

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

RAFFAELE MARINO

Sentenza n. 1641/2024

Depositata il 05/03/2024

Il Segretario

ANTONIO SERRANO

Il Presidente

MAURO DE LUCA



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della CAMPANIA Sezione 13, riunita in udienza il 06/02/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**DE LUCA MAURO**, Presidente  
**MARINO RAFFAELE**, Relatore  
**SANTULLI ALESSANDRA**, Giudice

in data 06/02/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 5495/2023 depositato il 27/09/2023

**proposto da**

Ag. Entrate Direzione Provinciale li Di Napoli - Piazza Duca Degli Abruzzi, 31 80142 Napoli NA

**elettivamente domiciliato presso** dp.2napoli@pce.agenziaentrate.it

**contro**

**Difeso da**

Anna Maria Argentino - RGNNMR82S46H703J

**ed elettivamente domiciliato presso** annamaria.argentino@odcecnapoli.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 3035/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado NAPOLI sez. 27 e pubblicata il 06/03/2023

**Atti impositivi:**

- COMUNICAZIONE n. 0222827317001 UNICO 2017 2016

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (vedi quanto riportato in motivazione)

**Resistente/Appellato:** (vedi quanto riportato in motivazione)

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Napoli ha proposto appello avverso la sentenza nr. 3035\27\2023, pronunciata il 17\2\2023 e depositata il 6\3\2023, con la quale la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli ha accolto il ricorso proposto da ██████████ nei confronti della comunicazione n. 0222827317001 del 21 giugno 2022 emessa ex art. 36-bis DPR n. 600/1973), a fronte della liquidazione automatica della dichiarazione dei redditi trasmessa dall'odierna appellante, di cui al modello dichiarativo UNICO 2017 per l'anno di imposta 2016, per un totale pari ad € 211.648,95, comprensivo di sanzioni al 10% ed interessi.

In primo grado la contribuente ha dedotto la erroneità ed illegittimità della pretesa nel merito, il difetto di motivazione del provvedimento. In particolare secondo la ricorrente la comunicazione era errata perché nella liquidazione automatica delle somme intimate l'Ufficio non aveva tenuto conto delle risultanze delle dichiarazioni integrative trasmesse per i precedenti periodi. L'Agenzia delle Entrate aveva dedotto in primo grado l'inammissibilità della impugnazione della comunicazione di liquidazione e che nel merito il credito che ella sosteneva di aver erroneamente omesso di indicare nella originaria dichiaraizone e poi allegato con comunicazione integrativa, era in realtà contestato dall'Agenzia che ne aveva fatto oggetto di recupero, con l'atto di recupero crediti n. TF5CRMD00397 . Deduceva altresì che di tale credito non vi era alcuna prova. Il ricorrente sempre in primo grado aveva presentato memorie illustrative nelle quali aveva evidenziato che l'atto di recupero invocato dalla resistente Agenzia non poteva dispiegare alcun effetto essendo nulla la sua notificazione effettuata mediante deposito presso l'ufficio postale a seguito di assenza del destinatario.

Nella motivazione della sentenza appellata i giudici del primo grado rilevavano la fondatezza del ricorso Essi osservavano che la stessa l'Agenzia, argomentando circa la esistenza di un atto di recupero dei crediti dedotti nella dichiarazione di cui all'accertamento in esame, aveva riconosciuto la formale esistenza dei crediti stessi.

Circa poi l'esistenza di un atto di recupero del credito vantato dalla contribuente, i primi giudici osservavano che non vi era prova della notifica al contribuente di tale, non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa.

Nell'atto di appello l'Agenzia impugnante così ricostruiva la vicenda:

La comunicazione di irregolarità impugnata a seguito del controllo formale ex art. 36 bis sulla dichiarazione modello unico 2017 anno d'imposta 2016 ha rilevato la presenza di un credito irpef riportato come credito dell'anno precedente inesistente ( rigo RN 38 colonna dato pervenuto euro 165.990 variandolo in 0 ). Dunque il sistema automatizzato non ha riconosciuto l'importo di euro 165.990 quale credito dell'anno precedente. Anche qui il sistema non riscontra il credito indicato al rigo RN 036 eccedenza dell'anno precedente . Nell'anno precedente ossia il 2014, anno in cui come sostenuto da parte avversa nasce il credito contestato la contribuente aveva indicato nel quadro RN al rigo 38 colonna 5 l'importo di euro 171.753 . SAREBBE , QUINDI, QUESTA LA PROVENIENZA DEL PRESUNTO CREDITO IRPEF. Leggendo le istruzioni del modello unico pf 2016 a.i. 2015 si evince che nel rigo anzidetto –RN 38 colonna 5 devono essere indicati seguenti acconti versati “Nella colonna 5 va indicato l'ammontare corrispondente al credito riversato, al netto delle somme versate a titolo di sanzione e interessi, qualora nel corso del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione siano state versate somme richieste con appositi atti di recupero emessi a seguito dell'indebito utilizzo in compensazione di crediti Irpef esistenti ma non disponibili (ad es. utilizzo di crediti in misura superiore al limite annuale, previsto dall'art. 34 della legge n. 388 del 2000). Attraverso tale esposizione, la validità del credito oggetto di riversamento viene rigenerata ed equiparata a quella dei crediti formati nel periodo d'imposta relativo alla presente dichiarazione “ Pertanto, nel rigo RN38, colonna 5, devono essere indicati gli importi versati a seguito di atti di recupero afferenti un credito esistente ma utilizzato in misura superiore attinente all'anno d'imposta di cui alla dichiarazione presentata in questo caso anno d'imposta 2014. Secondo l'Agenzia impugnate dagli atti di causa non emerge che nell'anno d'imposta 2014 si sia verificata la circostanza dell'atto di recupero credito esistente ma non disponibile che consente l'indicazione del versato nel rigo RN 38 colonna 5. Né tanto meno emerge alcuna ulteriore indicazione in ordine a tale importo dichiarato. Pertanto appare innanzitutto errata la compilazione di tale rigo che rende conseguentemente

