



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

# MASSIMARIO

delle

## COMMISSIONI TRIBUTARIE della PUGLIA



1/2  
2014

LEVANTE EDITORI - BARI



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

**MASSIMARIO**  
delle  
**COMMISSIONI TRIBUTARIE**  
della **PUGLIA**

N. 1/2 - 2014

ISBN 978-88-7949-650-6

© 2015. Tutti i diritti riservati

*Ai sensi della legge sui diritti d'autore tutelati dal codice civile  
è vietata la riproduzione di questo libro, o parte di esso, con qualsiasi mezzo  
(elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilm, registrazione, ecc.)  
senza la preventiva autorizzazione*

# COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

*PRESIDENTE Ennio Attilio Sepe*

*DIRETTORE Francesco Giaccari*

## UFFICIO DEL MASSIMARIO

DIRETTORE

*Ennio Attilio Sepe*

COORDINATRICE RESPONSABILE

*Mariella Di Gennaro*

---

COORDINATORE DI REDAZIONE

*Alessio Mättera*

REDAZIONE

*Fabio Aiello*

*Marta Basile*

*Nicola Bruni*

*Luigi Carbone*

*Francesco Cataldi*

*Walter Celentano*

*Luigi Iacobellis*

*Marco Ligrani*

*Nicolavito Poliseo*

*Luigi Riccardi*

*Francesca Sannicandro*

*Gianluca Selicato*

AUTORI

*Paolo Ammirati, Marta Ancona, Mario Aulenta, Marta Basile, Pietro Boria, Laura Castaldi, Luigi Carbone, Walter Celentano, Paolo Centore, Anna Rita Ciarcia, Mario Cicala, Maurizio Cives, Nico De Santis, Nicola Fortunato, Gianfranco Gaffuri, Franco Gallo, Massimiliano Giorgi, Marco Greggi, Luigi Iacobellis, Giuseppe Ingraio, Marco Ligrani, Giuseppe Melis, Maria Pia Natri, Salvatore Paracampo, Andrea Parlato, Nicolavito Poliseo, Paolo Puri, Luigi Riccardi, Gianluca Selicato, Ennio Attilio Sepe, Francesco Tesauero, Victor Uckmar, Antonio Uricchio.*

---

Norma istitutiva: articolo 40 del d.lgs. n. 545 del 1992

*Ufficio del Massimario*

1. È istituito presso ciascuna commissione tributaria regionale un ufficio del Massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione. 2. (...). 3. Le massime delle decisioni saranno utilizzate per alimentare la banca dati del servizio di documentazione economica e tributaria gestita dal sistema centrale di elaborazione del Ministero dell'economia e delle finanze, al quale le commissioni sono collegate anche per accedere ad altri sistemi di documentazione giuridica e tributaria.

---

Pubblicazione a cura dell'Ufficio del Massimario della Ctr della Puglia, via Amendola n. 164/d, 70126 Bari.

Tel.: 0693838111, fax: 0693838110, email: maria.digennaro@finanze.it, alessiomattera@gmail.com.





*Quis custodiet ipsos custodes?*

*Giovenale*



## Presentazione

È con viva soddisfazione e orgoglio che saluto, sia nella veste di Rettore pro tempore dell'Università degli studi di Bari "Aldo Moro" che, soprattutto, come "autore della prima ora", la pubblicazione del nuovo numero del *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, fortemente voluto e curato dall'Ufficio del Massimario della Commissione tributaria regionale della Puglia.

Giunti ormai all'undicesimo anno, il massimario costituisce un appuntamento importante non solo per i magistrati tributari e gli operatori del settore, particolarmente interessati allo sviluppo degli orientamenti delle commissioni tributarie locali, ma per l'intera comunità professionale e accademica, nazionale e locale. Pubblicati anche *on line*, già da alcuni anni, gli annali hanno una larghissima diffusione sia per il notevole numero di copie cartacee ancora distribuite gratuitamente, grazie al fondamentale supporto degli ordini professionali, sia per l'accesso aperto a banche dati (in primis Cerdef), archivi aperti e depositi istituzionali (quali quelli dell'Ateneo barese).

L'attuale volume appare peraltro ancora più ricco e ponderoso dei precedenti, prodotto prezioso dell'eccellente sinergia dell'Ufficio del Massimario pugliese, della magistratura tributaria, dell'accademia, delle istituzioni, del mondo delle professioni e dei tanti cultori della materia che hanno inteso collaborare a questa importante iniziativa di cultura giuridica.

Non una semplice e sistematica raccolta delle pronunce delle Commissioni, ancorché sviluppata per argomenti e richiami giurisprudenziali, ma una vera e propria *summa* di riflessioni, lavori scientifici, critiche e interventi nella materia tributaria.

La precisa e attenta opera di massimazione delle sentenze è accompagnata, anche in questo numero, da una sezione dedicata alla dottrina sempre più ricca e feconda, a cui hanno collaborato colleghi di tante sedi universitarie.

Mi sia consentito rivolgere un sincero apprezzamento alla magistratura tributaria cui si deve il fondamentale lavoro di produzione della giurisprudenza, al presidente della Commissione tributaria regionale

Ennio Sepe, per la Sua guida illuminata e sapiente, al direttore Francesco Giaccari, a tutti gli Autori coinvolti, a Mariella Di Gennaro, Alessio Matteredo e Luigi Iacobellis per la preziosa collaborazione, a tutti i lettori che seguono con attenzione i lavori del Massimario, divenuti ormai un essenziale luogo di confronto.

Nell'assicurare pieno sostegno all'iniziativa editoriale e scientifica, desidero manifestare un vivo augurio per un percorso di crescita caratterizzato da impegno, fiducia e positività.

ANTONIO FELICE URICCHIO  
*Magnifico Rettore dell'Università  
degli Studi di Bari "Aldo Moro"*

## Nota del curatore

Un'altra edizione del *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, osservatorio istituzionale sugli itinerari del diritto giurisprudenziale tributario: undicesimo anno, tredicesima pubblicazione.

I numeri, il metodo, i contributi. Come da sua "vocazione", l'ufficio del Massimario anche quest'anno ha passato al setaccio migliaia di decisioni pugliesi, estraendo per la rivista 223 massime, di cui 145 tratte da sentenze e ordinanze del giudice d'appello e 78 da provvedimenti delle varie commissioni tributarie provinciali, tutte depositate nell'arco temporale tra il novembre 2013 e il gennaio 2015.

Sostanzialmente confermata la struttura sistematica dell'opera, suddivisa nei capitoli: imposte sui redditi, irap, iva, tributi indiretti, diritti e tributi locali, accertamento, processo, riscossione, disposizioni tributarie di carattere generale, contributi di dottrina; con l'aggiunta di un capitolo sulle notificazioni. Confermata anche la sezione dedicata al Garante del contribuente.

Come di consueto, la rivista ospita ricchi e pertinenti contributi. Le 22 note a sentenza, i 9 contributi di dottrina, le numerose note redazionali ed i puntuali richiami alle novità portate dalle ultime decisioni della Suprema Corte, consentono al lettore di osservare un ampio panorama sulle più recenti e controverse questioni fiscali italiane, sostanziali e processuali. Sono oltre 100 gli Autori che, nel tempo, hanno voluto fornire apporti scientifici al Massimario pugliese; quest'anno, più che in passato, è davvero ben nutrita la componente di estrazione accademica, ne siamo lieti.

