

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BOLOGNA  
SEZIONE 11****FATTO**

La controversia trae origine da quattro avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di SOCIETÀ in relazione agli anni di imposta 2010, 2011, 2012 e 2013. In particolare, l'Ufficio contesta il non corretto esercizio del diritto alla detrazione IVA ed il regolare adempimento del meccanismo del cd. pro rata di indetraibilità, in applicazione della disciplina di cui agli articoli 19 e 19 bis DPR n. 633/1972; e specificamente eccepisce che la società, pur effettuando come attività di impresa quasi esclusivamente operazioni esenti ex articolo 10 comma 1 n. 6 del decreto IVA, aveva indicato le suddette attività come occasionali, e non le aveva quindi inserite nel calcolo del pro rata di indetraibilità. Pertanto, ai sensi dell'articolo 54 comma 5 DPR n. 633/1972, per ogni anno di imposta analizzato l'Agenzia ha accertato un'indebita detrazione IVA, derivante dall'errato calcolo del pro rata di indetraibilità.

Gli avvisi di accertamento sono stati impugnati dalla contribuente avanti alla CTP di Piacenza, eccependo in rito la nullità per violazione del principio del contraddittorio ex art. 12 L. n. 212/2000; argomentando nel merito circa la non debenza delle somme richieste sia a titolo di interessi e sanzioni, sia a titolo d'imposta, in ragione del legittimo affidamento operato dal contribuente nella correttezza del proprio operato, stante l'assenza di contestazioni nelle precedenti verifiche; sempre nel merito ed in via subordinata, domandando di potere compensare la maggiore imposta accertata ai fini IVA con la maggiore imposta versata ai fini IRES ed IRAP; chiedendo infine la condanna di controparte per lite temeraria ex art. 96 c.p.c.

Ha resistito l'Ufficio.

L'adita CTP, previa riunione dei ricorsi, ha disatteso l'eccezione di rito, ritenendo che le garanzie fissate dall'articolo 12 comma 7 L. n. 212/2000 non potessero applicarsi al caso di specie, ma ha accolto parzialmente nel merito il ricorso: in particolare, pur muovendo dalla pacificità, stante la non contestazione da parte della stessa ricorrente, dell'effettiva erronea contabilizzazione dell'IVA, ha ritenuto non dovuti interessi e sanzioni in ragione del legittimo affidamento operato dal contribuente per il fatto che nelle precedenti verifiche non erano state operate contestazioni, ma ha ritenuto comunque dovuto il tributo.

Avverso la pronuncia ha interposto appello la contribuente, riproponendo sia l'eccezione di rito ordine alla violazione dell'articolo 12 commi 7 e 2 della L. n. 212/2000; sia l'eccezione di merito in ordine al fatto che l'affidamento del contribuente avrebbe dovuto comportare la non debenza anche del tributo; sia la domanda subordinata di compensazione della maggiore imposta accertata ai fini IVA con la maggiore imposta versata ai fini IRES ed IRAP, nonché con somme escusse dall'Ufficio tramite polizza fideiussoria; sia la domanda di condanna per lite temeraria.

La causa è stata discussa in pubblica udienza così come da richiesta del contribuente.

**DIRITTO**

1) E' manifestamente infondata la prima eccezione di rito, relativa alla pretesa nullità dell'atto in ragione dell'emissione dell'accertamento prima del decorso del termine di 60

*Sentenza, Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Pres. Bernardini - Rel. Morlini, n. 766 del 15 giugno 2020*  
giorni dal processo verbale di chiusura delle operazioni, in violazione dell'articolo 12 comma 7 L. n. 212/2000 (cfr. in particolare pag. 16-26 appello).

In realtà, è facile osservare che la norma invocata non è applicabile alla fattispecie per cui è causa, e neppure è stato quindi emesso un verbale di chiusura delle operazioni.

Sul punto, basta osservare che, secondo il piano dettato letterale della norma, ai sensi del primo comma l'articolo in questione si applica nei soli casi di "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali" del contribuente, e quindi l'emissione di un processo verbale di contestazione è prevista solo nel caso di accertamento a seguito di accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio dell'attività; mentre nel caso che qui occupa non vi è stato alcun accesso, ispezione o verifica, essendo stato svolto un accertamento a tavolino, ciò che spiega l'assenza di un processo verbale di contestazione.