lecito il recupero del credito indicato in tale rigo e poi riportato fino all'anno d'imposta 2016. L'unico atto di recupero crediti emesso nei confronti della ricorrente è l'atto n. TF5CRMD00397 prodotto dall'ufficio in primo grado che attiene il recupero di crediti irpef inesistenti e compensati nell'anno 2014 per pagare debiti erariali anno d'imposta 2013. Nel caso de quo guardando agli importi indicati in dichiarazione sembrerebbe che la ricorrente abbia mal interpretato le istruzioni dell'unico 2015 anno d'imposta 2014 indicando le somme versate a seguito del richiamato atto di recupero crediti n. TF5CRMD00397 avente tra l'altro ad oggetto pagamenti effettuati attraverso compensazioni ma per l'anno d'imposta 2013. Ancora, trattandosi nel caso di specie di un disconoscimento di un credito riportato come eccedenza dell'anno precedente in dichiarazione resta assodato che l'onere probatorio sulla natura del credito, la sua formazione e la spettanza spetta al contribuente . Pertanto nella fattispecie in esame è la contribuente che deve fornire la prova dell'esistenza del credito fiscale, mediante l'esibizione quanto meno di documenti dai quali si evinca il credito vantato , non essendo sufficiente la mera indicazione del credito nella dichiarazione. Nel caso de quo la contribuente ha solo indicato il credito e ne richiede il riconoscimento solo per questo. L'Agenzia nell'atto di impugnazione ha quindi evidenziato come il giudice di primo grado abbia completamente omesso ogni esame circa il profilo dell'onere probatorio e, quindi, circa la fondatezza della domanda medesima. Ha concluso chiedendo la riforma della sentenza impugnata e la conferma della legittimità dell'operato dell'Ufficio con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio.

Si è ritualmente costituita XXXXXXXXXX che nelle sue controdeduzioni in via preliminare evidenziava come oggetto del presente giudizio fosse l'impugnativa della comunicazione di irregolarità ricevuta dall'odierna ricorrente ex art. 36-bis con riferimento alla dichiarazione UNICO 2017 trasmessa per l'anno di imposta 2016. Tale recupero scaturiva dalla circostanza , che l'Ufficio, nell'emettere la comunicazione di irregolarità impugnata, NON aveva tenuto conto del CREDITO riportato nelle dichiarazioni integrative presentate dal 2014 al 2016; pertanto, così facendo, nel 2016 non aveva abbinato il credito riportato da precedente dichiarazione integrativa UNICO 2016 anno 2015. Né l'Ufficio stesso aveva mai contestato la esistenza delle dichiarazioni integrative presentate ed il relativo mancato abbinamento, così ammettendo nel merito l'erroneità della comunicazione di irregolarità impugnata; tuttavia, il medesimo ufficio per giustificare il suo operato aveva affermato che il tutto trarrebbe origine da altro provvedimento, ossia un ATTO DI RECUPERO emesso per