Tra i contributi di sistema, segnaliamo Franco Gallo sulla nozione di tributo e sull'autonomia tributaria degli enti territoriali; Andrea Parlato sulla "normalità" in diritto tributario; Francesco Tesauro sulla disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale; Victor Uckmar sull'avvertita indispensabile riforma del sistema; Walter Celentano sulla motivazione e sullo "stile" delle sentenze. Inoltre, Gianfranco Gaffuri sulla transazione fiscale concordataria e Pietro Boria sulla cooperazione tra diverse Amministrazioni finanziarie in ambito europeo. Ennio Sepe interviene sull'attuazione della recente legge delega in materia di giu-

stizia tributaria, mentre Mario Cicala, presidente della sezione tributaria della Suprema Corte, ha scritto per noi sul tema dell'applicabilità dell'irap al lavoro autonomo, fornendoci anche un'utile rassegna di recentissime massime di legittimità sul tema.

Nella loro evidente eterogeneità, gli scritti e i commenti pubblicati rivelano una comune riflessione sull'evoluzione del diritto giurisprudenziale tributario italiano.

La redazione ha svolto una delicata opera di coordinamento dei lavori ed una certosina revisione degli stessi, per offrire al lettore un testo che, nella complessità tipica delle collettanee, offra da un canto una visione il più possibile armonica e rappresentativa della produzione giurisprudenziale locale e, al contempo, consenta una "lettura critica" della stessa.

Non è raro, infatti, che la stessa vicenda abbia esiti differenti a seconda del giudicante, situazione, questa, che può ingenerare confusione e un certo "spiazzamento" nel contribuente e nel professionista che lo assiste. Ci auguriamo – in questa lunga fase dominata da interventi legislativi disordinati e zigzaganti, nonché da una giurisprudenza troppe volte "supplente" – che il nostro lavoro stimoli una riflessione sui valori della legalità e della certezza del diritto, che devono sempre guidare l'operatore, l'interprete, il giudicante.

La divulgazione. Il nostro Massimario è da otto anni pubblicato in rete sul sito istituzionale del centro ricerche e documentazione economica e finanziaria ([www.cerdef.it](http://www.cerdef.it)). Tutte le sentenze massimate nel presente volume (e tante altre non pubblicate ma comunque massimate e inserite on line) sono disponibili nella banca dati "documentazione economica e finanziaria" del Ministero dell'economia e delle finanze: i provvedimenti sono disponibili per il download in formato pdf su <http://def.finanze.it/>. Il volume cartaceo sarà, invece, diffuso presso i consueti canali, grazie al prezioso contributo degli ordini professionali.

Ci uniamo ai ringraziamenti autorevolmente espressi in apertura dal Magnifico Rettore Antonio Uricchio, a cui va la nostra gratitudine per la fiducia da sempre manifestata, e rinnoviamo quelli al presidente Ennio Sepe, al direttore Francesco Giaccari e alla coordinatrice Mariella Di Gennaro.

Questo numero è frutto dell'impegno, profuso a vari livelli, di oltre 50 risorse: a tutti loro, e a ciascuno, la nostra gratitudine. Mi sia con-

sentito, in particolare, salutare il ristretto team di redazione, ovvero chi ha lavorato nell'ombra, settimana dopo settimana, spinto solo da passione e dedizione: senza di loro la rivista non avrebbe visto la luce.

Infine, ci piace sottolineare la "gratuità" del lavoro prestato da tutti noi: non è cosa ordinaria il distogliere tempo, risorse ed energie dalla propria professione, per investirle in un compito che assorbe mesi di lavoro. È questa una caratteristica significativa del nostro progetto, che ne rivela anche il tallone d'Achille.

Ma, parafrasando alcuni saggi, le difficoltà sono opportunità mascherate: in questo crediamo fermamente.

*Bari, aprile 2015*

*alessio mätter*



## **Due “temi caldi” che gli studiosi di diritto tributario dovrebbero approfondire: la nozione di tributo e l’autonomia tributaria degli enti territoriali**

PROF. FRANCO GALLO

Presidente emerito della Corte Costituzionale

1. Vorrei richiamare l’attenzione su due fondamentali istituti del diritto tributario che, a mio avviso, sarebbero meritevoli di un maggiore approfondimento scientifico nella prospettiva di una futura riforma del sistema tributario che vada oltre l’attuazione della delega fiscale recata dalla legge n. 23 del 2014. Mi riferisco alla nozione di tributo e al federalismo fiscale sul lato, soprattutto, dell’autonomia tributaria.

Non è che non esistano anche altri profili e altri temi, forse anche politicamente più impegnativi, che dovrebbero essere approfonditi in questa prospettiva, quali, ad esempio, la ridefinizione dell’imposta personale, la modulazione della progressività, la ricostruzione in termini più partecipativi del rapporto fisco-contribuente, la riforma dell’ires specie sotto il profilo della localizzazione dell’attività produttiva, la possibile introduzione di un’imposta patrimoniale generale, ed altro ancora. Ma questi temi sono stati abbastanza studiati: richiedono solo di essere riorganizzati, puntualizzati e portati all’attenzione delle forze politiche perché facciano le loro scelte. La nozione di tributo e il decentramento fiscale, invece, mi sembra siano ancora alla ricerca di un loro *ubi consistam* scientifico e di un più preciso inquadramento nell’ambito dei principi fondamentali costituzionali riguardanti lo Stato e, in particolare, il suo finanziamento a mezzo tributi e la sua articolazione territoriale.

2. Per quanto riguarda il concetto di tributo, mi pare abbastanza evidente che delle sue tre funzioni classiche individuate da MUSGRAVE – la distributiva, la allocativa e la stabilizzatrice – quella distributiva è venuta assumendo, specie in questi ultimi anni, una sempre maggiore importanza. A causa della grave crisi economico-finanziaria che stiamo attraversando e del conseguente aumento delle disuguaglianze, il tributo sta divenendo, infatti, sempre più il principale strumento, insieme alle politiche della spesa, di cui lo Stato mediatore dispone per superare le emergenze, per correggere le distonie e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e per garantire una maggiore mobilità sociale: in altri termini, per attuare il principio costituzionale di giustizia distributiva.

Naturalmente, non si tratta di affrontare *funditus* temi – come quello della capacità contributiva – su cui mi sono a lungo soffermato in passato e che, specie negli ultimi anni, hanno diviso la dottrina tributaria e continueranno a dividerla a lungo. Voglio solo sottolineare che l'indiscutibile accentuazione della funzione distributiva del tributo ha avuto l'effetto di valorizzare il principio costituzionale di uguaglianza, sia formale che sostanziale, e di ricondurre decisamente ad esso il principio, più strettamente fiscale, di capacità contributiva; fino al punto di giustificare solo in termini di razionalità, di coerenza intrinseca e proporzionalità anche quelle forme di tassazione non reddituale – ritenute, invece, confiscatorie da una parte della dottrina – riferibili a posizioni e valori esprimenti solo una potenzialità economica. È questo il caso del vigente tributo sull'organizzazione produttiva, quale l'irap, costruito sulla falsariga della *taxe professionnelle* francese e della *gewerbsteuer* tedesca.

Bisognerebbe domandarsi, in particolare, se abbia storicamente ancora un senso, sotto il profilo dell'equità distributiva, insistere nelle opzioni teoriche dirette a limitare la tassazione a chi ha solo vantaggi patrimoniali e reddituali e non estenderla anche a chi ha vantaggi, economicamente rilevanti, in termini sia di soddisfazioni di bisogni o interessi, sia di maggior benessere.

Come si vede, c'è abbondante materia per suscitare il rinnovato interesse dei cultori del diritto pubblico e per studiare, sotto questo profilo, il diritto tributario sul piano dei grandi principi costituzionali e delle più appropriate scelte di politica fiscale.

