



**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ETTORE CIRILLO	Presidente
LUCIO NAPOLITANO	Consigliere
MARCELLO M. FRANCANZANI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.
ANGELO NAPOLITANO	Consigliere

IRES IRAP  
AVVISO  
ACCERTAMENTO  
RISCOSSIONE  
PROVVISORIA

023

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 10097/2015 R.G. proposto da:

JONICA ZUCCHERI S.R.L. elettivamente domiciliata in Roma, via Simone de Saint Bon, 89, presso lo studio dell'Avv. Federico Genovesi che la rappresenta e difende, unitamente agli Avv. Paolo Momigliano e Debora Perfigli,

contro

– ricorrente –

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende,

– controricorrente –



avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LIGURIA n. 1093/2014,  
depositata il 14/10/2014;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 3126/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,  
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura  
generale dello Stato che la rappresenta e difende,

– ricorrente –

contro

JONICA ZUCCHERI S.R.L. elettivamente domiciliata in Roma, via S.  
Nicolò De' Cesarini, 3, presso lo studio dell'Avv. Luca Vianello che la  
rappresenta e difende, unitamente all'Avv. Paolo Momigliano,

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LIGURIA n. 1508/2018,  
depositata il 13/11/2018,

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 30 novembre 2023  
dal Consigliere Rosanna Angarano;

dato atto che il Sostituto Procuratore generale, Alessandro Pepe, ha  
chiesto l'accoglimento del secondo e del quinto motivo del ricorso  
10097/2015, rigettati i restanti, e l'accoglimento del ricorso  
3126/2019;

sentiti l'Avv. Ivano Vigliotti, anche in sostituzione dell'Avv. Paolo  
Momigliano, per la società contribuente e l'Avv. dello Stato, Gianna  
Galluzzo, per l'Agenzia delle entrate.

### **FATTI DI CAUSA**

1. L'Ufficio, a seguito di una verifica fiscale relativa all'anno 2008,  
accertava, nei confronti della Jonica Zuccheri s.r.l., un maggior reddito,  
ai fini Ires, di euro 264.425,00; una maggiore produzione, ai fini Irap,  
di euro 271.733,00 ed una maggiore iva di euro 20.745,00.



Nell'accertamento, l'Amministrazione non teneva conto dell'istanza che la società aveva avanzato in sede stragiudiziale di «compensazione» della maggiore pretesa fiscale con il credito conseguente ad un errore commesso nella dichiarazione dei redditi del medesimo anno in merito ad una plusvalenza. In particolare, la contribuente evidenziava di aver inserito in dichiarazione una plusvalenza che non avrebbe dovuto inserire e che aveva determinato un aumento della base imponibile sia ai fini Ires che Irap.

1.2. La C.t.p. (sent. n. 194 del 2013), in parziale accoglimento del ricorso, determinava il reddito ai fini Ires in euro 201.731,00; il valore della produzione in euro 941.834,00 ed annullava le rettifiche Iva. Quanto alla richiesta della contribuente di portare in compensazione, rispetto alle maggiori imposte accertate, il credito derivante dall'errore commesso in dichiarazione, affermava di non avere «giurisdizione» in merito.

1.3. Detta sentenza veniva appellata da entrambe le parti.

La C.t.r. rigettava l'appello incidentale dell'Ufficio ed accoglieva l'appello della società riducendo ulteriormente la base imponibile dell'Ires dell'importo di euro 12.839,00, riconoscendo la natura strumentale di un immobile sito in Olbia e la conseguente deducibilità dei costi esclusi dall'Ufficio e confermava, invece, le ulteriori riprese a tassazione; quanto alla compensazione, rigettava il motivo di appello della società, che aveva contestato la pronuncia di difetto di giurisdizione, e la conseguente richiesta di rimessione al primo giudice. La C.t.r. affermava sul punto che il contribuente, per correggere errori commessi nella dichiarazione, causa dell'esposizione di un maggior reddito non percepito, poteva o presentare una dichiarazione integrativa o avanzare istanza di rimborso; che, invece, l'istanza era preclusa in sede contenziosa.