l'anno 2014, di cui riporta gli estremi e che in primo grado allegava alle controdeduzioni, ribaltando su tale circostanza la questione e l'oggetto del contendere. Ancora in appello, l'Ufficio ammette che il credito del 2016, oggetto del recupero della comunicazione di irregolarità impugnata, scaturirebbe dal riporto da precedenti dichiarazioni trasmesse per gli anni 2015 e 2014; ma poiché l'anno 2014 era stato poi oggetto di un ATTO DI RECUPERO di natura "sostanziale", con cui si era disconosciuto nel merito proprio quel credito, detto importo NON poteva esser riportato in avanti e quindi avrebbe dovuto esser legittimamente disconosciuto anche nel 2016, come avvenuto con la comunicazione di irregolarità. Rappresentava la contribuente che nella fattispecie in esame l'Ufficio in maniera del tutto illegittima faceva scaturire da un controllo formale ex artt. 36 bis e 36-ter del cit. DPR n. 600/1973 (comunicazione di irregolarità), gli esiti di un controllo sostanziale per l'anno 2014 ai sensi degli artt. 38 e ss. del cit. DPR n. 600/1973, controllo questo che, in diverse modalità, anche di natura presuntiva, consente all'Ufficio di entrare nel merito dei dati dichiarati e di verificarne la veridicità nella sostanza. All'esito di questa tipologia di verifica l'Agenzia può emettere un avviso di accertamento, ovvero, qualora sia stato il credito ad esser verificato nella sostanza, un atto di recupero. In sostanza con la comunicazione si recupera un credito già disconosciuto nel 2014; dunque in ogni caso vi sarebbe una e DUPLICAZIONE del recupero, ossia, l'Agenzia chiederebbe il pagamento DUE volte lo stesso importo, sia sul 2014 che sul 2016 (!!!!), circostanza questa contra legem ed in aperta violazione del principio del ne bis in idem valevole anche in materia tributaria. Ribadiva in ogni caso quanto già rilevato dai primi giudici circa l'illegittimità dell'atto di recupero per la insussistenza della notifica dell'atto stesso. Come si evince dalla relata di notifica del provvedimento, la raccomandata informativa dell'avvenuto deposito presso l'Ufficio postale, n. 6290889419-4 sarebbe stata spedita il 6 settembre 2022, ma la stessa NON era STATA MAI RICEVUTA dall'odierna ricorrente; tant'è che non è stata depositata la relativa ricevuta di ritorno, come si evince dall'estatto della notifica allegata dall'Ufficio. Nell'atto di appello l'Ufficio, NON impugna affatto questa parte fondamentale della sentenza, limitandosi ad affermare che l'atto di recupero sarebbe il provvedimento "MADRE" della comunicazione di irregolarità impugnata e che, prescindendo dall'omessa notificazione, basterebbe in "astratto" la relativa esistenza di tale provvedimento per giustificare il prelievo. Concludeva chiedendo la conferma della sentenza gravata e la condanna alle spese dell'Agenzia delle Entrate, anche ai sensi dell'art. 96 c.p.c., stante l'evidente inammissibilità del gravame.

All'esito della udienza questa Corte di Giustizia di secondo grado decideva come da dispositivo.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La questione portata al giudizio di questa Corte attiene alla legittimità di una comunicazione di irregolarità che il contribuente contesta, avendo egli fornito la prova dei crediti contestati attraverso dichiarazioni integrative relative ad anni precedenti. L'agenzia contesta il credito relativo all'anno 2014, affermando di aver emesso un atto di recupero di quel credito, che però non risulta correttamente notificato.

Ove la notifica fosse avvenuta tempestivamente e in maniera corretta, infatti, il contribuente avrebbe avuto cognizione della pretesa impositiva per l'anno 2014 e avrebbe potuto dispiegare le proprie ragioni.

Dunque la contestazione dell'Ufficio impositore, in mancanza di altre allegazioni e documentazioni circa l'inesistenza di quel credito disconosciuto, non può trovare qui accoglimento, come già annotato dai giudici del primo grado nella motivazione della impugnata sentenza.

Peraltro, come ha giustamente osservato il contribuente sia il citato recupero per l'anno 2014 che la comunicazione di irregolarità attengono al medesimo credito fiscale che, ove si accedesse ad entrambe le pretese fatte valere con due distinti atti finirebbe con il far conseguire alla Agenzia una duplicazione di pagamenti per la medesima imposta.

Va infine osservato in questa sede che comunque la contestazione del credito del 2014, ove non si tratti di un mero errore di calcolo, ovvero della constatazione di quanto esposto e non pagato dal contribuente, andava contestato dalla Agenzia con avviso di accertamento previo contraddittorio, cosa che non risulta essere avvenuta nel caso in esame.

La precedente considerazione risponde anche alla censura relativa al mancato esame della questione relativa alla ripartizione dell'onere della prova, in quanto appare del tutto evidente che in mancanza di un valido atto di recupero, al contribuente non incombeva alcun altro adempimento, se non quello, effettuato, di procedere alle

dichiarazioni integrative dalle quali risulta l'esistenza di crediti da portare a compensazione.

Quanto alla regolamentazione delle spese, queste seguono la soccombenza e si liquidano in complessivi euro 6.000,00 (seimila), comprensivi anche della fase cautelare oltre accessori di legge, non ritenendosi sussistenti i presupposti per l'applicazione dell'art. 96 c.p.c. solo invocato dalla parte appellante, ma non sussistendo alcun elemento di prova circa una presunta responsabilità aggravata della parte soccombente.

P.Q.M.

Rigetta l'appello e condanna l'Agenzia appellante al pagamento in favore della contribuente appellata delle spese del presente grado di giudizio che liquida in complessivi euro 6.000,00 (seimila), comprensivi anche della fase cautelare oltre accessori di legge. Rigetta la richiesta ex art. 96 c.p.c.

Napoli, li 6 febbraio 2024

IL RELATORE

IL PRESIDENTE