



NEWS

# Euroconference

**Edizione di giovedì 7 Marzo 2024**

## CASI OPERATIVI

**Trattamento fiscale dell'erogazione del TFM**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Il modello EAS per gli enti associativi tra esclusioni e obblighi di presentazione**  
di Luca Caramaschi

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Compensazione orizzontale: vincoli e limiti nell'utilizzo di crediti tributari**  
di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi

## IVA

**Territorialità Iva dei corsi di formazione on line**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## CONTENZIOSO

**Intimazione di pagamento dopo sentenza parzialmente favorevole**  
di Luigi Ferrajoli



## CASI OPERATIVI

### **Trattamento fiscale dell'erogazione del TFM**

di Euroconference Centro Studi Tributari

**GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE**  
Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti  
[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



A due soci di Alfa Srl e Beta Srl, amministratori in entrambe le società, viene riconosciuto un TFM nel rispetto delle procedure previste dalla prassi per fruire della tassazione separata.

La collaborazione è iniziata nel 2013 e terminata nel gennaio 2024 in entrambe le società.

Il TFM accantonato per l'amministratore A nella società Alfa Srl è di 1 milione di euro e per lo stesso amministratore nella società Beta Srl è di 526.731 euro.

Gli accantonamenti risultano in misura uguale anche per l'altro amministratore.

Nel 2020 l'amministratore A incassa da Alfa Srl acconti per 607.000 euro e da Beta Srl per euro 187.000.

Anche l'altro amministratore incassa i medesimi importi a titolo di acconto.

Gli acconti hanno scontato imposta del 20% a titolo di acconto come stabilito dal Tuir.

Nel 2024, a fine mandato, i 2 amministratori incassano da Alfa Srl il saldo pari a 393.000 euro e da Beta Srl pari a 339.731 euro.

Si chiede quale sia la tassazione in capo al singolo amministratore per il 2024 riferita al TFM incassato.

[\*\*LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...\*\*](#)



**FiscoPratico**



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

# **Il modello EAS per gli enti associativi tra esclusioni e obblighi di presentazione**

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

## **Novità Iva per lo sport e il terzo settore**

Novità del correttivo al decreto legislativo n. 38/21, caratteristiche dei soggetti gestori e inquadramento del personale

Scopri di più

Alla **mancata trasmissione** del **modello EAS** (adempimento previsto dall'[articolo 30, comma 1, D.L. 185/2008](#)) consegue, non tanto una specifica sanzione di tipo amministrativo, bensì la più importante e grave **conseguenza di non poter applicare il regime fiscale di favore** previsto ai fini delle imposte dirette dall'[articolo 148, Tuir](#) (e in via correlata dall'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#) ai fini Iva) e consistente nella **decommercializzazione** dei **corrispettivi specifici ricevuti da associati e tesserati**.

I soggetti interessati sono sempre stati tutti gli enti di tipo associativo e, in ambito sportivo dilettantistico, anche le **società di capitali sportive dilettantistiche** alle quali, *per relationem*, è stato concesso (pur con qualche perplessità nel comparto Iva) di **beneficiare della descritta agevolazione**.

Tuttavia, di recente, l'avvento delle **due riforme** del Terzo settore (L. 106/2016) e dello Sport (L. 86/2019) ha modificato l'aspetto soggettivo di applicazione della disciplina, pur con alcune considerazioni che devono essere svolte in ragione della non completa **attuazione** delle medesime.

- *Gli enti del Terzo settore (ETS)*

In attuazione della **Riforma del Terzo settore**, il Legislatore ha introdotto, all'[articolo 94, comma 4, D.Lgs. 117/2017](#) (Codice del Terzo Settore), per i soggetti che assumono la **qualifica di ETS** (Enti del Terzo settore), un esplicito **esonero** dall'obbligo di presentazione del **modello EAS**. Detta scelta è peraltro coerente con la prevista disapplicazione in capo agli ETS delle disposizioni agevolative, di cui all'[articolo 148, Tuir](#), che riguardano, in generale, **gli enti associativi**.

In considerazione della intervenuta **operatività del Runts** dallo scorso 23.11.2021, ma anche del fatto che la disapplicazione dell'[articolo 148, Tuir](#), non è ancora intervenuta per mancanza



della prevista **autorizzazione europea**, non è a oggi certo se gli ETS già iscritti al Runts – che ancora oggi applicano la decommercializzazione di cui all'[\*\*articolo 148, comma 3, Tuir\*\*](#) – possano pacificamente ritenersi **esonerati dall'obbligo di trasmissione del modello EAS** (sia il primo modello sia quelli successivi nel caso di variazioni).