1.4. Avverso la sentenza della C.t.r. ricorre in Cassazione la società contribuente e l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso (RG 10097/2015).

2. Dopo l'emissione della sentenza di primo grado n. 194 del 2013 (con la quale, come già detto, era stato ridotto l'imponibile soggetto a tassazione rispetto a quanto accertato con l'atto impositivo) l'Ufficio – valendosi della possibilità di iscrizione frazionata di cui all'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 – notificava alla società contribuente intimazione di pagamento per la somma di euro 97.117,25 pretesa in ragione di quanto ivi statuito ovvero, stante l'annullamento parziale, riducendo gli importi dovuti rispetto a quelli dell'originario atto impositivo.

2.1. Poiché successivamente all'intimazione di pagamento la C.t.r. (sent. 1093 del 2014) aveva ridotto ulteriormente l'imponibile, l'Ufficio provvedeva alla sgravio parziale in ragione di quanto ivi statuito.

2.2. La C.t.p. di Genova, innanzi alla quale la società contribuente impugnava l'intimazione di pagamento, rigettava il ricorso (sent. n. 1260 del 2014).

La C.t.r. (sent. n.1508 del 2018) accoglieva l'appello della contribuente.

2.3. Avverso detta ultima sentenza ricorre in Cassazione l'Agenzia delle entrate e la società contribuente resiste con controricorso. (R.G. 3126/2019).

3. La contribuente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ. in entrambi i giudizi.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Sussiste connessione fra i due giudizi, pendenti fra le stesse parti, aventi ad oggetto, l'uno, l'impugnazione dell'avviso di accertamento e l'altro l'intimazione di pagamento emessa, nei limiti di cui all'art art.68 d.lgs. n. 546 del 1992, a seguito dell'iscrizione



provvisoria successiva alla sentenza di primo grado che si pronunciava sull'atto impositivo.

Le Sezioni Unite della Corte, seguite da giurisprudenza consolidata, hanno chiarito che l'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 cod. proc. civ., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformità dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonché l'unità del diritto oggettivo nazionale (Cass. Sez. U. 13/09/2005, n. 18125).

2. La società contribuente nel ricorso avverso l'avviso di accertamento (RG 10097/2015) propone sette motivi.

2.1 Con il primo deduce, in via pregiudiziale, la giuridica inesistenza dell'avviso di accertamento; violazione ed eccesso di potere in relazione all'art. 42, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212, e violazione e falsa applicazione degli artt. 1324 e 1418 cod. civ.

In particolare, assume l'inesistenza giuridica dell'atto impositivo mancando la prova del potere dirigenziale del delegante o del sottoscrittore.

2.2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 legge n. 212 del 2000, n. 212, dell'art. 52 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 2033 cod. civ.



Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato la carenza di giurisdizione a decidere sulla richiesta di compensazione dichiarata dal giudice di primo grado e nella parte in cui ha affermato che le uniche opzioni percorribili erano l'istanza di rimborso o la rettifica della dichiarazione.

2.3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.

Censura la sentenza impugnata per non essersi pronunciata in merito al motivo di appello con il quale aveva denunciato che la sentenza di primo grado era, a propria volta, viziata per omessa pronuncia non avendo statuito sulla richiesta di declaratoria di nullità e/o illegittimità dell'atto impugnato. Si duole del fatto che il giudice del merito, sia di primo che di secondo grado, pur avendo riscontrato vizi dell'atto impugnato, non ha dichiarato la sua illegittimità.

2.4. Con il quarto motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha rigettato il motivo di appello con il quale si era evidenziato che la C.t.p., nel rideterminare l'imponibile, avendo accolto alcuni dei rilievi mossi avverso l'atto impositivo, non aveva tenuto conto della perdita dichiarata dalla società.

2.5. Con il quinto motivo, (erroneamente capitolato in ricorso anch'esso come quarto motivo e correttamente individuato come quinto nella memoria) denuncia, in reazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 5, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 99, 109 e 110 t.u.i.r. e degli artt. 1324 e 1418 cod. civ.