Se ci si muove nella indicata direzione, diviene più agevole raggiungere l'obiettivo di spostare la pressione tributaria dalla ricchezza reddituale e dal consumo, già così fortemente tassati, non solo ai patrimoni finanziari (come consiglia PIKETTY nel suo libro sul *Capitale del XXI secolo* che sta avendo tanto successo), ma anche a quegli indici di capacità contributiva che si identificano con beni che, pur non essendo beni economici tradizionali come il reddito e il patrimonio, se economicamente valutabili e socialmente rilevanti, possono parimenti costituire valide, significative e dirette misurazioni comparative di situazioni individuali di vantaggio. Solo per fare degli esempi, penso all'uso del bene ambiente e, in particolare, alle emissioni di gas inquinanti (le c.d. *carbon tax*), alle transazioni finanziarie da gravare nel momento in cui si formano, alle *bit tax* (cioè alla tassazione dell'occupazione dell'etere) e alle attività "predatorie" di raccolta di dati svolte dalle società dell'economia digitale.

È questo anche il caso, fuori dall'esperienza europea, di un particolare tipo di prelievo introdotto in Usa dalla recente riforma sanitaria del presidente Obama, che è stato qualificato dalla Corte Suprema Usa "prestazione obbli-

gatoria patrimoniale di natura tributaria", da corrispondere in aggiunta all'ordinaria imposta sul reddito, ancorché la legge impugnata lo considerasse solo una sanzione comminata per non avere il soggetto contratto l'assicurazione sanitaria. La Corte Suprema ha ritenuto, in particolare, che l'obbligo fissato dalla legge di pagare tale somma trova la sua giustificazione esclusivamente nel comportamento negativo del cittadino che ostacola la fruizione, da parte degli altri, del bene pubblico collettivo assistenza sanitaria, comportamento da correggere con lo strumento tributario per ragioni di uguaglianza e giustizia distributiva (la sentenza della Corte parla di "responsabilità condivisa").

3. Veniamo ora all'altro rilevante spazio di indagine, aperto dalle recenti vicende del federalismo fiscale. La crisi del disegno federalista del 2001 offre, infatti, il destro per ripensare, soprattutto sul piano teorico, questa materia rileggendo il titolo V della Costituzione nell'ottica del principio di sussidiarietà. L'obiettivo dovrebbe essere quello di meglio bilanciare il principio di autonomia previsto dall'art. 5 Cost. con quello di efficienza e di meglio coordinare il sistema tributario statale con quello regionale e locale.

Bisognerebbe prendere atto, innanzitutto, che nel sistema delineato dalle vigenti norme costituzionali l'autonomia tributaria in senso pieno – e cioè l'esercizio di un'autonoma potestà normativa primaria di imposizione in funzione dell'espansione dell'autonomia politica e politico-amministrativa dell'ente –, pur essendo teoricamente praticabile, finisce, allo stato, per dipendere dal concorso di due fattori che sono di difficile, se non impossibile, realizzazione: da un lato, dall'emanazione di atti legislativi diretti a depotenziare il sistema tributario statale attraverso la rinuncia, da parte dello Stato, ad alcuni suoi tributi; dall'altro, dal simmetrico potenziamento ad opera della Regione del sistema tributario regionale, conseguente alla parallela istituzione dei tributi rinunciati. Ciò significa che, finché la congiuntura non migliorerà, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della Regione con riferimento ai tributi propri sia regionali che locali resterà minimo, se non inesistente.

Quanto sopra vale con riguardo al sistema attualmente vigente. Se passiamo, però, a esaminare il disegno di legge governativo di modifica del titolo V, parte II, ci si rende subito conto che esso, nell'innovare la disciplina dell'autonomia tributaria regionale e locale, peggiora addirittura la già carente situazione. Supera, infatti, radicalmente gli inconvenienti denunciati svalutando del tutto l'autonomia tributaria in senso pieno e riducendola agli interventi, legislativi e regolamentari, all'interno delle rigide *guide lines* fissate dalle leggi statali. Ricordo che il nuovo testo dell'art. 119, comma 2 della Cost., nel testo proposto dal Governo, prevede che gli enti sub-statali devono stabilire i

tributi secondo “quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” e non – com’è ora nel testo vigente – “secondo i principi [fondamentali] di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. Questa disposizione è confermata dall’intervento sull’art. 117 Cost., il quale elimina ogni tipo di competenza concorrente attualmente prevista dal comma 3 di tale articolo, da una parte, riconducendo la materia del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario alla competenza esclusiva statale di cui al comma 2 della stessa disposizione, dall’altra, confermando, però, il carattere residuale della competenza legislativa della Regione di cui al successivo comma 4.

Come debbono interpretarsi questi interventi legislativi? Può ritenersi che le Regioni mantengono la loro attuale (seppur scarsa) autonomia tributaria nel senso che esse possono continuare a stabilire i loro tributi e quelli locali nel solo rispetto dei principi fondamentali fissati dallo Stato (come consente ora il testo vigente dell’art. 119 Cost.)? E la previsione del mero coordinamento statale del sistema tributario (e non del coordinamento per principi fondamentali), può interpretarsi nel senso che le Regioni avrebbero pur sempre, ai sensi della legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale, un margine di autonomia tributaria piena quantomeno per i tributi locali di scopo o c.d. corrispettivi?

Se la risposta, come sarei portato a ritenere, fosse negativa, e cioè nel senso che ogni tributo proprio della Regione deve essere comunque “derivato” (sempre stabilito da una legge statale e solo istituito da una legge regionale o da un regolamento comunale), ciò significherebbe indubbiamente fare un passo indietro rispetto a prima della riforma del 2001, la quale riconosceva invece sia la categoria dei tributi propri in senso stretto sia quella dei tributi propri derivati. Significherebbe cioè che, quantomeno ai fini tributari, si reintrodurrebbe la regola della gerarchia delle fonti in luogo di quella della competenza, generalizzata dall’art. 114 Cost. («*La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato*»), i quali «*sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione*»): prima, verrebbe necessariamente la legge statale, poi, quella regionale, anche quando il potere legislativo di imposizione sarebbe coperto dal principio di continenza, ossia dal principio secondo cui la competenza legislativa tributaria della Regione va esercitata con riferimento solo alle materie e alle funzioni ad essa attribuite. Data la grave crisi economico-finanziaria che il paese attraversa, si può certo capire una ricentralizzazione nello Stato della potestà legislativa in materia finanziaria, ma il completo annullamento, a livello costituzionale, di ogni potestà primaria delle Regioni in materia fiscale sembra, in verità, non solo in controtendenza con

gli ordinamenti della maggior parte dei paesi occidentali, ma anche non coerente con i principi cardine dell'autonomia, e cioè il principio del beneficio, dell'*accountability*, della controprestazione e del c.d. doppio dividendo.

Qualunque studioso del diritto tributario potrebbe al riguardo far rilevare che la proposta di riforma in corso di approvazione non ha un ampio respiro costituzionale. Essa pare limitarsi a fotografare perlopiù l'assetto congiunturale esistente in concreto, che è un assetto caratterizzato da un processo incompiuto di attuazione dell'art. 119 Cost., e da una serie disorganica di provvedimenti di emergenza. Circostanze, queste, dalle quali emerge l'intenzione di agire solo sul quadro istituzionale e competenziale lasciando ai margini la questione dell'autonomia finanziaria. Tutto il sistema sembra, in altri termini, tornato a ruotare intorno alla regola della supremazia dello Stato giustificata da ragioni di "*unità giuridica o economica della Repubblica o di realizzazione di riforme economico-sociali di interesse nazionale*". Il che non sarebbe, in via di principio, sbagliato, se non fosse per il fatto che si lascia poco spazio ai concorrenti principi di autonomia e di sussidiarietà previsti dagli artt. 5 e 118 Cost.. Ai sensi di tali principi, infatti, la prevalenza della legge statale dovrebbe essere pur sempre vista in un contesto di pluralismo istituzionale e paritario che privilegia il livello di governo inferiore, dove normalmente il livello superiore prevale alla sola condizione che esso determini un risultato migliore e che le strutture inferiori siano incapaci di provvedere autonomamente agli interessi delle collettività governate. Ed è discutibile che questa situazione si verifichi, sempre e per definizione, riguardo alla materia tributaria.

