Salerno nr. TF9031800613/2022, relativo all'anno d'imposta 2016 per i motivi indicati sopra alle lettere A) e B);

3) In relazione al recupero dell'ammortamento dell'auto dichiarare corretto il solo recupero a tassazione della somma di € 1.697,39 avendo la società già recuperato a tassazione la somma di € 1.018,43 tra le variazioni in aumento del modello SC quadro RF;

C) con vittoria di spese ed onorari, del doppio grado di giudizio.

La parte appellata si è costituita con controdeduzioni depositate in data 4.10.2023 con le quali ha evidenziato, in particolare:

- che la sentenza impugnata era sufficientemente, seppur sinteticamente motivata;

- che *«è del tutto evidente che, a prescindere dalla titolarità formale del bene durante i mesi precedenti l'intervento fino al 29/09/2016, le spese sostenute non risultano correlate ad alcuna attività d'impresa né nell'immediato né tantomeno nel futuro (c.d. principio dell'»inerenza allargata» cfr. infra) in tal senso milita l'interruzione della fatturazione da parte della società verificata alla società locataria (società_1 divisione soc_2 S.r.l.) dell'immobile oggetto dell'intervento in questione, considerato che l'ultima fattura emessa datata 08/08/16 è relativa al trimestre giugno-agosto (cfr. unico allegato al pvg del 10/10/2019) mentre i pagamenti dei canoni di locazione successivi a partire già dal mese di settembre sono avvenuti nei confronti degli assegnatari dell'immobile, i soci nominativo_1 e nominativo_2»;*

- che *«la società pur ponendo in essere tutte le attività prodromiche all'intervento in questione ha contabilizzato i costi ad esso relativi in deroga al citato principio di inerenza considerato che dagli stessi non è emersa alcuna correlazione costiricavi attuale e futura e la Parte si è limitata a produrre tutta la documentazione amministrativa e contabile legata esclusivamente all'organizzazione dell'intervento non provando, pertanto, l'inerenza qualitativa immediata e futura richiesta dalla normativa»;*

- che, quanto alle *«contestazioni relative all'indeducibilità delle quote di ammortamento auto»*, *«il sostenimento dei costi per assicurazione e tassa di proprietà non implicano l'entrata in funzione del bene»* nel mentre che *«l'autovettura è stata assegnata a nominativo_3, in qualità di dipendente della società, come da «Ac-*

cordo per la concessione in uso promiscuo di auto aziendale» del 02/01/2017 (cfr. all. n. 1 al pvg del 09/08/2019)» e «ai sensi dell'art. 102, c. 1 del TUIR «le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene».

Ha pertanto concluso chiedendo «il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio». All'esito dell'odierna udienza la causa è stata decisa come da dispositivo.

Motivi della decisione

L'appello è fondato, e va pertanto accolto, risultando ampiamente condivisibili le argomentazioni difensive della società contribuente.

Sotto tale ultimo profilo, è appena il caso di evidenziare che, quanto alla possibilità di motivare “per relationem” a condivisibili scritti difensivi, con la sentenza delle SS. UU. n. 642 del 16/01/2015, si è osservato che *«nel contenzioso civile, in cui di regola si contrappongono due parti o più parti, il compito del giudice è, come già rilevato, quello di decidere la controversia accogliendo - e rispettivamente rigettando -, totalmente o parzialmente, le pretese di una parte rispetto all'altra e ciò (a meno che non emerga la necessità di una diversa ricostruzione giuridica e fattuale della vicenda) per le ragioni dalla medesima espresse nei propri atti»*, che *«d'altro canto, lo scopo di una difesa professionale e della presentazione di scritti difensivi è proprio quello di convincere il giudice delle proprie buone ragioni»* e che quindi, quando ciò (come nella specie) dovesse accadere, *«cioè quando il giudice, adempiendo il proprio dovere di decidere la controversia, accogliesse l'istanza che ritiene meritevole di tutela (solo o anche) alla stregua delle ragioni esposte dalla parte nei propri scritti difensivi, ove queste ragioni risultassero espresse in modo chiaro ed esaustivo,*

sarebbe ipocrita chiedere al medesimo giudice di esporre nuovamente con diverse parole le medesime motivazioni che lo hanno convinto a stabilire una determinata regolamentazione degli interessi in conflitto, risultando invece più ragionevole e più «trasparente», nonché in perfetta linea con un processo giusto, di durata contenuta ed ispirato al principio di effettività, riportare nella motivazione i passi dell'atto di parte condivisi e fatti propri dal giudice, piuttosto che parafrasarli in nome di una «originalità» espositiva priva di qualsivoglia fondamento logico o giuridico» (nello stesso senso, cfr., di recente, anche Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5209 del 06/03/2018; Cass., Sez. L - , Sentenza n. 21037 del 23/08/2018).