La società censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che non fossero deducibili a titolo di costi l'imposta di registro,



le imposte catastali ed ipotecarie, i bolli e le tasse dell'archivio notarile affermando che si trattava di «oneri accessori di diretta imputazione, incrementativi del costo originario d'acquisto, determinando il valore fiscale del bene». Osserva che si trattava di imposte deducibili nell'esercizio di pagamento ex art. 99 t.u.i.r.

2.6. Con il sesto motivo (quinto in ricorso e sesto nella memoria) denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ. la violazione falsa applicazione degli artt. 99, 109, 110 t.u.i.r. e degli artt. 1324 e 1418 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata, nella parte relativa all'Irap, richiamando i medesimi rilievi in materia di Ires di cui ai motivi 1,2,3 dello stesso avviso di accertamento.

2.7. Con il settimo motivo (sesto in ricorso, settimo in memoria) denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ. la violazione falsa applicazione dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 5, 6, 16 d.lgs. m. 472 del 1997.

La società con detto motivo articola tre diverse censure avverso il capo della sentenza che ha pronunciato sulle sanzioni.

2.7.1. In primo luogo, premesso che la C.t.p., dopo aver ridotto il reddito di impresa ed il valore della produzione, aveva statuito, quanto alle sanzioni inferte, «penalità di conseguenza», censura la sentenza di secondo grado per vizio di motivazione apparente nella parte in cui ha affermato che il comportamento dell'Ufficio, il quale aveva rideterminato le sanzioni sulla base della sentenza di primo grado, era legittimo

2.7.2. In secondo luogo deduce l'illegittimità della statuizione sulle sanzioni, non avendo la C.t.r. condotto alcuna verifica sull'*iter* seguito dall'Ufficio che, all'esito, aveva emesso un'intimazione di pagamento recante, a titolo di sanzioni, un importo ingiustificato.



2.7.3. Infine, censura la sentenza impugnata per non aver tenuto conto che non vi era alcuna colpa del contribuente.

3. L'Agenzia delle entrate nel ricorso relativo all'intimazione di pagamento (R.G.3126/2019) propone un unico motivo.

L'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione falsa applicazione dell'art. 68, comma 1, lett. b) d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Censura la sentenza impugnata per aver erroneamente ritenuto che l'intimazione di pagamento emessa a seguito della sentenza di primo grado, rideterminando gli importi dovuti in ragione di quanto ivi accertato, fosse nulla occorrendo l'emissione di altro avviso di accertamento.

4. Il ricorso (RG 10097/2015) proposto dalla società contribuente è parzialmente fondato nei termini di seguito esposti.

4.1. Il primo motivo, ed il sesto motivo, nella parte in cui riprende la medesima censura, ma con riferimento all'Irap, sono inammissibili.

4.1.1. Il giudizio d'appello, per come ricostruito nella sentenza impugnata, non risulta aver avuto ad oggetto la questione, dedotta con il motivo in esame, di inesistenza dell'atto impositivo pe vizi della delega e della sottoscrizione.

4.1.2. E' noto che i motivi del ricorso per cassazione devono investire questioni che abbiano formato oggetto del *thema decidendum* del giudizio di secondo grado, come fissato dalle impugnazioni e dalle richieste delle parti; in particolare, non possono riguardare nuove questioni di diritto se esse postulano indagini ed accertamenti in fatto non compiuti dal giudice del merito ed esorbitanti dai limiti funzionali del giudizio di legittimità. Pertanto, secondo il costante insegnamento di questa Corte, qualora una determinata questione giuridica - che implichi un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la stessa in sede



di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito e di indicare quanto necessario per dar modo alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la questione stessa (tra le più recenti cfr. Cass. 24/01/2019, n. 2038).