L'invito a produrre la documentazione ed il verbale di consegna dei documenti, che l'Ufficio ha posto in essere nell'accertamento a tavolino per cui è processo, non sono in alcun modo sovrapponibili al diverso e distinto processo verbale di contestazione, che come detto connota gli accessi, le ispezioni e le verifiche in sede, e che quindi nel caso che qui occupa non è mai stato emesso.

In sostanza, trattandosi di controllo documentale interno, nessun termine è previsto per la notifica dell'atto impositivo, ciò che è peraltro assolutamente pacifico nella giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. Sez. Un. n. 24823/2015, secondo la quale "le garanzie fissate nella legge n. 212 del 2000, articolo 12 comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali dove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente". Nello stesso senso anche la successiva Cass. n. 24636/2017 e le precedenti Cass. n. 15583/2014, Cass. n. 7960/2014, Cass. n. 7598/2014, Cass. n. 1264/2014, Cass. n. 8399/2013, Cass. n. 16354/2012, Cass. n. 14026/2012).

La contraria tesi sostenuta dalla difesa dell'appellante, secondo la quale non ci dovrebbe essere differenza tra indagine in loco e indagine a tavolino (cfr. pag. 24 e 26 appello), è mera e del tutto soggettiva petizione di principio, che non ha riscontro alcuno in giurisprudenza.

2) Per le stesse ragioni deve essere rigettata anche la seconda eccezione di rito sollevata dall'appellante, relativa all'assenza dell'informativa al contribuente in ordine alla possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato, così come previsto dall'articolo 12 comma 2 L. n. 212/2000 (cfr. pag. 27-31 appello).

Nuovamente, deve ribadirsi che la norma in parola, stante il suo inequivoco ambito applicativo indicato dal comma 1, non è applicabile caso che qui occupa, non essendo stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche nei locali del contribuente.

Più in generale e diversamente da quanto argomentato dalla difesa della parte privata, ha spiegato la Suprema Corte che, al di fuori dell'ambito di operatività dell'articolo 12 e quindi dell'accesso materiale, nel caso di tributi armonizzati, quale l'IVA per cui si procede, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta l'invalidità dell'atto solo alla condizione che, in base alla cd. prova di resistenza, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni, valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio, si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto

*Sentenza, Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Pres. Bernardini - Rel. Morlini, n. 766 del 15 giugno 2020*  
(giurisprudenza pacifica a partire da Cass. Sez. Un. n. 24823/2015. Conformi le successive Cass. n. 5362/2016, Cass. n. 5502/2016, Cass. n. 5825/2016, Cass. n. 6413/2016, Cass. n. 6527/2016, Cass. n. 8019/2016, Cass. n. 10903/2016, Cass. n. 11283/2016, Cass. n. 24199/2016, Cass. n. 2875/2017, Cass. n. 10030/2017, Cass. n. 20799/2017, Cass. n. 21017/2017, Cass. n. 25044/2017, Cass. n. 26943/2017, Cass. n. 16641/2018, Cass. n. 21767/2018, Cass. n. 2873/2018, Cass. 701/2019, Cass. n. 22644/2019). Nel caso che qui occupa, il contribuente nemmeno ha dedotto quali sono le ragioni che avrebbe fatto valere.

Da un secondo punto di vista, e l'argomentazione è davvero dirimente, in realtà la parte privata nemmeno può dolersi dell'assenza di contraddittorio, atteso che risulta per tabulas come l'Ufficio si sia attivato per l'instaurazione del contraddittorio nella fase dell'accertamento, richiedendo documentazione e convocando la parte.

3) Venendo al merito, già si è detto che la contribuente non contesta l'astratta correttezza dei rilievi operati dall'Agenzia e quindi l'erronea contabilizzazione dell'IVA; ma argomenta che, nelle verifiche fiscali precedenti a quella per cui è processo, l'Ufficio stesso non aveva mai contestato tale sistema di contabilità; che si era pertanto consolidato un legittimo affidamento del contribuente nella correttezza del proprio operato; che tale affidamento doveva far ritenere inesigibili non solo gli interessi e sanzioni, ma anche il tributo, sulla base degli articoli 10 ed 11 L. n. 212/2000 (cfr. in particolare pag. 46-66 appello).