È evidente che, se si prosegue su questa strada, il federalismo fiscale – già ora in evidente crisi sul fronte dell'autonomia tributaria – è destinato a tramontare definitivamente.

È anche per questa ragione che varrebbe la pena di approfondire ulteriormente queste tematiche prima di fare scelte legislative molto impegnative, giustificate solo da seppur rispettabili esigenze finanziarie, di efficienza e di più stretto controllo.



## La “normalità” in diritto tributario

PROF. ANDREA PARLATO

Ordinario di diritto finanziario, Benemerito dell’Ateneo di Palermo

Il termine “normalità” in diritto tributario rivela un’ambiguità di significato. Tale termine, nella semantica più aderente all’etimologia, vale a indicare “conforme a norma” ovvero, con maggior estensione, “conforme ad una abitudine o consuetudine o ad una media approssimativa o matematica o all’equilibrio fisico e psichico” (N. Abbagnano).

Al termine “normalità” potrebbe raccordarsi, in senso antagonistico, il termine “emergenza”, il quale esprime l’esigenza della normativa ad adeguarsi al mutato assetto economico, nonché a sopperire ad esigenze che sfuggono alla normalità.

I termini “normale” o “normalità”, però, vengono proposti con significati non univoci.

In primo luogo, può essere ricordato un principio, spesso richiamato, di “normalizzazione del reddito”. Tale principio induce a una ricerca sia su basi normative, sia sulla scorta di meccanismi finalizzati a consentire e ad esaltare un “avvicinamento” tra prospettazione reddituale rilevata (o accertabile) e realtà storica. In tal senso la normalizzazione esprime un “correttivo”, che corrisponde (o dovrebbe corrispondere) a una maggiore aderenza tra realtà effettiva e accertamento tributario.

L’intento di approssimare la “verità formale” alla “verità materiale” può essere realizzato (o meglio perseguito) con approcci tecnici tra loro differenti, ma tutti, sostanzialmente e pur nella loro diversità, rivolti ad un sistema probabilistico, che è ormai penetrato in vari settori giuridici. Invero tale sistema, in materia tributaria, è considerato come criterio di normalizzazione, ossia di espressione di una realtà virtuale. Vale a dire che esso tende a individuare il grado o la misura della probabilità di un evento, oppure di una classe di eventi, rispetto ad altre situazioni astrattamente prospettabili: in quest’ottica, il predetto sistema “presuppone un’alternativa” ed implica che la scelta o preferenza sia “accordata sempre ad una delle alternative possibili” (N. Abbagnano).

Secondo quest’ordine di idee il probabilismo fiscale esprime la selezione di un criterio, il quale più che indicare certezze consente il raggiungimento di un “risultato”.

Il risultato entra, nella concreta configurazione, nel mondo giuridico, costituendo la base per la specifica prospettazione della pretesa impositiva. Per-

tanto, il catasto, gli studi di settore, le parametrizzazioni e altre “formule probabilistiche”, assistite da criteri tecnici ovvero induttivi, non esprimono certezza, bensì probabile aderenza delle rappresentazioni alla realtà storica.

Dall’esistenza di una mera (sia pur elevata) possibilità di una coincidenza formale tra “*standard*” e realtà, discende l’esigenza della previa attuazione di modelli di partecipazione del contribuente all’accertamento. In questo ambito va ricordato il “contraddittorio”, il quale, tuttavia, perde la propria efficacia qualora, nel contesto applicativo, il carattere autoritativo dell’ufficio fiscale prevalga nei confronti della situazione giuridica del contribuente. L’effettività del contraddittorio (endoprocedimentale ed endoprocedurale), peraltro, deve essere correlata alla sua valenza nelle prospettazioni processuali, cioè deve trovare un concreto riscontro nella dinamica del giudizio. Fermo restando che la “normalizzazione”, oltre che alle ipotesi reddituali, può essere applicata anche al c.d. “valore normale” relativo all’iva con riguardo alle operazioni permutative e, altresì, all’imposta di registro per la determinazione del valore del bene suscettibile di indiretto riferimento reddituale.

Deve dirsi che il “probabilismo” informa i criteri per l’asserito raggiungimento di una “normalità virtuale”, la quale tanto più si distacca dalla realtà storica, quanto più è destinata a sfociare nel processo tributario. Tutto ciò, alla ricerca del rispetto dei principi che presiedono l’attuazione della potestà impositiva: in particolare, del principio di capacità contributiva e, in generale, della “ragionevolezza”.

Ad ogni modo, l’esame della fattispecie concreta non soltanto si giova, ma necessita della rilevazione del rapporto – nella casistica – tra fatto concreto e fatto ipotetico. Tale funzione è affidata alla giurisprudenza, talché il “Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia”, nella sua chiara prospettiva e nei suoi autorevoli commenti, continua a proporsi all’interprete come necessario e prezioso strumento di conoscenza.

## IMPOSTE SUI REDDITI

### **IRPEF – Indennità risarcitoria di invalidità permanente – Tassabilità – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV (Presidente: Occhinegro – Relatore: Gargano). Sent. n. 656 del 7 marzo 2014.

*Le somme percepite da un soggetto, ancorché sulla base di un atto di transazione giudiziale, a titolo di risarcimento per danno biologico a seguito di invalidità permanente non costituiscono reddito imponibile.*

### **Nota del prof. avv. Antonio Felice Uricchio**

***La delicata questione della tassabilità dei risarcimenti dovuti a fronte del danno biologico subito per l'attività di lavoro prestata presso lo stabilimento Ilva***

La sentenza che qui si annota merita di essere segnalata sia perché interviene sulla delicata questione della tassazione delle indennità risarcitorie, sia perché si colloca all'interno della drammatica emergenza sanitaria dell'area tarantina provocata dal pesante inquinamento dell'industria siderurgica.

È noto, infatti, che tra le tante problematiche che la realtà produttiva di Taranto pone, molte presentano risvolti di carattere giuridico di diversa natura, affidate all'impegno del legislatore (si vedano le ultime disposizioni, compreso il decreto legge n. 1 del 2015) o alla valutazione della magistratura (penale, civile, amministrativa).

Anche il complesso strumentario tributario ha avuto occasione di occuparsi di Taranto, sia attraverso disposizioni recanti agevolazioni per avvantaggiare alcune aree urbane più degradate (si pensi alle disposizioni in materia di zone franche urbane), sia attraverso pronunce che, come quella in esame, affrontano il tema della tassabilità dei risarcimenti per i danni sanitari subiti dai lavoratori dell'Ilva e dai propri familiari.

Nella pronuncia in esame, i giudici tarantini dispongono che le somme corrisposte ad un lavoratore dipendente del gruppo Fintecna, nell'ambito di una transazione giudiziale avente ad oggetto il risarcimento del danno biologico e morale per l'attività svolta nello stabilimento Ilva, non devono essere assoggettate all'imposta sul reddito delle persone fisiche, avendo natura di

reintegrazione patrimoniale dell'integrità fisica compromessa in modo permanente (nel caso di specie a causa del decesso dello stesso dipendente).