Il principio che regola il contenzioso tributario in ragione del combinato disposto di cui agli artt. 18 e 24 d.lgs. n. 546 del 1992, è che esso abbia un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni comprese nei motivi dedotti col ricorso introduttivo; i motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo costituiscono, pertanto, la *causa petendi* rispetto all'invocato annullamento dell'atto medesimo, con conseguente inammissibilità di un mutamento delle deduzioni avanti al giudice di secondo grado (Cass. 24/07/2018, n. 19616, Cass. 24/06/2011, n. 13934) Si ha, quindi, domanda nuova per modificazione della *causa petendi*, quando i nuovi elementi comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, modificando l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, in modo da porre in essere, in definitiva, una protesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio (cfr. Cass. n. 13/10/2006, n. 22010).

La novità della domanda formulata nel corso del giudizio è rilevabile anche d'ufficio da parte del giudice, trattandosi di una questione sottratta alla disponibilità delle parti, in virtù del principio secondo cui il *thema decidendum* è modificabile soltanto nei limiti e nei termini a tal fine previsti (Cass. 26/09/2019, n. 24040).

4.1.3. Deve, altresì, escludersi che la censura proposta per la prima volta in sede di legittimità sia rilevabile di ufficio, atteso che il vizio denunciato è un vizio dell'atto impositivo, diverso da quelli



originariamente allegati (Cass. 16/01/2023, n. 1078, Cass., 23/09/2020, n. 19929).

Questa preclusione è propria del sistema delle impugnazioni e della conservazione degli atti, nonché della stabilizzazione degli effetti degli atti amministrativi, nelle parti non oggetto di impugnazione giurisdizionale.

4.1.4. Quanto alla sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale, invocata dalla parte in virtù di quanto statuito dalla Consulta con sentenza n. 37 del 2015, va evidenziato che la stessa non può riverberare effetti sulle sentenze che di quella norma hanno fatto applicazione quando non vi sia stata impugnazione del relativo capo, a nulla rilevando che altri capi della sentenza siano stati impugnati e il relativo giudizio sia ancora pendente al momento della pronuncia della Corte costituzionale (Cass., 30/12/2019, n. 34575); né tale sentenza può avere effetti sugli atti impositivi in relazione ai quali non è censurato il profilo in ordine al quale la norma è stata successivamente dichiarata incostituzionale stante la definitività dell'atto conseguente alla omessa impugnazione (Cass., 30/12/2019, n. 34617).

4.2. Il secondo motivo, ed il sesto motivo nella parte in cui riprende la medesima censura per quanto attiene all'Irap, sono fondati nei termini di seguito esposti.

4.2.1. Secondo la prospettazione della ricorrente, a causa di un errore nella propria dichiarazione dei redditi per l'anno 2008, non aveva esposto una plusvalenza che, pertanto, aveva chiesto di portare in «compensazione» con le maggiori imposte oggetto dell'avviso di accertamento.

L'istanza veniva disattesa dal giudice del primo grado il quale affermava «di non avere giurisdizione per poter giudicare su eventuali compensazioni nella forma proposta dalla ricorrente».



Tale capo della sentenza veniva impugnato dalla società che, con il primo motivo di appello, ritenendo sussistente la giurisdizione del giudice tributario, chiedeva la remissione della causa al giudice di primo grado ex art. 59 d.lgs. n. 546 del 1992.

La C.t.r. rigettava il motivo ed affermava che il contribuente, per correggere errori commessi nella dichiarazione che avevano portato all'esposizione di un maggior reddito non percepito, poteva o presentare una dichiarazione integrativa o avanzare istanza di rimborso; che, invece, gli era precluso accogliere l'istanza in sede contenziosa. Per l'effetto, confermava la mancanza di giurisdizione a decidere sul punto e l'infondatezza della richiesta di remissione al primo giudice.

4.2.2. In primo luogo va evidenziato che la ricorrente, nel censurare tale pronuncia con riferimento al dichiarato difetto di giurisdizione ed alla mancata remissione al primo giudice, non coglie la *ratio decidendi* della sentenza impugnata.