Si ritiene, pertanto, che, fino alla definitiva entrata in vigore della nuova disciplina fiscale recata dal Codice e applicabile agli ETS, anche per i **soggetti già iscritti al Runts** (che applicano la richiamata agevolazione) sia comunque opportuno **consigliare la presentazione telematica del modello EAS** all'Agenzia delle entrate.

- *Sodalizi sportivi dilettantistici (ASD/SSD)*

Con il recente D.Lgs. 120/2023 (il secondo dei **Decreti correttivi** del D.Lgs. 36/2021), gli enti sportivi dilettantistici iscritti nel RAS **non saranno più tenuti alla trasmissione del modello EAS**.

È quanto prevede il nuovo comma 6-bis, introdotto nell'[\*\*articolo 6, D.Lgs. 39/2021\*\*](#), che testualmente recita:

*“Alle Associazioni e Società sportive dilettantistiche iscritte nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche non si applica l’obbligo di trasmissione di cui all’art. 30, comma 1, del D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla legge 2/2009 e comunque tali enti non sono tenuti alla presentazione dell’apposito modello di cui al medesimo comma 1 dell’art. 30”.*

In considerazione della entrata in vigore della disposizione con effetto dal 5.9.2023, se è chiaro che le **realità sportive dilettantistiche** costituite a partire dalla predetta data non saranno più interessate dall'adempimento, non è altrettanto chiaro se **coloro che sono già costituiti** debbano o meno provvedere **entro il prossimo 2.4.2024** (in quanto il 31.3 è festivo) alla trasmissione del **modello EAS** in relazione alle variazioni intervenute nel 2023 (quanto meno fino al 4.9) rispetto ai **dati comunicati nel precedente modello EAS**.

Posto che su questo tema sarebbe opportuno avere una **conferma ufficiale** da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche in ragione della facile compilazione del modello (si ricorda che i sodalizi sportivi dilettantistici hanno avuto accesso alla **modalità di compilazione c.d. “semplificata”**) **si ritiene prudentiale procedere entro il prossimo 2.4.2024** (il 31.3 cade di giorno festivo) alla trasmissione dello stesso nel caso di variazioni intervenute sino al **4.9.2023**.



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Compensazione orizzontale: vincoli e limiti nell'utilizzo di crediti tributari**

di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

### **Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

Scopri di più

Il comma 1, dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), così recita: «*I contribuenti [...] eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.*».

Trattasi dell'istituto della cosiddetta “**compensazione orizzontale**” (o esterna), in virtù della quale il contribuente può utilizzare **crediti di imposta per estinguere debiti** (di natura diversa rispetto a quella del credito utilizzato).

Essa si distingue dalla “**compensazione verticale**” (o interna) che si configura quando i **crediti e i debiti compensati hanno la medesima natura**.

Tuttavia, se per le compensazioni verticali non sono previsti **limiti**, prima di operare una compensazione orizzontale il contribuente deve prestare **particolare attenzione** e tenere a mente **vincoli e interventi normativi** e di prassi **che si sono succeduti** negli anni.

Attualmente, salvo espressa deroga normativa e/o altri limiti previsti per specifici crediti di imposta, la compensazione esterna può avvenire fino a un limite massimo di **euro 2.000.000** per ciascun anno solare.

Inoltre, in caso di utilizzo di un credito per un **importo superiore a 5.000 euro**, è necessario attendere **dieci giorni** dall'invio del modello di dichiarazione o istanza da cui emerge il predetto credito, previa apposizione del **visto di conformità** da parte di un professionista abilitato. Specifiche deroghe e limiti superiori sono previsti per i soggetti che **fruiscono del regime premiale ISA**, a norma dell'[articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017](#).

Un'importante **preclusione all'utilizzo** dei crediti tributari sorge in presenza di **ruoli scaduti** di importo superiore a **1.500 euro**: in tal caso, l'[articolo 31, D.L. 78/2010](#), che opera solo nel caso di crediti e debiti relativi alle **imposte erariali**, **vieta la compensazione fino a concorrenza**



**dell'importo del debito** (o dei debiti) per cui è scaduto il termine di pagamento. Il medesimo articolo permette al contribuente di pagare, anche parzialmente, le somme iscritte a ruolo in modo da riportare l'importo dei debiti scaduti **sotto la soglia dei 1.500 euro** ed eliminare l'ostacolo alla **compensazione** (il versamento dovrà essere effettuato tramite il modello F24 accise utilizzando il codice RUOL).