Tanto premesso, può ad ogni modo essere in particolare evidenziato, in via assorbente in applicazione del principio della c.d. “ragione più liquida” per la risoluzione della controversia (cfr. Cass., Sez. 6 - L, Sentenza n. 12002 del 28/05/2014; Cass., SS. UU., Sentenza n. 9936 del 08/05/2014), quanto segue.

Quanto al primo motivo di appello, giova ricordare che la S.C. ha affermato (cfr., in motivazione, Ordinanza n. 37921/2022):

- che, *«in relazione a costi di ristrutturazione o manutenzione sostenuti su immobili di terzi, la giurisprudenza interna e sovranazionale è ormai consolidata nel senso che l'inerenza sussiste a condizione che sia riscontrabile un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa, anche se solo in via potenziale»;*

- che *«riguardo alle II.DD., secondo la consolidata lettura giurisprudenziale del c.d. principio di inerenza, espresso dall'art. 109 TUIR, e del relativo onere probatorio, affinché i costi sostenuti nell'attività d'impresa possano essere dedotti dai componenti positivi di reddito occorre che il contribuente dimostri di averli sostenuti (che siano, cioè, certi, e ciò anche mediante idoneo supporto documentale – v. ex multis, Cass. n. 13300/2017), in cosa consistano (onde*

suffragarne l'inerenza, «vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa» - così, Cass. n. 11241/2017) nonché, in caso di contestazione dell'Amministrazione, anche la loro congruità (Cass. n. 10269/2017, Cass. n. 24668/2021; in senso contrario su tale ultimo aspetto, si vedano, però, Cass. n. 22938/2018, nonché Cass. n. 30366/2019);

- che «tale ultimo arresto, in particolare, merita di essere comunque evidenziato, per aver precisato che «in tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 75, comma 5 del D.P.R. n. 917 del 1986, ora art. 109, comma 5, del medesimo D.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente» (così la già citata Cass. n. 30366/2019; in senso conforme, assai di recente, Cass. n. 26911/2022);

- che, per quanto invece concerne l'IVA, sulla scorta della giurisprudenza euro unitaria (in particolare, Corte CE, 29 ottobre 2009 C-29/08, Skatteverket; Corte UE 18 luglio 2013, C-124/12, AES; Corte UE, 14 settembre 2017 C132/16, Sog_1; Corte UE, 28 febbraio 2018 C- 672/16, Sogget-

to_2), secondo cui il diritto di detrazione ha portata generale e può essere negato solo in circostanze eccezionali, Cass., Sez. Un., n. 11533/2018 ha affermato che «l'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto alla detrazione IVA anche per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta, anche se potenziale o di prospettiva e pur se, per cause estranee al contribuente, detta attività non possa poi in concreto essere esercitata»;

- che, sul piano probatorio, il relativo onere grava sul contribuente: si è infatti ritenuto (in particolare, Cass. n. 18904/2018) che «la prova dell'inerenza del medesimo (costo) quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato», con la precisazione che «l'inerenza di un costo (...) non può essere esclusa in considerazione della mera sproporzione o incongruenza della spesa»; in tale evenienza, tuttavia, il fisco può offrire la prova contraria, dimostrando che tale macroscopica antieconomicità «rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed attività d'impresa»;

- che, «non venendo... in rilievo la certezza dei costi», deve «solo...verificare, a tal fine, che i costi stessi siano legati da un nesso di strumentalità, anche solo potenziale o in divenire, con l'attività d'impresa, benché sostenuti su beni di proprietà di terzi», essendo, «d'altra parte, ... ben noto che il controllo del fisco sull'inerenza dei costi d'impresa, ai fini della loro deducibilità, non può interferire nel campo delle scelte imprenditoriali, a meno che la sproporzione tra prestazioni non sia rilevante ed evidente "ictu oculi" (così, Cass. n. 2224/2021)».

Orbene, i costi in questione, non contestati nella loro effettività, appaiono chiaramente strumentali all'attività di impresa, in quanto collegati all'esigenza di bonificare dall'amianto immobile aziendale, esigenza sorta ben prima della assegnazione dello stesso ai soci e precisamente, come in fatto finanche incontestato, quantomeno dal luglio del 2015 a seguito di segnalazione della "illo tempore" locataria e quindi ben prima della suddetta assegnazione, verificatasi in data 29.9.2016, laddove anche l'attività volta a risolvere la problematica era iniziata ben prima di tale data, con studio della stessa ed avvio dei relativi adempimenti burocratici e contrattuali. In tale contesto, la circostanza che l'intervento sia stato fattivamente completato in data successiva alla suddetta assegnazione non elide la strumentalità dello stesso alla attività della società, in quanto consistente nell'assolvimento di un preesistente obbligo della ricorrente_1 di rimozione dell'amianto, la cui inosservanza, come condivisibilmente dedotto dalla parte appellante, avrebbe potuto comportare conseguenze anche risarcitorie.