Si tratta, in tutta evidenza, della principale questione oggetto di decisione.

La tesi dell'appellante, esposta in modo estremamente prolisso e non sempre di facile lettura (l'atto di appello consta di 83 pagine, scritte con caratteri fitti, con note, grassetture e sottolineature), ad avviso del Collegio non può essere condivisa.

Sul punto, va osservato che già da un punto di vista strettamente letterale, le norme invocate dal contribuente non consentono di arrivare alle conclusioni raggiunte dallo stesso: infatti, l'articolo 10 dello Statuto inequivocabilmente si riferisce solamente a sanzioni e interessi, ritenendoli non dovuti in caso di affidamento in buona fede, ma in nessun modo può ritenersi che la norma consideri non dovuto il tributo in caso di affidamento incolpevole, ciò che invece qui richiede il contribuente. Quanto poi all'articolo 11, la nullità degli atti sanzionatori, prevista dal comma 3, è espressamente riferita solo agli atti emanati in difformità rispetto alla risposta ad un quesito ritualmente formulato dal contribuente ai sensi del comma 1, mentre nel caso che qui occupa il contribuente si duole non già della difformità di un accertamento rispetto ad una risposta a quesito, ma semplicemente del fatto che la contestazione non era stata posta in essere nei precedenti accertamenti.

La sopra riportata piana interpretazione letterale delle norme, è poi ulteriormente ribadita dalla Cassazione, con insegnamento dal quale non vi è motivo di discostarsi, la quale ha spiegato che gli atti dell'amministrazione finanziaria, ed in particolare le circolari, in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10 comma 2 L. n. 212/2000, cd. Statuto dei contribuenti. Ne consegue che è perciò palesemente errato il diverso convincimento secondo cui, in nome della tutela della buona fede, l'adeguamento del contribuente alle istruzioni poi riviste dell'amministrazione elide anche il corrispondente obbligo tributario, giacché l'inosservanza dell'obbligo per fatto dell'amministrazione può riflettersi solo sulle conseguenze di quell'inosservanza, ovvero sulle sanzioni e sugli interessi moratori ordinariamente applicabili, ma non fa perciò venire meno il dovere del contribuente di adempiere comunque l'obbligazione tributaria, che resta vincolante e perciò pienamente

*Sentenza, Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Pres. Bernardini - Rel. Morlini, n. 766 del 15 giugno 2020*  
cogente (in questi esatti termini, cfr. la recentissima Cass. n. 18618/2019, che dà continuità ad un orientamento da anni consolidato e già seguito dalle precedenti Cass. n. 10195/2016, Cass. n. 20710/2014, Cass. n. 16692/2013, Cass. n. 15224/2012, Cass. n. 3757/2012, Cass. n. 21070/2011, Cass. n. 19479/2009, Cass. n. 2133/2002).

Quindi, se per consolidata giurisprudenza neppure l'osservanza delle circolari ministeriali successivamente riviste elide l'obbligazione tributaria, a maggior ragione questo non può accadere per il fatto che in una precedente verifica il medesimo comportamento del contribuente non era stato sanzionato, tenuto anche conto che detto comportamento ben avrebbe potuto semplicemente non essere individuato dagli accertatori.

Pertanto ed in conclusione sul punto: la tutela dell'affidamento può comportare l'elisione delle sanzioni degli interessi, non anche del tributo, ai sensi dell'articolo 10 dello Statuto; e la nullità dell'atto impositivo si ha solo per contrarietà al contenuto di una risposta ad un interpellato ritualmente formulato ex articolo 11 comma 1 dello Statuto, e non già per un contrasto con un precedente e diverso accertamento.

Né coglie nel segno l'osservazione del contribuente secondo la quale egli avrebbe subito un "grave danno" per il comportamento dell'amministrazione, poiché "qualora il contribuente fosse stato informato, avvertito o addirittura sanzionato" già al momento della prima verifica, "si sarebbe immediatamente adeguato all'interpretazione correttiva della contabilizzazione dell'IVA" (pag. 71 appello), e "si sarebbe immediatamente uniformato" alle indicazioni dell'Agenzia (pag. 72 appello).