La norma in oggetto **non** si applica ai **crediti di natura diversa** da quella erariale (i.e. i tributi locali o i crediti di imposta aventi natura agevolativa), i quali potranno, da un lato, essere **liberamente utilizzati** in compensazione con **debiti tributari** indipendentemente o meno dalla presenza di **debiti iscritti a ruolo**, ma, dall'altro, **non potranno essere utilizzati per estinguere quegli stessi debiti scaduti** e rimuovere dunque il limite di compensazione sopra indicato.

A tal proposito, **non è chiaro** se trattasi di un divieto “**relativo**” o “**assoluto**”. La dottrina maggioritaria, infatti, ritiene che la compensazione sia **preclusa fino all'ammontare del debito iscritto a ruolo**. In altre parole, a fronte, per esempio, di un debito Irap scaduto di importo pari a 4.000 euro e di un credito Ires di 7.000 euro, l'importo “vincolato” del credito sarebbe **pari a 4.000 euro**, ben potendo il contribuente compensare liberamente **i 3.000 euro “eccedenti”**. Tale comportamento parrebbe coerente con la *ratio* stessa dell'[\*\*articolo 31, D.L. 78/2010\*\*](#), che, come espresso nella **relazione illustrativa**, è quella di evitare che i contribuenti – che vantano sia crediti che debiti (scaduti) nei confronti dell'erario – utilizzino i crediti senza preliminarmente **estinguere le proprie obbligazioni** «*costringendo gli organi della riscossione a defatiganti attività esecutive, spesso vanificate da delibere spoliazioni preventive del patrimonio del debitore.*».

Di diverso avviso l'**Agenzia delle entrate**, la quale, nella **circolare n. 13/E/2011**, ha espressamente ritenuto che «*nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore a quello iscritto a ruolo, non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto*». Aderendo a tale impostazione, il credito Ires di 7.000 euro di cui sopra non potrebbe essere utilizzato neppure parzialmente (i.e. per gli eccedenti 3.000 euro). Parsi questa **un'interpretazione eccessivamente restrittiva**, posto che il soddisfacimento degli interessi erariali sarebbe garantito **dall'importo del credito di pari ammontare rispetto al debito scaduto**.

Accanto a tale vincolo, la **Legge di bilancio del 2024** ha introdotto un'**ulteriore** restrizione, operante a decorrere dal prossimo **1.07.2024**: infatti, «*per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione* di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La previsione di cui al periodo precedente cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate» (nuovo [\*\*articolo 37, comma 49-quinquies, D.L. 223/2006\*\*](#) introdotto appunto dalla L. 213/2023).

Emerge subito una **differenza** con il limite previsto dall'[\*\*articolo 31, D.L. 78/2010\*\*](#): in caso di



debiti erariali iscritti a ruolo per importi superiori a 100.000 euro, il **divieto di compensazione è assoluto** e riguarda **tutte** le **tipologie di credito**, anche quelli aventi natura agevolativa e non solamente i crediti per imposte erariali.

A ciò si aggiunge che, per **rimuovere il “blocco”** alla compensazione, è richiesta l'estinzione **integrale** della somma scaduta, senza la possibilità di ridurre il debito al di sotto della soglia di 100.000 euro. Se tale interpretazione, da un lato, è coerente con il tenore letterale della norma, dall'altro fa emergere una **situazione paradossale**: un contribuente con un debito scaduto per un importo pari a 99.000 euro non sarebbe chiamato a rispettare tale vincolo, mentre un contribuente **con debiti scaduti pari o superiori a 100.000 euro**, ma disposto a ridurre, anche in maniera significativa, la propria esposizione, **non potrebbe in alcun modo accedere all'istituto della compensazione**. Non ultimo, se interpretata con questo rigore, la norma potrebbe addirittura precludere la compensazione anche al contribuente che ha ottenuto una **dilazione di pagamento** delle somme iscritte a ruolo.

Data la delicatezza del tema, sarebbe auspicabile un **intervento chiarificatore** da parte dell'Agenzia delle entrate, anche per evitare le conseguenze sanzionatorie che possono essere, in alcuni casi, anche piuttosto rilevanti.