La C.t.r., e prima ancora la C.t.p., nonostante l'improprio riferimento alla giurisdizione, pure contenuto in sentenza, non hanno inteso spogliarsi della propria *potestas iudicandi* con una pronuncia in rito. Dalla motivazione resa, nel complesso, da entrambi i giudici di merito, risulta evidente che gli stessi non hanno affrontato e risolto una questione di giurisdizione in senso tecnico; al contrario, esercitando la giurisdizione, pacificamente attribuita al giudice tributario, hanno ritenuto, nel merito, che la pretesa della contribuente – volta alla rideterminazione dell'imponibile al netto della plusvalenza dichiarata per mero errore – non potesse trovare accoglimento in quanto non era stata presentata alcuna rettifica della dichiarazione, né era stato chiesto un rimborso.

Non si è, pertanto, in presenza di una pronuncia di merito che possa ritenersi meramente apparente in quanto successiva ad una



declaratoria di difetto di giurisdizione. La C.t.r. si è pronunciata nel merito della questione senza aver mai dismesso la propria *potestas iudicandi*, utilizzando il termine giurisdizione in senso evidentemente a-tecnico per affermare che, come già ritenuto dalla C.t.p., la pretesa vantata dalla contribuente non poteva essere accolta.

4.2.3. Il motivo, invece, è fondato nella parte in cui censura nel merito quanto affermato dalla C.t.r. in ordine all'impossibilità di far valere il credito in compensazione residuando per il contribuente la sola alternativa tra il valersi della dichiarazione integrativa o il presentare istanza di rimborso.

Deve premettersi che, sebbene la contribuente abbia qualificato la propria pretesa come istanza di «compensazione», in realtà ha semplicemente chiesto la rideterminazione della base imponibile al netto dell'errore commesso e, dunque, la corretta determinazione della maggiore pretesa tributaria.

Per questa Corte, a Sezioni Unite, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-*bis*, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.

L'inosservanza del termine previsto dall'art. 2 comma 8-*bis* d.P.R. n. 322 del 1998 per la dichiarazione integrativa a favore del contribuente comporta soltanto l'impossibilità di far valere in



compensazione il credito, ferma restando la facoltà di richiedere il rimborso ai sensi dell'art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, nel termine di quattro anni che decorre dalla data del versamento.

Le Sezioni Unite hanno chiarito, tuttavia, che oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente. In tal caso, pertanto, non si verte in tema di dichiarazione integrativa o di richiesta di rimborso, onde non può escludersi il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, fornendo prova delle circostanze, quali anche errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale (Cass. Sez. U. 30/06/2016, n. 13378 ripresa da Cass. 20/11/2019, n. 30151).

Va osservato che nella fattispecie in esame non ricorre il presupposto del pagamento di maggiori somme oggetto di domanda di compensazione o di restituzione, oltre il termini, trattandosi semplicemente della corretta determinazione del carico tributario oggetto dell'accertamento anche in ragione dell'errore commesso nel dichiarare una plusvalenza inesistente.

4.3. Il terzo motivo, ed il sesto nella parte in cui riprende la medesima censura per quanto attiene all'Irap, sono infondati.

Il motivo non coglie la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. La C.t.r. ha rigettato il motivo correttamente evidenziando che sull'istanza di annullamento dell'intero atto impositivo non vi era stata omessa pronuncia del giudice di primo grado per la semplice ragione che vi era stato un accoglimento parziale. La pronuncia della C.t.r. è conforme, pertanto, alla giurisprudenza di questa Corte per la quale «non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi



ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto.» (Cass. 04/06/2019, n. 1525).

4.4. Il quarto motivo è fondato.

4.4.1. La C.t.r., ha rilevato l'incongruenza tra motivazione e dispositivo denunciata dalla contribuente; ha evidenziato, infatti, che la medesima era ravvisabile nel fatto che nel dispositivo il giudice del primo grado aveva rideterminato il reddito non tenendo conto delle perdite dichiarate dalla società.

A fronte di tale constatazione che deponeva inequivocabilmente per la fondatezza della censura, la C.t.r. avrebbe dovuto accogliere il motivo e rideterminare correttamente l'imponibile. Ha ritenuto, invece, che la questione, benché fondata, dovesse ritenersi risolta in quanto l'Ufficio, nelle proprie controdeduzioni, aveva affermato che la perdita sarebbe stata «sicuramente scomputata dall'Ufficio nella liquidazione della sentenza».