Più precisamente, la conclusione raggiunta muove dalla considerazione che le somme dovute al lavoratore per le gravissime lesioni subite (che lo hanno portato alla morte) rientrano nella sfera applicativa dell'ultima parte dell'art. 6 del testo unico delle imposte sui redditi che esclude da tassazione le indennità dipendenti da invalidità permanente o da morte a qualunque titolo percepite.

Ricostruendo il quadro normativo, occorre ricordare che, in linea di principio, il riconoscimento della natura risarcitoria di una determinata somma di denaro non consente di escluderne automaticamente l'imponibilità, dovendo verificare se l'erogazione possa essere qualificata come lucro cessante, danno emergente ovvero come indennità dipendente da indennità permanente o da morte.

Stabilisce infatti l'art. 6, secondo comma, del tuir che le indennità percepite in sostituzione dei redditi costituiscono redditi della stessa natura di quelli sostituiti o perduti, restando in ogni caso esclusi da tassazione quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, a qualunque titolo percepiti. Da tale disposizione discende chiaramente che, a differenza del lucro cessante, riconducibile tra i redditi imponibili a seconda della natura del rapporto da cui trae origine il reddito mancato, il danno emergente resta, in linea di principio, sottratto a tassazione, fatte salve disposizioni speciali che ne sanciscano comunque l'imponibilità (si pensi alle disposizioni in materia di tassazione delle sopravvenienze attive di carattere risarcitorio). Sono, invece, in ogni caso escluse da tassazione, indipendentemente dalla natura di danno emergente o di lucro cessante, le indennità per invalidità permanente o da morte in considerazione della gravità della causa che ne ha determinato l'erogazione (in questo senso si veda, da ultima, la sentenza della Suprema Corte n. 10749 del 2014; nello stesso senso anche Corte di Cassazione, Sez. V, Sent. n. 18545 del 2003, secondo cui *“nell'attuale sistema tributario alcuni risarcimenti, quelli per danni consistenti nella perdita di redditi, sono soggetti a tassazione come prevede espressamente il secondo comma dell'art. 6 del tuir. Invece altri risarcimenti, per danni alla persona, o comunque non sostitutivi di redditi, non tengono luogo di redditi ma semmai di perdite di capitale e non sono soggetti all'imposizione sui redditi”*. Ad avviso della Corte, il risarcimento per il mancato riconoscimento di una qualifica superiore può costituire sia un danno da perdita di reddito – lucro cessante tassabile – sia una voce di danno puro, non sostitutivo di reddito e perciò non tassabile).

La disciplina richiamata va poi coordinata con l'art. 51 del nuovo tuir che, nell'enunciare il principio della onnicomprensività della retribuzione, stabili-

sce che sono soggette a tassazione tutte le somme, in denaro o natura, corrisposte al dipendente che abbiano titolo nel rapporto di lavoro, indipendentemente dal *nomen* attribuito (compenso, rimborso, indennità, ecc.).

Ai fini dell'individuazione del regime tributario applicabile, si rende necessario accertare, da un lato, la natura intrinseca che l'erogazione riveste e, dall'altro, l'esistenza di un nesso, causale o occasionale, con il rapporto di lavoro. Dal coordinamento tra artt. 51 e 6 secondo comma del *tuir* discende che, nonostante l'onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, le somme corrisposte a titolo di reintegrazione di perdite patrimoniali ovvero le indennità per invalidità permanente o da morte, ancorché versate dallo stesso datore di lavoro, non possono essere assoggettate a tassazione né come reddito di lavoro dipendente né ad altro titolo (nemmeno in caso di erogazioni *una tantum* a fini transattivi) in quanto estranee alla fisiologia del rapporto di lavoro (trovando un diverso fatto causativo nella responsabilità da fatto illecito).

Tornando alla decisione in esame, appare del tutto pacifico che la provenienza dell'erogazione da parte del datore del lavoro non possa in alcun caso consentire la tassazione della stessa ove, come nel caso accertato, questa è dovuta a titolo di risarcimento per il decesso eziologicamente dipendente dall'attività prestata nell'opificio siderurgico.

Una sentenza che, pur da una diversa prospettiva, apprezza la gravità delle conseguenze, anche di natura fiscale, dell'emergenza ambientale e sanitaria della terra ionica e, con particolare sensibilità per la natura del bene oggetto di tutela (la vita umana), riconosce l'esclusione da tassazione dell'indennità erogata agli eredi del dipendente deceduto.

#### **Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

La disposizione dell'art. 6, c. 2, del *tuir*, che la sentenza richiama, pone quale condizione di non tassabilità (non costituiscono reddito imponibile) che le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni trovino causa nella dipendenza da invalidità permanente o da morte. Non sembra occorrere altro che la certezza, documentata, sul punto. Ciò di cui può dubitarsi fondatamente, proprio sulla base della disposizione di legge, è la competenza del giudice tributario in ordine all'accertamento di tale dipendenza, nel senso che detta dipendenza dev'essere già certa prima dell'insorgere della lite fiscale, la quale non può avere ad oggetto se non un contrasto intorno alla tassabilità. Sul punto non si rinvergono affermazioni certe nel linguaggio della sentenza, che così recita: "...l'intera attività iniziata con il ricorso al giudice del lavoro in data precedente, additava le responsabilità del datore di lavoro nel decesso del lavoratore, commisurando il danno biologico subito al 100% di invalidità permanente. Questo fondamentale punto, ritiene la commissione, sia la dimostrazione chiara che le lesioni dell'integrità psicofisica subite (poi riconosciute) hanno prodotto nel lavo-

*ratore gravissime ripercussioni sulle condizioni di vita individuali, condizionamenti che, incidendo direttamente sulla integrità fisica del soggetto, hanno condotto ad una concreta invalidità permanente”.*

Cass., Sent. n. 7631 del 2013: *In tema di imposte sui redditi, l'art. 6, c. 2, del d.p.r. n. 917 del 1986, nella parte in cui dispone che le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli perduti, esplica effetto, nel concorso delle condizioni previste dall'art. 36 del d.p.r. n. 42 del 1988, anche rispetto ai periodi di imposta anteriori all'entrata in vigore del citato d.p.r. n. 917, per cui le somme percepite, anche in via transattiva, dal contribuente a titolo di risarcimento costituiscono reddito imponibile nei soli limiti in cui siano destinate a reintegrare il danno subito dalla mancata percezione di redditi, non essendo sufficiente allegare il carattere risarcitorio dell'erogazione e costituendo risarcimento anche il ristoro di emolumenti non percepiti, tassabili ai sensi dell'art. 6, c. 2, del tuir. Ne consegue che non rientra nelle citate previsioni di esenzione nemmeno l'indennità per inabilità temporanea al lavoro, essendo evidente la sua corresponsione proprio per reintegrare il danno da mancata percezione del reddito.*

**IRPEF – Società in accomandita – Redditi del socio – Derivazione – Attribuzione del reddito di partecipazione – Qualità di socio accomandante – Irrilevanza.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Lisco). Sent. n. 797 del 16 giugno 2014.

*La qualità socio accomandante o accomandatario non spiega influenza alcuna in ordine all'imputazione pro-quota a ciascun socio del reddito accertato in capo alla società, prescindendo, appunto, detta imputazione dal carattere derivato del reddito del socio.*

**IRPEF – Detrazioni – Art. 15, comma 1, lett. b) del tuir – Interessi passivi su mutui per acquisto di abitazione principale – Acquisto di diritti reali – Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 695 del 24 marzo 2014.