## IVA

### **Territorialità Iva dei corsi di formazione on line**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

## Fiscalità diretta e indiretta del web

Scopri di più

L'individuazione del luogo di **territorialità Iva dei corsi di formazione on line**, tramite l'utilizzo delle diverse **piattaforme disponibili sul mercato**, deve tener conto della modalità di erogazione del servizio, e più in particolare è necessario distinguere **tra corsi e-learning** e quelli che, invece, consentono l'interazione **tra docente e discenti**. Nel primo caso, si tratta di **servizi elettronici**, disciplinati dall'[articolo 58, comma 1, lett. c\), della Direttiva 2006/112/CE](#), e dall'[articolo 7, del Regolamento Ue n. 282/2011](#), secondo cui i **servizi elettronici** "sono quelli forniti attraverso *internet* o una rete elettronica la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione". L'allegato II alla Direttiva 2006/112 contiene un **elenco indicativo di servizi elettronici**, tra i quali sono ricompresi tutte le **forme di insegnamento a distanza automatizzate** che funzionano tramite *internet* o altre **reti elettroniche** e la cui fornitura **richiede un intervento umano limitato o nullo**. Il luogo di **rilevanza territoriale ai fini Iva dei servizi elettronici** è stabilito dagli [articoli 44 e 58 della Direttiva n. 112/2006](#), secondo cui **assume rilievo**, sia nei rapporti B2B, sia in quelli B2C, il **Paese del committente**. Nella normativa domestica, si deve distinguere tra:

- servizi prestati a **committenti soggetti passivi d'imposta** (B2B), nel qual caso il luogo di tassazione è il **Paese del committente**, ai sensi dell'[articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972](#);
- servizi prestati a **committenti non soggetti passivi d'imposta** (B2C), nel qual caso assume rilievo sempre il **Paese del committente**, ma occorre aver riguardo all'[articolo 7-octies, D.P.R. 633/1972](#).

In ambito B2C, posto che il luogo di rilevanza territoriale Iva è il Paese in cui è stabilito il committente, mentre non si pongono particolari questioni se i due soggetti (prestatore e committente) sono stabiliti nello stesso Stato, nell'ipotesi (frequente) in cui **il committente è stabilito in uno Stato diverso da quello del prestatore**, quest'ultimo deve identificarsi ai fini Iva nel Paese del prestatore, ovvero **aderire al regime OSS** che gli consente di gestire nel suo Paese (si ipotizzi Italia) l'imposta dovuta negli altri Paesi Ue, **evitando in tal modo l'apertura di posizioni Iva in altri Stati della Ue**.

Per i **servizi di formazione on line "tradizionali"**, ossia quelli in cui l'erogazione del servizio



consente una relazione tra **docente e partecipanti** (tipicamente i corsi di formazione *live*), l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di precisare con la [\*\*risposta ad interpello n. 409/2022\*\*](#) che **tali prestazioni non rientrano in quelli elettronici** di cui in precedenza, in quanto l'intervento umano è determinante per l'esecuzione della prestazione. In tale ipotesi, la territorialità ai fini Iva rientra nell'[\*\*articolo 7-quinquies, lett. a\), D.P.R. 633/1972\*\*](#), ossia **tra i servizi educativi**, per i quali:

- se prestati ad un **soggetto passivo d'imposta** sono **rilevanti ai fini Iva nel Paese del committente**;
- se prestati ad un **committente consumer**, assumono rilievo **nel luogo in cui si svolgono materialmente**.

Tenendo conto delle difficoltà operative insite nell'individuazione del luogo di effettuazione di un servizio on line, le linee guida del Comitato Iva nella riunione del 19.4.2021 hanno ritenuto che il luogo in cui l'evento virtuale ha luogo **sia quello in cui è stabilito l'acquirente**. A tale proposito, si segnala che l'[\*\*articolo 54 della Direttiva 112/2006\*\*](#), modificato dalla Direttiva 2022/542, con decorrenza 1.1.2025, stabilisce che **per i servizi in questione il luogo delle prestazioni è quello in cui la persona è stabilita** oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale. Pertanto, conclude l'Agenzia, per i corsi B2C **l'Iva è dovuta nel luogo di residenza del cliente non soggetto passivo d'imposta**. Anche in tal caso, quindi, il prestatore potrà avvalersi dell'OSS per evitare l'identificazione Iva negli altri Stati della Ue, **semplificando la gestione del versamento** dell'Iva dovuta in tali altri Stati.