Fondato è anche il secondo motivo di appello, dovendosi sul punto osservare che l'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986, nel consentire la deducibilità delle «*quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa*» a partire «*dall'esercizio di entrata in funzione del bene*» esprime già di per sé un concetto elastico, non legato rigidamente alla entrata in funzione del bene, ma esteso anche ad un periodo precedente. Stante la genericità della norma, inoltre, ben può ritenersi che "l'entrata in funzione" si realizzi già per il solo fatto dell'immissione del bene nell'organizza-

zione aziendale in assetto idoneo e disponibile al suo uso. Tanto premesso, non può escludersi che l'autovettura in questione (come del resto presumibile anche in base all'«*id quod plerumque accidit*») fosse stata messa in funzione, nei sensi sopra indicati, già prima dell'accordo in data 2.1.2017 per la sua concessione in uso promiscuo ad una dipendente, ed in tal senso depongono le circostanze che in data 19.12.2016 era stata pagata la relativa assicurazione ed in data 22.12.2016 la tassa di circolazione, nel mentre che non appare significativa in contrario la circostanza che nel brevissimo periodo, peraltro contrassegnato da festività, intercorrente tra tali date ed il suddetto accordo, non siano stati effettuati acquisti di carburante, potendo essere bastato il carburante già presente nell'autovettura (e non potendosi nemmeno escludere che la dipendente avesse di fatto iniziato ad avvalersi del veicolo, eventualmente solo a fini di prova, prima della formalizzazione dell'accordo sostenendo spese di carburante).

Per le suesposte – ed assorbenti – considerazioni, si impone quindi l'accoglimento dell'appello, in riforma della gravata decisione.

Le spese processuali del doppio grado possono essere interamente compensate tra le parti in considerazione della complessità, novità e controvertibilità in fatto ed in diritto delle questioni trattate, difatti con diverso esito decisorio tra il primo ed il secondo grado.

P.Q.M.

accoglie l'appello e compensa le spese del doppio grado.

DECORRENZA DEL “TERMINE BREVE”: VIGE L'EQUIPOLLENZA DELLA NOTIFICA DELL'IMPUGNAZIONE ALLA NOTIFICA DELLA SENTENZA DI PRIMO GRADO

**Corte di Giustizia Tributaria
Secondo grado della Campania
Sezione staccata di Salerno
Sez. 12, 03 ottobre 2024, n. 5635**

Presidente Buono Massimo
Relatore Senatore Vincenzo
Giudice Maddaloni Ciro

***Ricorso per revocazione sentenza
di primo grado – Inammissibile –
Equipollenza notifica dell'impu-
gnazione (seppure inammissibile)
alla notifica della sentenza – Sussi-
ste – Appello proposto oltre i 60
giorni dalla notifica della sentenza
– Inammissibile***

In ossequio al principio di equipollenza della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza, è inammissibile l'appello dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione proposto oltre il termine “breve” di sessanta giorni dalla notifica del ricorso per la revocazione della sentenza di primo grado, ancorché quest'ultimo sia stato dichiarato inammissibile poiché carente dei presupposti necessari all'esperibilità di tale rimedio straordinario.

Svolgimento del processo

Con la impugnata sentenza la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno ha accolto il ricorso proposto dall'appellata avverso la cartella di pagamento n. 10020220007877467000 di € 184.991,15 al netto di sanzioni ed interessi, per carenza di titolo esecutivo, vizi formali e decadenza.

Con il primo motivo di appello l'Agenzia delle Entrate - Riscossione lamenta la illegittimità della sentenza per non avere il Collegio autorizzato la, pur richiesta, integrazione del contraddittorio con autorizzazione alla chiamata in causa della Agenzia delle Entrate.

Con il secondo motivo di appello si rileva la erroneità della decisione nella parte in cui si è ritenuta la illegittimità della cartella esattoriale per omessa notifica dell'atto prodromico, vertendosi in materia di controllo ex articolo 36 bis D.P.R. n. 600/73 per il quale è contemplato il solo inoltro facoltativo della comunicazione di irregolarità, regolarmente recapitata nel caso di specie.

L'appellata nel costituirsi ha preliminarmente eccepito la inammissibilità dell'appello per tardività.

Al riguardo, la difesa ha rappresentato e documentato di aver notificato all'AdER ricorso per revocazione della sentenza di primo grado, avente ad oggetto una imprecisa statuizione contenuta nel dispositivo, in data 28.4.2023.

Richiamando il dettato normativo e orientamenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità, l'appellata ha evidenziato che, nel caso di specie, operava il termine breve con decorrenza 28.4.2023 e spirato al sessantesimo giorno: di qui la intempestività dell'appello notificato solo in data 19 luglio 2023.