4.4.2. Tuttavia, a fronte dell'indiscusso interesse della contribuente alla riforma di un titolo giudiziale contenente un'erronea determinazione del reddito soggetto a tassazione, deve escludersi che il medesimo venga meno – potendosi considerare la questione «risolta» – sulla scorta della mera prospettazione nelle controdeduzioni di un successivo scomputo delle maggiori imposte in sede di liquidazione. Il riconoscimento che la controparte abbia fatto della fondatezza della pretesa non comporta il venir meno dell'interesse della parte laddove, come nel caso in esame, sia demandato al momento successivo della liquidazione dell'imposta.

4.5. Il quinto motivo è fondato.

4.5.1. L'art. 99, comma 1, t.u.i.r. dopo aver previsto che le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista rivalsa, anche facoltativa, non



sono ammesse in deduzione, al secondo periodo, prevede espressamente che le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

La norma, per «le altre imposte», stabilisce la deducibilità secondo un principio di cassa in quanto detta un criterio di imputazione legato al pagamento. In ragione di tale espressa statuizione, laddove opera l'art. 99, comma 1, t.u.i.r. diventa inapplicabile sia il principio di derivazione rafforzata, sia l'art. 109, comma 1, t.u.i.r. nella parte in cui prescrive il generale principio di competenza per i componenti positivi e negativi, sempre che le norme contenute negli articoli precedenti (tra cui l'art. 99 t.u.i.r.) non dispongano diversamente.

4.5.2. Questa Corte ha precisato che la nozione di «altre imposte» di cui all'art. 99 t.u.i.r. deve essere intesa in senso ampio, ossia vi sono ricomprese sia i tributi che hanno natura di imposte - ad esclusione di quelle dichiarate indeducibili dal primo periodo del comma 1 dell'art. 99 - sia le tasse. (cfr. Cass. 09/06/2010, n. 13851 che ha interpretato il termine imposta come sinonimo di tributo).

4.5.3. La deduzione per cassa, tuttavia, non può trovare applicazione, ritornando ad operare l'imputazione per competenza, in due casi: il primo è quello in cui i tributi siano direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, in quanto oggetto di specifica traslazione economica sui corrispettivi. In questo caso, le imposte sono deducibili nell'esercizio di competenza, atteso che l'applicazione del principio di cassa (posticipando la deduzione dei componenti negativi rispetto a quelli positivi) porterebbe a tassare un reddito solo apparente, in contrasto con i principi di capacità contributiva e di separazione dei periodi di imposta. Il secondo è quello in cui le imposte divengono oneri accessori di componenti negativi di reddito. In tale ipotesi, infatti, gli oneri fiscali, in ragione della loro



accessorietà, assumono la medesima natura e disciplina dei costi ai quali afferiscono.

4.5.4. Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto: **«L'art. 99, comma 1, t.u.i.r., laddove prevede che «le altre imposte» – ovvero le imposte diverse dalle imposte sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa – sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento, stabilisce la deducibilità secondo un principio di cassa in deroga al principio di competenza di cui all'art. 109, comma 1, t.u.i.r. La deduzione per cassa, tuttavia, non può trovare applicazione, ritornando ad operare l'imputazione per competenza: a) nel caso in cui i tributi siano direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, in quanto oggetto di specifica traslazione economica sui corrispettivi; b) nel caso in cui i tributi divengano oneri accessori di componenti negativi di reddito, assumendo la medesima natura e disciplina dei costi ai quali afferiscono».**

4.5.5. La C.t.r. ha affermato che le fatture inerenti i costi sostenuti dovevano considerarsi oneri accessori di diretta imputazione, incrementati del costo originario di acquisto, determinando il valore fiscale del bene.