## CONTENZIOSO

### **Intimazione di pagamento dopo sentenza parzialmente favorevole**

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

#### Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Nel caso in cui il Giudice tributario di primo grado **accolga parzialmente il ricorso**, stabilendo una **riduzione delle imposte** originariamente accertate con l'avviso di accertamento, l'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'[articolo 68, comma 1, lett. b\), D.Lgs. 546/1992](#), può procedere alla **riscossione delle imposte nell'ammontare risultante dalla sentenza** della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado con la **notifica di un atto di intimazione, non essendo necessaria la notifica di un altro atto impositivo** contenente la rideterminazione delle imposte dovute come rideterminate dalla sentenza di primo grado. Tale principio è stato pronunciato dalla **sentenza della Corte di Cassazione n. 2519/2024**.

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, il **Giudice tributario di primo grado, accogliendo parzialmente** il ricorso del contribuente avverso un avviso di accertamento, **rideterminava in diminuzione il maggiore reddito accertato**. A seguito della sentenza di primo grado l'Ufficio, avvalendosi della possibilità di **riscossione frazionata** di cui all'[articolo 68, D.Lgs. 546/1992](#), notificava al contribuente **intimazione di pagamento**, con la quale richiedeva il **pagamento delle imposte nella misura rideterminata dal giudice di primo grado**, stante l'annullamento parziale, **riducendo**, quindi, **gli importi dovuti** rispetto a quelli dell'originario atto impositivo.

L'intimazione di pagamento veniva distintamente **impugnata** dal contribuente avanti il giudice tributario, che, in **secondo grado, annullava l'atto di intimazione**, sulla base delle seguenti affermazioni:

- a) la **rideterminazione del reddito** ad opera del giudice tributario **è legittima**;
- b) 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;
- c) in caso di **annullamento parziale** l'Amministrazione finanziaria deve **rideterminare imponibile, imposta, aliquote e sanzioni, notificando un nuovo atto impositivo** "al fine di portare a **conoscenza del contribuente** l'esatto calcolo effettuato dall'Ufficio".



La **sentenza di appello, impugnata con ricorso per cassazione** dall’Agenzia delle entrate, è stata **annullata** dalla Suprema Corte, che ha ritenuto **errata la decisione**, sia nella parte **in cui ha ritenuto che non si potesse procedere alla riscossione provvisoria** in presenza di una sentenza di primo grado **parzialmente favorevole** al contribuente, sia nella parte **in cui ha affermato 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’[\*\*articolo 68, D.Lgs. 546/1992\*\*](#), ma dovesse emettere un nuovo atto impositivo.

In particolare, la Corte di cassazione ha rilevato che la sentenza di appello aveva dato atto che l’Ufficio, a norma dell’[\*\*articolo 68, D.Lgs. 546/1992\*\*](#), “**emetteva e notificava atto di intimazione di pagamento rideterminando imposte e sanzioni**” secondo quanto disposto dal giudice di primo grado, ma che quest’ultimo (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”**. Conseguentemente, la questione controversa posta dalla contribuente consisteva nel fatto che una volta che il giudice 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, per cui la **riscossione in pendenza di giudizio richiederebbe l’emissione di un nuovo atto impositivo** da parte dell’Ufficio (con rideterminazione delle imposte dovute) e **non la mera intimazione di pagamento**.

È 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’[\*\*articolo 68, D.Lgs. 546/1992\*\*](#), in caso di riscossione provvisoria. Il giudice d’appello, ciononostante, affermava che **l’intimazione di pagamento era invalida**, sebbene avesse ad oggetto le somme ri-quantificate 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 con **l’emissione di un nuovo atto impositivo**.

Al riguardo la **Corte di cassazione**, richiamando la sua giurisprudenza, ha 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** (Cassazione n. 21065/2022). In tale senso, ai fini della **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**.

Secondo la Suprema Corte, **la sentenza di appello è errata** anche laddove **sembra escludere la riscossione provvisoria**, affermando che **l’articolo 68, D.Lgs. 546/1992**, 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'[articolo 68, comma 1, lett. b\), D.Lgs. 546/1992](#)**, che prevede l'iscrizione provvisoria per l'ammontare risultante dalla sentenza di primo grado e comunque non oltre i 2/3 se la stessa accoglie parzialmente il ricorso.

Infine, quanto alle conseguenze in materia di **riscossione** della pronuncia di annullamento della sentenza di appello da parte della Corte di cassazione, deve rammentarsi che la **lett. e-bis dell'[articolo 68, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#)**, introdotta dal D.Lgs. 156/2015, prevede, per l'ipotesi di **annullamento con rinvio, l'iscrizione provvisoria per l'ammontare dovuto in pendenza del giudizio di primo grado** (pari al terzo delle maggiori imposte accertate).