L'appellante ha depositato in data 11.9.2024 memorie illustrative con le quali ha, in primo luogo, controdedotto rispetto alla preliminare eccezione di inammissibilità dell'appello, sollevata

dall'appellato, in ragione della avvenuta notifica del ricorso per revocazione, sottolineando la inammissibilità dell'esperimento di tale rimedio straordinario, poi effettivamente rilevata dalla Corte di Giustizia di primo grado adita, l'omessa allegazione della sentenza e, dunque, la inidoneità di tale atto a legittimare l'applicazione del termine breve di impugnazione.

Nel prosieguo della memoria l'appellante si è riportata agli argomenti esposti all'interno dell'appello insistendo per l'accoglimento.

Motivi della decisione

L'appello è inammissibile.

Deve convenirsi con la difesa dell'appellata che *«la giurisprudenza di legittimità è unanime nello statuire il principio dell'equipollenza della notificazione di qualsiasi tipologia d'impugnazione della sentenza alla notifica di quest'ultima in ragione del fatto che “la notificazione di una prima impugnazione*

evidenzia la conoscenza legale del provvedimento impugnato e fa, pertanto, decorrere il termine breve” e ciò persino nell'ipotesi in cui l'impugnazione dovesse essere in seguito dichiarata inammissibile o improcedibile. (In termini, su tutte, Cass., SS.UU., 13 giugno 2016, n. 12084 - Cfr. All. sub n. 3; da ultimo, ex multis, Cass., 1 marzo 2023, n. 6146)».

Non v'è ragione di discostarsi da tale orientamento in questa sede, dovendo solo aggiungere che l'appellata ha fornito compiuta prova della notifica del ricorso per revocazione alla appellata in data 28.4.2023, nonché della presa in carico da parte del sistema di tale ricorso in data 23 maggio 2023.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile l'appello e l'appellante al pagamento delle spese processuali a beneficio del difensore dell'appellata dichiaratosi antistatario liquidandole in € 5.000, oltre accessori come per legge.

Commento

di Carlo Ferrari e Sonia Schillaci

INAMMISSIBILE L'APPELLO PROPOSTO OLTRE I 60 GIORNI DALLA NOTIFICA DEL RICORSO PER REVOCAZIONE SULLA SENTENZA DI PRIMO GRADO

1. Fatti di causa

2. L'equipollenza della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza

3. Considerazioni conclusive

1. Fatti di causa

Nella fattispecie oggetto della pronuncia in commento l'Agenzia delle Entrate - Riscossione proponeva appello avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente per sentir dichiarare l'annullamento della cartella di pagamento ivi impugnata.

Costituitasi in giudizio, l'appellata società lamentava quale *exceptio litis ingressum impediens* l'inammissibilità dell'appello erariale per tardività.

Propriis verbis, la difesa della parte privata rappresentava e documentava di aver precedentemente (alla ricezione dell'appello di parte avversaria) notificato all'AdER ricorso per revocazione della sentenza di primo grado.

Richiamando il dettato normativo ed i consolidati orientamenti espressi dalla Corte di legittimità, l'appellata evidenziava che nel caso di specie, in ossequio al principio di equipollenza della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza, decorreva il termine breve di sessanta giorni per la proposizione dell'appello da parte dell'AdER avverso la medesima sentenza.

Considerato, pertanto, che l'appello veniva proposto dall'agente della riscossione in data 19 luglio 2023 (ben oltre i sessanta giorni decorrenti dal 28 aprile 2023 – data di proposizione del ricorso per revocazione della sentenza di primo grado da parte della contribuente), esso era da considerarsi inammissibile.

Da par suo, l'AdER avversava la tesi dell'inammissibilità del proprio appello sostenendo l'inapplicabilità del principio dell'equipollenza della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza nelle fattispecie, come quella oggetto di commento, di inammissibilità della prima impugnazione (revocazione della sentenza di primo grado).

Posta la causa in decisione, il Collegio di *secundae curae* statuiva in senso favorevole alla parte privata dichiarando l'inammissibilità per tardività dell'appello dell'agente della riscossione assumendo a fondamento della propria statuizione l'unanime orientamento della Corte di legittimità a mente del quale il principio di equipollenza della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza, ai fini della decorrenza del termine breve, si applica anche nel caso in cui la prima impugnazione della sentenza dovesse essere dichiarata inammissibile o improcedibile¹.

2. L'equipollenza della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza

La sentenza in commento applica magistralmente al caso di specie il tetragono orientamento² della Corte di Cassazione afferente all'equipollenza, quanto al termine breve di decorrenza, della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza anche nel caso in cui, come accaduto in fattispecie, la prima impugnazione sia dichiarata inammissibile.

Prima di approfondire il principio di equipollenza della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve per impugnare, par d'uopo soffermarsi sull'istituto della notificazione della sentenza quale strumento acceleratorio per la formazione del giudicato.