*Le condizioni per usufruire della detrazione degli interessi passivi per mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale ricorrono qualora il contribuente risulti contitolare del mutuo e qualora l'acquisto si concretizzi nell'acquisizione di diritti reali anche diversi dalla piena proprietà, fermo restando il requisito essenziale della destinazione.*

**IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Benefici accessori – Sconto sul costo dell'energia elettrica – Estensione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 1894 del 26 settembre 2014.

*Costituiscono redditi di lavoro dipendente (anche) i vantaggi accessori che integrano la retribuzione in danaro, consistenti in beni o servizi, ovvero in sconti per l'acquisto degli stessi, a qualunque titolo percepiti in relazione al rapporto di lavoro, indipendentemente dall'esistenza di un attuale (al momento della tassazione) vincolo sinallagmatico con la prestazione lavorativa (c.d. fringe benefit). In tale nozione rientra il beneficio dello sconto tariffario sull'energia elettrica praticato dall'Enel in conseguenza del rapporto di lavoro (anche se pregresso).*

**IRPEF – Reddito di impresa – Criteri e principi.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Collella). Sent. n. 1668, parte I, del 21 luglio 2014.

*Un'imposizione che non tenga conto dei costi sostenuti, reali, documentati e riconosciuti dalla stessa Amministrazione finanziaria e che gravi sui soli componenti positivi, determinerebbe una violazione del principio di capacità contributiva e dell'inerenza, in quanto attuerebbe un'imposizione sui ricavi e non sul reddito, oltre a violare il principio di necessaria correlazione tra costi e ricavi.*

**IRPEF – Reddito di impresa – Costi e spese per la produzione del reddito – Deducibilità – Principio di inerenza – Definizione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XII (Presidente: Seccia – Relatore: Savino). Sent. n. 478 del 24 febbraio 2014.

*La determinazione del reddito imponibile non può prescindere dalla deducibilità dei costi necessari alla sua produzione secondo il principio di inerenza; quest'ultimo, nella sua corretta accezione, è da intendersi come quel rapporto funzionale che deve necessariamente legare il costo deducibile alla specifica attività d'impresa.*

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

Quasi intervenisse in un vuoto concettuale o giurisprudenziale, la sentenza sembra voler dar conto, nella non breve motivazione, come di una sorta di evoluzione del concetto di inerenza tanto negli studi della dottrina quanto nella giurisprudenza di merito, che viene genericamente richiamata ma non indicata. È d'uopo, allora, richiamare la giurisprudenza di legittimità tanto sul concetto dell'inerenza (strumentalità) del costo quanto sulla spettanza al contribuente dell'onere della prova circa l'inerenza del costo alla produzione del reddito. Cass., sentenze nn. 23559, 21184, 16480, e 13887, tutte del 2014; n. 27458, 22130, 16697, tutte del 2013; da ultimo la n. 6548 del 2012 dalla quale si trae che *“il concetto di inerenza è, invero, nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta”*.

Circa la ripartizione dell'onere della prova, se, in via generale, spetta all'Amministrazione dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, grava sempre sul contribuente (anche dopo l'abrogazione del sesto comma dell'art. 75 del d.p.r. n. 917 del 1986 ad opera dell'art. 5 del d.p.r. n. 695 del 1996) l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o costi deducibili, nonché in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività d'impresa svolta; v. Cass., Sent. nn. 27458 e 22130 del 2013, n. 11205 del 2007, n. 4218 del 2006, sicché non sembra ci siano da registrare incertezze o novità sul tema.

**IRPEF – Reddito di impresa – Conto fatture da ricevere – Saldo – Natura di sopravvenienza attiva – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona E.). Sent. n. 1148 del 20 maggio 2014.

*La fattura possiede una vera e propria “fede privilegiata” circa la certezza dell'operazione cui si riferisce, comprovata, per un verso, dai numerosi e precisi obblighi di registrazione e annotazione e, per altro verso, dal rilievo probatorio congiunto sia nel campo delle imposte dirette, sia in quello dell'imposta sul valore aggiunto. Tra questi obblighi sussiste, nell'ottica di conferire “certezza” alle operazioni rilevanti ai fini del reddito, quello di imporre al cessionario o al contribuente che non abbiano ricevuto la fattura, di emetterla entro quattro mesi, mediante un'autofattura, ai sensi dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997, provvista dei requisiti di cui all'art. 21 del d.p.r. n. 633 del 1972. In considerazione del ristretto ambito temporale concesso dalla norma per l'emissione della fattura e dell'autofattura, i debiti indicati*

*nel saldo del conto “fatture da ricevere”, poiché privi di identità a causa della mancanza dell’emissione dell’anzidetto documento contabile, sono per natura incerti e, pertanto, insussistenti nella realtà oggettiva, unitamente ai costi che rappresentano, i quali, per essere stati qualificati quali componenti negativi del reddito, possono essere legittimamente recuperati dall’ufficio a tassazione, quali sopravvenienze attive ex art. 88, comma 1, del tuir.*

**IRPEF – Reddito di impresa – Opera di durata ultrannuale – Contabilizzazione dei ricavi in base allo stato di avanzamento dei lavori – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 277 dell’11 dicembre 2013.

*In tema di contabilizzazione dei ricavi, nell’ipotesi di opera di durata ultrannuale, nell’eventualità che il contratto di appalto preveda espressamente la liquidazione in base allo stato di avanzamento lavori, si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 4, dell’art. 93 del tuir, secondo cui i corrispettivi versati a titolo definitivo sono contabilizzati tra i ricavi, mentre la valutazione delle rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte ancora non liquidata.*

**IRPEF – Reddito d’impresa – Fondo rischi – Utilizzo – Limiti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 1534, parte I, del 2 luglio 2014.

*L’avviamento negativo (badwill) è dato dalla differenza tra il valore del patrimonio netto di un ramo d’azienda, oggetto di una operazione traslativa a titolo oneroso e il valore economico attribuito al medesimo complesso aziendale, che si sostanzia nel prezzo pagato dall’acquirente. Il fondo rischi in cui è confluito detto avviamento negativo, se al termine dell’arco temporale di riferimento le originarie previsioni di perdita non si sono concretate, non può essere utilizzato per fronteggiare rischi o perdite di diversa natura, dato che l’art. 107 del tuir esclude la deducibilità di accantonamenti diversi da quelli espressamente previsti dalla legge. Ne deriva la legittimità del recupero a tassazione degli*

*oneri iscritti nel passivo dello stato patrimoniale, oltre il periodo di riferimento, per la copertura di perdite originariamente non previste.*

### **Nota del prof. Nicola Fortunato**

#### ***Il trattamento fiscale del “badwill”, tra simmetrie del reddito di impresa e neutralità delle operazioni straordinarie<sup>1</sup>***

La sentenza in esame offre l'occasione per accennare alle principali problematiche connesse alla rilevazione dell'avviamento negativo, anche se occorre anticipare che un suo commento puntuale richiederebbe, come si vedrà, una descrizione dell'operazione societaria verificata ben più dettagliata di quella rappresentata sia nella massima che nell'intera motivazione, nelle quali si fa riferimento ad un conferimento di ramo di azienda al quale è seguita una fusione, senza precisare le ragioni contabili-aziendali per le quali prima è emerso e forse dopo è stato utilizzato il badwill.