Tuttavia, omettendo di illustrare, in ragione di ciascun costo portato in deduzione dalla società, quali fossero i presupposti per escludere il criterio di imputazione per cassa, si è posta in violazione del principio di diritto qui affermato.

4.6. Quanto al sesto motivo, con il quale la contribuente ripropone le medesime censure di cui ai motivi 1, 2, e 3 ma con riferimento all'Irap, non può che richiamarsi quanto già detto a proposito di detti ultimi.

4.7. Il settimo motivo, relativo alle sanzioni, è infondato.



4.7.1. In primo luogo deve escludersi il vizio di motivazione apparente in quanto la C.t.r. ha precisato, così esplicitando la *ratio decidendi* sottesa al *decisum*, che correttamente la C.t.p. aveva affermato che le sanzioni andavano rideterminate in ragione di quanto statuito in sentenza in ordine all'accertamento del reddito imponibile e del valore della produzione.

4.7.2. La censura relativa alla mancata valutazione del profilo della colpa è anch'essa inammissibile.

Il giudizio d'appello, per come ricostruito nella sentenza impugnata, non risulta aver avuto ad oggetto la questione dedotta con il motivo in esame.

Valgono, pertanto, le medesime considerazioni svolte con riferimento al primo motivo del ricorso.

4.7.3. Le ulteriori censure, tutte relative alla quantificazione delle sanzioni, restano assorbite in ragione del parziale accoglimento dei precedenti motivi al cui esame in sede di rinvio dovrà seguire nuova determinazione delle sanzioni stesse.

5. Il ricorso dell'Agenzia dell'Entrate (RG 3126/2019) con riferimento all'atto di intimazione è fondato.

5.1. Deve rilevarsi che la C.t.r. dava atto in fatto che l'Ufficio, ex art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992, «emetteva e notificava atto di intimazione di pagamento rideterminando imposte e sanzioni secondo quanto disposto dalla CTP», ma che quest'ultima (decidendo sull'avviso di accertamento) aveva accolto parzialmente il ricorso e, per l'effetto, rideterminato il reddito «senza per altro indicare specificamente le imposte dovute in base a quanto deciso». Per l'effetto, individuava così la questione controversa posta dalla contribuente: «una volta che l'Autorità Giudiziaria, nella specie la Commissione Tributaria di primo grado, accoglie, anche parzialmente, la domanda del contribuente, all'avviso di accertamento iniziale si sostituisce il dispositivo della



sentenza che costituisce un nuovo titolo ponendo nel nulla l'atto impositivo».

Così ricostruito l'oggetto del contendere, rendeva le seguenti affermazioni (ricostruite secondo la loro sequenza logica e non secondo l'ordine di esposizione), anche richiamando giurisprudenza di legittimità: la rideterminazione del reddito ad opera del giudice tributario è legittima; la sentenza di accoglimento del ricorso e annullamento dell'atto impositivo, anche se non definitiva, priva la pretesa tributaria di un atto amministrativo legittimante, che non può formare oggetto di alcuna riscossione nemmeno provvisoria; pertanto, in caso di annullamento parziale l'Amministrazione finanziaria deve rideterminare, imponibile, imposta, aliquote e sanzioni «al fine di portare a conoscenza del contribuente l'esatto calcolo effettuato dall'Ufficio». Per l'effetto, annullava l'atto di intimazione.

5.2. Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla società in controricorso.

L'Ufficio, in sintesi, si duole della pronuncia di annullamento dell'avviso di intimazione e ne censura la motivazione, in quanto non conforme all'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 e tale da ignorare la reale natura dell'intimazione.

Il ricorso, pertanto, contiene tutto quanto necessario a porre il giudice di legittimità in condizione di avere completa cognizione della controversia e del suo oggetto, nonché di cogliere il significato e la portata delle censure contrapposte. La ricorrente, inoltre, ha esplicitato quale sia, per la parte rilevante, il contenuto degli atti o dei documenti menzionati.

5.3. In primo luogo deve evidenziarsi che, nella fattispecie in esame, la C.t.p. aveva annullato solo parzialmente l'avviso di accertamento rideterminando l'imponibile.