Come noto, ai fini dell'impugnazione della sentenza, la legge processuale civile affianca al termine c.d. lungo ex art. 327 c.p.c., indipendente dall'*agere* delle parti, il cui *dies a quo* è individuato nel giorno di pubblicazione del *decisum* e spira con il decorso di sei mesi, anche il termine, eventuale, c.d. breve ex art. 325 c.p.c.³ che decorre dalla notificazione della sentenza per iniziativa di una delle parti. Nell'ambito del processo tributario, il duplice termine di impugnazione è rinvenibile dal combinato disposto degli artt. 51, comma 1, e 38, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, a mente dei quali il termine per impugnare le sentenze delle C.G.T. è di sessanta giorni (termine

breve), decorrente dalla loro notificazione ad istanza di parte, che si tramuta in sei mesi (termine lungo) qualora nessuna delle parti provveda alla detta notificazione.

Gli Ermellini, nella sentenza resa a Sezioni Unite n. 6278/2019, hanno accuratamente messo in luce la diversa *ratio* sottesa ad entrambi i termini, evidenziando che, a fondamento del termine lungo, permane l'esigenza pubblicistica dello Stato di evitare la pendenza delle controversie *sine die*, a garanzia della necessaria celerità del giudizio e della doverosa certezza dei rapporti giuridici, conformemente al disposto costituzionale di cui all'art. 111 della Carta Costituzionale.

Diversa, invece, è la *ratio legis* sottesa alla decorrenza del termine "breve" che, secondo l'apparato

motivazionale del *Plenum*, non dipende né dalla conoscenza legale della sentenza, in quanto essa esiste giuridicamente per le parti in forza della sua pubblicazione, né tantomeno dalla conoscenza effettiva della stessa, che può aversi mediante comunicazione ad opera della cancelleria o richiesta di copia eseguita dalla parte.

In tale prospettiva, dunque, i Supremi giudici hanno evidenziato come la funzione ontologica della notifica della sentenza sia quella di attribuire al soggetto notificante un "diritto potestativo" di natura processuale che, esercitato nei confronti del destinatario della notifica, ne implica la soggezione all'attività processuale altrui, delimitando, così, l'esercizio del suo potere di impugnazione entro il termine "breve".

In aliis verbis, la *ratio* della decorrenza del termine "breve" è legata alla natura sollecitatoria della notificazione della sentenza che il soggetto notificante esegue nei confronti del destinatario della notifica per pervenire ad una decisione rapida sull'eventualità di proporre impugnazione.

Con adamantina argomentazione, inoltre, la Suprema Corte riconduce alla notifica dell'impugnazione gli stessi effetti della notifica della sentenza in quanto «*presupponendo l'esercizio dell'impugnazione la conoscenza della sentenza impugnata ricorre, invero, esattamente la situazione di notum facere realizzata dalla notificazione della sentenza, cui allude l'art. 326 c.p.c., comma 1*».⁴

Orbene, posta in questi termini la *quaestio*

affidente alla decorrenza del termine breve per impugnare, la Cassazione implicitamente esclude *tout court* qualsiasi deroga al principio *de quo* dacché, anche nel caso di inammissibilità dell'impugnazione, si avrà ugualmente la decorrenza del termine breve, rappresentando, l'impugnazione, pur sempre una critica alla sentenza.

È sulla base di questi principi, dunque, che nel caso oggetto del presente contributo, i Giudici salernitani hanno legittimamente dichiarato l'inammissibilità per tardività dell'appello proposto da AdER poiché proposto ben oltre il termine (breve) di sessanta giorni decorrente dalla data di proposizione del ricorso per revocazione della sentenza di prime cure dalla società contribuente, ancorché dichiarato inammissibile dalla C.G.T. di primo grado all'uopo adita.⁵

Inammissibilità del gravame erariale, per sua tardività, da cui, nel caso, non poteva che derivarne il passaggio in giudicato della sentenza di *primae curae* in relazione ai motivi di impugnazione vanamente proposti dall'agente della riscossione.

3. Considerazioni conclusive

In conclusione, la Corte territoriale merita un plauso per aver egregiamente applicato al caso di specie i principi prescritti dal diritto vivente in materia di equipollenza, ai fini della decorrenza del termine breve per impugnare, della notifica dell'impugnazione alla notifica della sentenza anche in circostanze apparentemente suscettibili di essere qualificate come abusive degli strumenti processuali (quale potrebbe essere considerato *prima facie* l'artato utilizzo dello strumento processuale della revocazione, poi dichiarata inammissibile, al solo fine di far decorrere il termine breve), in quanto, come condivisibilmente affermato dalla Suprema Corte, «il divieto dell'uso deviato, o indiretto, degli strumenti processuali, non può considerarsi violato qualora gli effetti vantaggiosi discendano soltanto in conseguenza di un concorrente difetto di normale diligenza della controparte».

Note bibliografiche

¹ *Ex pluribus*, Cfr. Cass., SS.UU., 13 giugno 2016, n. 12084.