Elemento centrale della sentenza è la qualificazione – data nella stessa per scontata – dell'avviamento negativo quale fondo rischi atipico<sup>2</sup>, con la conseguenza che non sarebbe fiscalmente rilevante (in gergo, sarebbe un fondo “tassato”) secondo la regola generale della tassatività degli accantonamenti deducibili. Seguendo questo percorso ricostruttivo, si ritiene indispensabile una breve digressione sulle modalità di imputazione di tale posta secondo la normativa contabile nazionale ed internazionale<sup>3</sup> prima di tracciarne i profili fiscali.

In campo domestico, l'avviamento negativo è oggetto della disciplina in tema di redazione del bilancio consolidato: dalla lettura sistematica dell'art. 33, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 127 del 1991 la differenza negativa di consolidamento deve essere imputata in via prioritaria agli elementi attivi sopravva-

<sup>1</sup> Il presente scritto vuole essere un deferente ricordo del PROF. NICOLA D'AMATI e dei Suoi preziosi insegnamenti, alcuni dei quali, raccolti in *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1975, sono stati di grande guida nelle considerazioni proposte.

<sup>2</sup> In merito alla difficoltà di iscrivere in bilancio il badwill quale fondo rischi assolutamente generico e generale, v. il documento della fondazione Aristeia n. 64 del giugno 2006, nel quale sono anche proposte altre modalità di contabilizzazione più aderenti alla natura rettificativa di tale posta.

<sup>3</sup> Per quanto attiene alla natura economico-aziendale del badwill, GUATRI, *La valutazione delle aziende - Teoria e pratica a confronto*, Milano, 185; CAPODAGLIO, *L'iscrizione in bilancio dell'avviamento negativo*, in Rirea, 1998, 106; ROMANO - TALIENTO, *Il trattamento contabile del negative goodwill secondo i nuovi orientamenti internazionali*, in Riv. dott. comm., 2014, 103; ONESTI, *Alcune considerazioni sul trattamento contabile delle differenze di annullamento nella fusione per incorporazione*, in Riv. dott. comm., 2003, 1275.

lutati o a quelli passivi sottostimati delle imprese consolidate; l'eventuale residuo deve essere allocato nel cd. fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri quando sia connesso alla previsione di futuri risultati economici negativi. Un'analogia soluzione viene normativamente prevista nel caso di fusione (e scissione), allorquando disciplinando il primo bilancio post operazione, l'art. 2504 *bis* specifica che in caso di emersione di avanzo, sia che si tratti di avanzo di annullamento (e cioè nell'ipotesi di un costo della partecipazione annullata inferiore al suo valore di patrimonio contabile) o di avanzo da scambio (e cioè di aumento del capitale sociale a causa della fusione superiore al valore contabile del patrimonio incorporato), questa deve essere contabilizzata come fondo rischi ed oneri quando sia dovuta alla previsione di risultati economici sfavorevoli.

In estrema sintesi, si può concludere che l'ordinamento contabile domestico conosce il badwill che può generarsi in operazioni di ristrutturazioni aziendali, e lo alloca nel passivo dello stato patrimoniale del soggetto che, per effetto dell'operazione straordinaria, acquisisce il controllo giuridico ed economico del compendio contraddistinto dalla previsione di un rendimento insufficiente; sotto il profilo del suo utilizzo, la dottrina aziendale aggiunge che la sua imputazione a conto economico deve avvenire in maniera progressiva lungo l'arco temporale in cui sono destinate a manifestarsi le probabili deficienze di reddito, condannando l'eventuale sua strumentalizzazione a fini di politiche di bilancio.

La disciplina contabile internazionale affronta la problematica del badwill nell'ottica più generica del risultato di un'operazione aziendale tra soggetti fra loro indipendenti<sup>4</sup>: secondo la logica del superamento della forma in favore della sostanza, nello standard IFRS 3 dedicato alle *business combinations*, la vicenda giuridica che genera la posta contabile in esame assume un ruolo assolutamente marginale, e quindi il badwill – a differenza di quanto avviene nella disciplina nazionale – può emergere anche nel classico acquisto di partecipazioni societarie di controllo, oltre che ovviamente in fusioni, conferimenti e scissioni societarie. In tutti questi casi il principio cardine è che il valore della partecipazione o, in caso di acquisto o incorporazione di un compendio aziendale, i beni acquisiti devono essere esposti al *fair value*, con la conseguenza che quando quest'ultimo è superiore al costo sostenuto, l'eccedenza deve essere imputata al goodwill; quando invece è inferiore, la differenza deve essere portata a riduzione delle attività o all'incremento delle pas-

<sup>4</sup> V. BIANCHI - DI SIENA, *Ias/Ifrs ed aggregazioni aziendali: profili tributari*, in *Rass. trib.*, 2007, 474.

sività se vi è motivo, ovvero in via residuale imputato a conto economico a titolo di provento straordinario in quanto rappresenta la misura di un buon affare<sup>5</sup>.

Il contesto fiscale nel quale va inserita la disciplina del badwill non può prescindere dalla classica distinzione in capo alle operazioni straordinarie tra le operazioni sui beni e le operazioni sui soggetti<sup>6</sup>. La differente finalità che caratterizza le due tipologie in questione ha storicamente giustificato un differente approccio impositivo: le operazioni sui beni sono state considerate realizzative in quanto oggettivamente traslative, e quindi costituiscono l'occasione per l'emersione definitiva di plusvalenze o minusvalenze; in sostanza queste operazioni si caratterizzano per una cesura contabile oltre che fiscale tra la gestione precedente e quella successiva, gestioni quindi completamente slegate tra loro. Le operazioni sui soggetti sono state invece ricondotte a semplici riorganizzazioni dello schema giuridico di esercizio dell'impresa, quasi alla stregua di atecniche modifiche statutarie, e quindi sono considerate neutrali secondo una logica che impone la continuità dei valori fiscali e contabili.

Questa tradizionale distinzione risulta incrinata dalla recente normativa in materia di conferimenti d'azienda: questi infatti, dapprima con una norma speciale e derogatoria (art. 4 del d.lgs. n. 358 del 1997) ed ora con una disposizione di sistema (art. 176 del tuir) godono del principio di neutralità, al pari delle operazioni sui soggetti, mentre tutte le altre tipologie di conferimenti (quelle appunto che non hanno ad oggetto complessi aziendali) restano inquadrate nello schema della realizzazione tipico delle operazioni sui beni. Ne consegue che nel sistema vigente possono essere considerate neutrali a fini fiscali le operazioni sui soggetti, ovvero fusioni, scissioni e trasformazioni, oltre che i conferimenti di aziende (o anche semplicemente rami d'azienda), mentre sono apprezzate come realizzative le cessioni di aziende ed i conferimenti di beni diversi dalle aziende. In tutte queste ipotesi può emergere un badwill (ed analoghe considerazioni valgono anche per il goodwill), ma il differente approccio fiscale alle operazioni in questione si traduce necessariamente in un differente regime da riservare all'avviamento.

<sup>5</sup> Cfr. ONESTI - ANGIOLA, *La contabilizzazione dell'eccedenza del patrimonio netto a valori correnti rispetto al costo di acquisizione dell'azienda*, in *Riv. dott. comm.*, 1998, 759; ANGIOLA, *L'avviamento negativo - problematiche economiche e contabili*, Torino, 1997.

<sup>6</sup> Per un inquadramento sistematico della disciplina fiscale delle operazioni straordinarie, PAPARELLA, *Le operazioni straordinarie nell'ordinamento tributario*, in DELLA VALLE, MARINI, FICARI, *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Torino, 2009; e ZIZZO, *Le operazioni straordinarie tra realizzo e neutralità, spunti sistematici*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 215.