L'argomento è inconducibile, poiché se il contribuente fosse stato sanzionato già al momento della prima verifica, egli non avrebbe potuto detrarre l'IVA con le modalità successivamente utilizzate ed avrebbe quindi dovuto pagare il tributo così come oggi preteso dall'Ufficio, con la conseguenza che si sarebbe pertanto trovato nella medesima ed identica situazione in cui si è trovato a seguito del successivo accertamento qui oggetto di causa: infatti, l'annullamento delle sanzioni e degli interessi, esclude radicitus per il contribuente ogni conseguenza negativa derivante dal tardivo adeguamento alla corretta contabilizzazione dell'IVA.

Ne deriva, in conclusione, che va rigettata anche la domanda principale di merito formulata dall'appellante.

4) Infondata è pure la domanda subordinata di merito, relativa alla pretesa di compensare la maggiore imposta accertata ai fini IVA, con la maggiore imposta versata ai fini IRES ed IRAP, atteso che se l'IVA è considerata non detraibile, deve essere considerata una spesa deducibile, con conseguente diminuzione degli importi dovuti a titolo di IRES ed IRAP.

Invero, dirimente è il rilievo per cui non risulta agli atti una istanza di rimborso o di compensazione formulata dall'attuale appellante all'Amministrazione Finanziaria: solo infatti un eventuale diniego a tale istanza avrebbe potuto, a seguito di impugnazione, essere oggetto di scrutinio da parte del giudice tributario, stante la natura squisitamente impugnatoria del processo tributario.

Per le medesime ragioni relative alla mancanza di una pregressa istanza amministrativa, va disattesa anche la richiesta di compensazione con le somme acquisite dall'Ufficio escutendo polizze fideiussorie, dovendosi comunque per completezza espositiva segnalare che l'escussione appare legittima in quanto espressamente prevista dall'articolo 1 delle condizioni generali della garanzia tra la società e l'amministrazione finanziaria.

5) Infine, palesemente infondate sono le doglianze dell'appellante in ordine alla "frammentazione dell'attività accertativa da parte dell'Agenzia delle Entrate" (pag. 34

*Sentenza, Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Pres. Bernardini - Rel. Morlini, n. 766 del 15 giugno 2020* appello), allo “stillicidio” di atti impositivi (pag. 39 appello), alla pretesa “violazione del principio ne bis in idem” per la molteplicità di accertamenti (pag. 40 e 43 appello).

Invero, è facile replicare che non si ha alcuna frammentazione accertativa né violazione del principio del ne bis in idem, poiché gli accertamenti hanno riguardato anni di imposta diversi.

Parimenti del tutto infondate sono le contestazioni relative alla compensazione delle spese di lite in primo grado, essendo stata la compensazione giustamente disposta, ex art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, in ragione della pacifica reciproca soccombenza.

6) Alla luce di tutto quanto sopra, l'appello va rigettato, con conseguente conferma della sentenza qui gravata.

Il rigetto dell'appello travolge all'evidenza la domanda del contribuente di condanna dell'Ufficio ex articolo 96 c.p.c., posto che la condanna per lite temeraria presuppone la soccombenza di controparte, mentre ad essere soccombente è l'appellante.

Nonostante la totale soccombenza dell'appellante, anche le spese di lite del presente grado possono essere integralmente compensate ex art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, dovendosi rinvenire le richieste “gravi ed eccezionali ragioni” nell'oggettiva particolare complessità del punto trattato al numero 3 della presente sentenza.

Così come chiarito dalla maggioritaria giurisprudenza della Suprema Corte, non è possibile procedere alla condanna ex art. 13 comma 1 quater DPR n. 115/2002 (Cass. n. 23980/2018, Cass. n. 20018/2018, Cass. n. 15111/2018; contra Cass. n. 17215/2018).

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

la Commissione Tributaria Regionale di Bologna sez. XI  
- rigetta l'appello;  
- compensa tra le parti le spese di lite.

Bologna, 15/11/2019

Il Giudice  
Gianluigi Morlini

Il Presidente  
Stefania Bernardini

*\*Il presente provvedimento è stato modificato nell'aspetto grafico, con l'eliminazione di qualsivoglia riferimento a dati personali, nel rispetto della normativa sulla Privacy*