² Da ultimo, Cass. Ord. 17.03.2025, n. 7053; Ord. 13.02.2025, n. 3720.

³ Trenta giorni per proporre l'appello, la revocazione e l'opposizione di terzo contro le sentenze delle Corti di appello; sessanta giorni per proporre il ricorso per cassazione.

⁴ Così Cass., Ord. 01.06.2021, n. 15209. Codesto *decisum* merita di essere segnalato anche per ciò che concerne la definizione che la Corte fornisce dell'operazione ermeneutica in parola, definitivamente archiviando, anche da un punto di vista lessicale, l'interpretazione analogica degli effetti della notifica dei due atti (atto di impugnazione, da una parte, e sentenza dall'altra), in favore di un'interpretazione meramente estensiva degli stessi. Difatti, a fronte di numerosi pronunciamenti in cui la notifica dell'impugnazione e la notifica della sentenza venivano considerate due attività diverse, dalla cui conseguenza comune (la decorrenza del termine breve) se ne faceva discendere un'interpretazione analogica, in tale *decisum* la Corte, con uno slancio di acribia giuridica, afferma che, invero, la notificazione dell'impugnazione non deve essere considerata quale attività avulsa e distinta dalla notifica della sentenza, essendo la prima semplicemente un modo per portare a giuridica conoscenza della controparte la seconda. Per approfondimenti, cfr. C. Ferrari – S. Schillaci, "Il termine breve per proporre l'appello decorre dalla proposizione del ricorso per revocazione della sentenza della CTP", in *Il Fisco* n. 28/2021, p. 2773 e ss.

⁵ Par d'uopo, a tal punto, ribadire che la revocazione nel processo tributario è disciplinata dagli artt. 64-67 del D.Lgs. n. 546/1992. Essa è un mezzo di impugnazione delle sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado dalle Corti di giustizia tributarie. In particolare, per ciò che concerne le sole sentenze di primo grado, la revocazione (c.d. straordinaria) sarà esperibile solo per i motivi di cui ai numeri 1), 2), 3) e 6) dell'art. 395 c.p.c. (ovverossia nei casi in cui la decisione sia stata viziata da dolo, falsità e impossibilità della parte di produrre documenti per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario). Con la revocazione si sollecita allo stesso giudice che ha emesso la sentenza impugnata la sostituzione di quest'ultima per alcuni motivi, a carattere tassativo, che non ne censurano direttamente la legittimità, come avviene per il giudizio per cassazione, ma l'erroneità del giudizio di fatto.

EFFECTIVE DATE OF THE ‘SHORT TERM’: THE NOTIFICATION OF THE APPEAL IS EQUIVALENT TO THE NOTIFICATION OF THE FIRST INSTANCE JUDGMENT

**Tax Court second instance Campania,
Salerno branch**

Sec. 12, 3rd October 2024, no. 5635

President Buono Massimo

Relator Senatore Vincenzo

Judge Maddaloni Ciro

Appeal for revocation of the first instance judgment - Inadmissible - Equivalence of notification of appeal (even if inadmissible) to the notification of judgment - Exists - Appeal lodged more than 60 days after the notification of judgment - Inadmissible

In accordance with the principle of equivalence of the notification of the appeal to the notification of the judgment, the appeal lodged by the Revenue Agency-Collection more than the 'short' time of sixty days from the notification of the appeal for the revocation of the first instance judgment, even if the latter was declared inadmissible because lacking of the necessary conditions for the application of such extraordinary remedy.

Proceedings

With the contested judgment, the Court of First Instance of Salerno upheld the appeal lodged by the respondent against the payment notice no. 10020220007877467000 for € 184,991.15, net of penalties and interest, on the grounds of lack of enforceable title, formal defects and revocations. In the first ground of appeal, the Revenue Agency Collection complains that the judgment is unlawful because the court did not authorise the requested integration of the adversarial procedure with authori-

sation to join the Revenue Agency as a party to the proceedings. The second ground of appeal concerns the erroneous nature of the decision insofar as it deemed the tax assessment notice unlawful due to failure to notify the preliminary act, since it concerned a control pursuant to Article 36 bis of Presidential Decree No. 600/73, which only provides for the optional forwarding of the notice of irregularity, which was duly delivered in the present case. The respondent, in appearing before the court, preliminarily objected to the admissibility of the appeal on the grounds of lateness. In this regard, the defence represented and documented that it had notified Ader of an appeal for revocation of the first instance judgment, concerning an imprecise ruling contained in the operative part, on 28th April 2023. Referring to the legal precepts and guidelines expressed by the case law of legality, the respondent pointed out that, in the case in question, the short time limit began on 28th April 2023 and expired on the sixtieth day: hence the untimeliness of the appeal, which was only notified on 19th July 2023. On 11th September 2024, the appellant registered explanatory memories in which it first countered the preliminary objection of inadmissibility of the appeal raised by the respondent on the grounds that the appeal for revocation had been notified, emphasising the inadmissibility of this extraordinary remedy, which was subsequently upheld by the Court of First Instance, the failure to attach the judgment and, therefore, the unsuitability of that act to justify the application of the short time

limit for appeal. In the remainder of the submission, the appellant referred to the arguments set out in the appeal, insisting on its acceptance.