E' indubbio che il titolo della pretesa impositiva andava rinvenuto nella sentenza. Correttamente, pertanto, l'Ufficio nell'avviso di intimazione, rideterminava le imposte in ragione di quanto statuito dal giudice di primo grado e tenendo conto dei limiti fissati dall'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 in caso di riscossione provvisoria. Di tanto la stessa C.t.r. dà atto in sentenza.

La C.t.r., ciononostante, afferma che l'intimazione di pagamento era invalida, sebbene avesse ad oggetto le somme riquantificate dall'Ufficio a seguito dalla sentenza, in quanto quest'ultima aveva solo rideterminato l'imponibile, ma non le imposte, l'aliquota e le sanzioni, il cui esatto calcolo andava portato a conoscenza del contribuente.

Questa Corte, tuttavia, ha ripetutamente affermato che l'atto di intimazione è un atto vincolato e che lo stesso non è annullabile a causa dell'insufficienza della motivazione in quanto per la natura vincolata del provvedimento, è palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato (Cfr. Cass. 04/07/2022, n. 21065).

La C.t.r. avrebbe dovuto considerare che per la validità della motivazione era sufficiente che il contribuente, attraverso il richiamo all'avviso di accertamento originario ed alla sentenza costituente il titolo della pretesa tributaria, come rideterminata in sede giudiziale, fosse messo in grado di conoscere quest'ultima nell'*an* e nel *quantum*.

5.4. La C.t.r. erra anche laddove sembra escludere la riscossione provvisoria laddove afferma che l'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 obbliga alla restituzione degli importi versati nelle more del giudizio in caso di sentenza favorevole al contribuente.

Alla fattispecie in esame, nella quale la sentenza di primo grado aveva accolto solo parzialmente il ricorso del contribuente, era applicabile il disposto di cui all'art. 68, comma 1, lett. b) d.lgs. cit. che prevede l'iscrizione provvisoria pe l'ammontare risultante dalla



sentenza della C.t.p. e comunque non oltre i 2/3 se la stessa accoglie parzialmente il ricorso.

Va aggiunto che a nessuna diversa conclusione poteva giungersi in ragione della successiva sentenza della C.t.r. che aveva ridotto ulteriormente l'imponibile; l'Agenzia delle entrate, infatti ha dichiarato in ricorso – e tale assunto non risulta smentito in controricorso – che, all'esito della pronuncia C.t.r. ed in ragione di quanto ivi statuito, aveva provveduto allo sgravio.

Infine, quanto alle conseguenze della odierna pronuncia di annullamento della sentenza della C.t.r. relativa all'avviso di accertamento, deve rammentarsi che, la lett. *c-bis*) dell'art. 68, comma 1, d.lgs. cit., introdotta dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, prevede, per l'ipotesi di annullamento con rinvio l'iscrizione provvisoria per l'ammontare dovuto in pendenza del giudizio di primo grado.

5.5. La C.t.r., pertanto, ha errato sia nel ritenere che non si potesse procedere alla riscossione provvisoria sia nell'affermare che l'Ufficio, richiamando l'originario avviso di accertamento e la successiva sentenza, non potesse, con l'atto di intimazione quantificare le somme dovute in ragione dell'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992

6. In conclusione, vanno accolti il secondo, il quarto, il quinto e, parzialmente, il sesto motivo del ricorso del contribuente (RG 10097/2015), rigettati gli altri motivi, nonché l'unico motivo del ricorso dell'Agenzia delle entrate (RG 3126/ 2019); entrambe le sentenze impugnate vanno cassate con rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado della Liguria, in diversa composizione che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

### **P.Q.M.**

La Corte riunisce il ricorso n. 3126 del 2019 al ricorso n. 10097 del 2015; accoglie i ricorsi nei termini di cui in motivazione; cassa entrambe le sentenze impugnate e rinvia alla Corte di giustizia



tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui  
demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 30 novembre 2023.

Il Consigliere est.  
(Rosanna Angarano)

Il Presidente  
(Ettore Cirillo)