Reasons for the decision

The appeal is inadmissible.

It must be agreed with the respondent's defence that *"the case law of the Court of Cassation is unanimous in establishing the principle of the equivalence of the notification of any type of appeal against a judgment to the notification of the latter, on the grounds that 'the notification of a first appeal highlights the legal knowledge of the contested measure and therefore triggers the short time limit", even in the event that the appeal is subsequently declared inadmissible or unfounded. (In*

terms, above all, Cass., SS.UU., 13th June 2016, no. 12084 - See Annex no. 3; most recently, ex multis, Cass., 1st March 2023, no. 6146)'.

There is no reason to depart from this approach in this case, only adding that the respondent provided a complete proof of the notification of the appeal for revocation to the respondent on 28th April 2023, as well as the acceptance of the appeal by the system on 23rd May 2023.

For these reasons

The appeal and the appellant are declared inadmissible in having to pay the legal costs incurred by the respondent's counsel, amounting to € 5,000, plus ancillary costs as provided for by law.

COMMENTARY

by Carlo Ferrari and Sonia Schillaci

APPEAL LODGED MORE THAN 60 DAYS AFTER THE NOTIFICATION OF THE APPEAL FOR THE REVOCATION OF THE FIRST INSTANCE JUDGMENT IS INADMISSIBLE

- 1. Facts of the case**
- 2. The equivalence of notification of the appeal to notification of the judgment**
- 3. Concluding remarks**

1. Facts of the case

In the case in question, the Revenue Agency - Collection appealed against the first instance judgment that had upheld the appeal filed by the taxpayer company to have the payment notice challenged therein declared null and void. Appearing in court, the respondent company claimed that the tax appeal was inadmissible due to its late filing. *Propriis verbis*, the private party's defence argued and documented that it had previously (prior to receiving the opposing party's appeal) notified the AdER of its appeal for the revocation of the first instance judgment. Referring to the provisions of the law and the established guidelines expressed by the Court of Cassation, the respondent pointed out that in the case in question, in accordance with the principle of equivalence between the notification of the appeal and the notification of

the judgment, the short period of sixty days for the AdER to lodge an appeal against the same judgment had begun. Therefore, considering that the appeal was lodged by the collection agent on 19th July 2023 (well beyond the sixty days starting from 28th April 2023 – the date on which the taxpayer lodged the appeal for revocation of the first instance judgment), it was to be considered inadmissible.

For its part, the AdER opposed the argument that its appeal was inadmissible, arguing that the principle of equivalence between the notification of the appeal and the notification of the judgment was inapplicable in cases such as the one in question, where the first appeal (appeal against the first instance judgment) was inadmissible. Having considered the case, the Court of Appeal ruled in favour of the private party, declaring the appeal by the collection agent inadmissible on the grounds of lateness, basing its ruling on the unanimous opinion of the Court of Cassation, according to which the principle of equivalence between the notification of the appeal and the notification of the judgment, for the purposes of the short time limit, also applies in cases where the first appeal against the judgment is declared inadmissible or unfounded.¹

2. The equivalence of the notification of the appeal to the notification of the judgment

The judgment in question masterfully applies to the case in question the consistent position² of the Court of Cassation regarding the equivalence, in terms of the short time limit, of the notification of the appeal to the notification of the judgment, even in cases where, as in the case in question, the first appeal is declared inadmissible. Before examining, deeply, the principle of equivalence between the notification of the appeal and the notification of the judgment for the purposes of the short time limit for appealing, it is necessary to consider the institution of the notification of the judgment as a means of accelerating the formation of the final judgment.

As it is well known, for the purposes of appealing the judgment, the civil procedural law combines the so-called long time limit pursuant to Article 327 of the Italian Code of Civil Procedure³, which is independent of the actions of the parties, whose starting date is identified as the day of publication of the decision and expires after six months, also the possible so-called short time limit pursuant to Article 325 of the Italian Code of Civil Procedure³, which starting from the notification of the judgment on the initiative of one of the parties. In tax proceedings, the dual time limit for appeal can be found in the combined provisions of Articles 51, par. 1 and 38, par. 3 of Legislative Decree No. 546/1992, according to which the time limit for appealing against judgments of the C.G.T. is sixty days (short time limit), starting from their notification at the request of a party, which becomes six months (long time limit) if none of the parties provides for such notification. In their ruling no. 6278/2019, the judges of the Court of Cassation carefully highlighted the different rationale underlying both terms, pointing out that the long term is based on the public interest requirement of the State to avoid disputes pending indefinitely, in order to guarantee the necessary speed of the proceedings and the necessary certainty of legal relationships, in accordance with the constitutional provisions of Article 111 of the Constitution. The *ratio legis* underlying the “short” time limit is different, however, which, according to the reasoning of the Plenary Session, does not depend on the legal knowledge of the judgment, as it

legally exists for the parties by virtue of its publication, nor on the actual knowledge of the judgment, which can be obtained through the communication by the registry or a request for a copy made by the party. In this perspective, therefore, the Supreme Court judges have highlighted how the ontological function of the notification of the judgment is to attribute to the notifying party a “potestativus right” with its procedural nature which, when exercised against the recipient of the notification, implies their subjection to the procedural activity of others, thus limiting the exercise of their power of appeal within the “short” time limit. In other words, the rationale for the “short” time limit is linked to the urgent nature of the notification of the judgment that the notifying party carries out vis-à-vis the recipient of the notification in order to reach a quick decision on whether to appeal. Furthermore, with adamant reasoning, the Supreme Court attributes the same effects to the notification of the appeal as to the notification of the judgment, since “*the exercise of the appeal presupposes knowledge of the contested judgment, the situation of notum facere achieved by the notification of the judgment, referred to in Article 326, par. 1 of the Code of Civil Procedure, applies*”⁴. Now, having framed the question relating to the start of the short time limit for appeal in these terms, the Court of Cassation implicitly excludes tout court any derogation from the principle in question since, even in the case of inadmissibility of the appeal, the short time limit will still apply, as the appeal still represents a criticism of the judgment. It is on the basis of these principles, therefore, that in the case in question, the judges in Salerno legitimately declared the appeal lodged by AdER inadmissible on the grounds of lateness, since it was lodged well beyond the (short) time limit of sixty days from the date of the appeal for revocation of the first instance judgment by the taxpayer company, even though it was declared inadmissible by the C.G.T. of first instance, which was heard for this purpose⁵. The tax appeal was inadmissible due to its lateness, which, in this case, could only result in the first instance judgment becoming final in relation to the grounds for appeal unsuccessfully put forward by the collection agent.

3. Concluding remarks

In conclusion, the Regional Court deserves praise for having admirably applied the principles prescribed by case law on equivalence to the case in question, for the purposes of the short time limit for appealing, from the notification of the appeal to the notification of the judgment, even in circumstances that could apparently be classified as abusive use of procedural instruments (as could be considered *prima facie* the artificial use of the procedural instrument of revocation, subsequently declared inadmissible, for the sole purpose of triggering the short time limit), since, as the Supreme Court has rightly stated, “*the prohibition on the misuse or indirect use of procedural instruments cannot be considered to have been violated if the advantageous effects are solely the result of a concurrent lack of normal diligence on the part of the other party*”.

References

¹ Ex pluribus, see Cass., SS.UU., 13th June 2016, no. 12084.

² Most recently, Cass. Ord. 17.03.2025, no. 7053; Ord. 13.02.2025, no. 3720.

³ Thirty days to lodge an appeal, revocation and third-party opposition against the judgments of the Courts of Appeal; sixty days to lodge an appeal to the Court of Cassation.

⁴ Thus Cass., Order 01.06.2021, no. 15209. This decision is also noteworthy for the Court's definition of the interpretative operation in question, definitively ruling out, also from a lexical point of view, the analogical interpretation of the effects of

the notification of the two acts (the appeal on the one hand and the judgment on the other) in favour of a purely extensive interpretation of the same. In fact, in contrast to numerous rulings in which the notification of the appeal and the notification of the judgment were considered two different activities, from whose common consequence (the start of the short time limit) an analogical interpretation was derived, in this decision the Court, with a burst of legal rigour, states that, in fact, the notification of the appeal should not be considered as an activity separate and distinct from the notification of the judgment, since the former is simply a way of bringing the latter to the legal knowledge of the other party. For further information, see C. Ferrari - S. Schillaci, “The short time limit for lodging an appeal starts from the filing of the appeal for revocation of the CTP judgment”, in *Il Fisco* no. 28/2021, p. 2773 et seq.

⁵ At this point, it is necessary to reiterate that revocation in tax proceedings is governed by Articles 64-67 of Legislative Decree no. 546/1992. It is a means of challenging judgments handed down on appeal or in a single instance by the tax courts. In particular, with regard to first instance judgments only, revocation (known as extraordinary revocation) may only be sought on the grounds set out in points 1), 2), 3) and 6) of Article 395 of the Italian Code of Civil Procedure. (i.e. in cases where the decision was vitiated by fraud, falsification and the impossibility of the party to produce documents due to force majeure or the actions of the opponent). With revocation, the same judge who issued the contested judgment is asked to replace it for certain reasons, which are mandatory in nature and do not directly censure its legitimacy, as is the case with cassation proceedings, but rather the erroneousness of the judgment of fact.