Questa premessa è indispensabile per ricostruire il trattamento fiscale del badwill: non sembra di questo avviso l'Agenzia delle entrate, che sembra aver accomunato tutte le operazioni salvo giungere nelle due occasioni in cui si è interessata alla questione a due soluzioni diverse secondo un percorso logico analogo, ancorché non sempre in linea, a quello sostenuto nella sentenza in commento.

Nella più recente occasione, l'Agenzia<sup>7</sup> si è misurata con il caso dell'acquisto di un ramo d'azienda ad un prezzo inferiore al valore del patrimonio netto ad esso riferibile, e ha riconosciuto che la motivazione più razionale di tale differenza è data dalla circostanza che vi erano fondate previsioni di perdite future che l'acquirente avrebbe dovuto sopportare successivamente all'acquisizione; la conclusione pertanto raggiunta è stata che l'avviamento negativo emergente nell'acquisizione poteva essere certamente ricondotto nella categoria dei fondi rischi ed oneri futuri. Quanto poi alla sua disciplina fiscale, la stessa Agenzia, pur riconoscendo che l'art. 107 consente la deduzione degli accantonamenti a fondi rischi esclusivamente nell'ipotesi espressamente considerate dal tuir<sup>8</sup>, ha attribuito al badwill la natura di fondo fiscalmente rilevante perché non è oggetto di un accantonamento, ma viene imputato direttamente nel passivo dello stato patrimoniale senza transitare per il conto economico. In altri termini, la regola del numero chiuso degli accantonamenti a fondi fiscalmente deducibili varrebbe solo per i contribuenti che stanziavano gli accantonamenti a fondi nel conto economico attraverso autonome valutazioni estimative, ed è finalizzata a limitarne la rilevanza per ovvi motivi di cautela fiscale; nel caso dell'avviamento negativo, invece, non vi è una stima autonoma di un componente reddituale, ma una allocazione dello stesso esclusivamente nello stato patrimoniale. Ovviamente tale rilevanza fiscale comporta la rilevanza anche del suo utilizzo nell'esercizio in cui il fondo rischi fosse stato utilizzato, per il manifestarsi dell'evento negativo in vista del quale era stato costituito, ovvero rilasciato al conto economico per esubero; nel caso invece si fosse trattato di un fondo tassato, si sarebbe resa necessaria una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi pari all'ammontare del fondo utilizzato o rilasciato.

L'interpretazione ministeriale fonda espressamente la rilevanza fiscale del badwill sul principio di derivazione; tale conclusione non è condivisa da chi scrive e peraltro si discosta parzialmente anche dalla posizione che l'allora

<sup>7</sup> Ris. n. 184/E del 2007.

<sup>8</sup> Sul punto v. DELLA VALLE, *Gli accantonamenti per rischi ed oneri*, in TABET (a cura di), *Il reddito d'impresa*, Vol. I, Padova, 1997, 279.

Ministero delle finanze aveva assunto<sup>9</sup> a proposito del riconoscimento fiscale di un “fondo a copertura rischi generali derivanti dall’operatività dell’impresa nel settore siderurgico” ricostruito dalla società contribuente nella propria contabilità in qualità di conferitaria di un ramo d’azienda. Nello specifico si trattava di un conferimento “realizzativo” di cui all’art. 3 del d.lgs. n. 358 del 1997, poi riprodotto nell’art. 175 del tuir, ed in quella sede l’A.f. esclude il riconoscimento del fondo rischi ed oneri in oggetto proprio perché, al contrario di quanto sostenuto nella più recente risoluzione, considerò i relativi accantonamenti indeducibili in quanto non rientranti tra quelli tassativamente disciplinati nell’ambito del tuir.

La questione sembra mal posta e si suggerisce invece di analizzare il trattamento fiscale del badwill alla luce di quanto sopra accennato in merito alla sua natura economico-aziendale e alla differenziazione delle vicende aziendali che lo possono vedere protagonista.

Iniziando la disamina dalla cessione di azienda, quale tipica operazione sui beni e dalla natura realizzativa, occorre preliminarmente ricordare come la posizione fiscale dell’alienante e quella del compratore sono caratterizzate da un’assoluta cesura che porta a far rilevare fiscalmente in capo al primo la plusvalenza (o minusvalenza) realizzata con l’operazione, ed in capo al secondo il costo sostenuto indipendentemente dal valore contabile con il quale i beni ceduti erano registrati dal dante causa. Il compratore risulta in altri termini libero di allocare il prezzo sostenuto tra tutti i beni trasferiti<sup>10</sup>, ed i valori che indica assumeranno pieno riconoscimento anche fiscale; nella sostanza la simmetria tra i due soggetti-impresa coinvolti è concentrata sul prezzo di vendita, da intendersi quale elemento per il cedente da confrontare con i valori fiscali per determinare il risultato dell’operazione, e per il compratore da assumere come dato di carico con il quale registrare complessivamente le attività acquisite.

In tale schema il badwill, che ovviamente emerge solo allorché il prezzo di vendita risulta inferiore al valore complessivo con cui i beni sono contabilizzati in capo al cedente, corrisponde – in una logica simmetrica – al valore della minusvalenza da cessione che realizza invece il cedente: nell’equilibrio che regola il reddito di impresa, dal momento che la predetta minusvalenza è sicuramente deducibile, allora anche il badwill deve essere fiscal-

<sup>9</sup> Ris. n. 142/E del 2000.

<sup>10</sup> SEPIO, *Imputazione del prezzo di acquisto dell’azienda ed accollo di debiti aziendali tra fisiologia e patologia*, in LUPI - STEVANATO, *La fiscalità delle operazioni straordinarie*, Milano, 2002, 180.

mente riconosciuto come un fondo rischi ancorché estraneo alle ipotesi di cui all'art. 107 tuir. Nell'ipotesi della cessione di azienda allora il badwill è fiscalmente rilevante: la conclusione raggiunta però non poggia sul principio di derivazione del reddito di impresa dal risultato civilistico, come sostiene l'A.f., ma sul legame che insiste tra avviamento negativo ed il costo fiscalmente riconosciuto all'azienda trasferita, costo che, a sua volta coincidendo con il corrispettivo conseguito dal cedente, è preso a base di calcolo per la minusvalenza da cessione<sup>11</sup>.

Ne consegue allora che il binomio realizzo-neutralità dell'operazione è essenziale per conoscere il regime fiscale del badwill: se l'operazione è di stampo realizzativo, come la cessione di aziende, allora il badwill è un fondo rischi "fiscale"; se invece l'operazione è apprezzata come neutrale, il badwill costituisce un fondo "tassato". Corollario di questa conclusione è quindi che il badwill non ha una univoca disciplina fiscale, come sembra invece emergere nella sentenza in commento e nella prassi amministrativa, ma il suo regime è segnato dall'operazione aziendale che lo ha prodotto<sup>12</sup>.

Resta da soffermarsi sugli effetti di siffatta rilevanza fiscale del fondo in questione, di stampo pratico come teorico. L'aspetto determinante di tale qualificazione emerge nell'utilizzo del fondo<sup>13</sup>: se il fondo è "fiscale", il suo utilizzo incide sulla determinazione del reddito, e così quando e nella parte in cui il badwill concorre nei successivi esercizi a compensare i previsti risultati negativi costituirà una ipotesi di sopravvenienza anch'essa rilevante, quindi imponibile. Quando invece il fondo è tassato, cioè non ha rilevanza fiscale, anche il suo utilizzo è fiscalmente irrilevante, e quindi produrrà una sopravvenienza non imponibile.

In sostanza, l'equilibrio che regola le dinamiche del reddito di impresa impone che un accantonamento deducibile alimenti un fondo fiscalmente rilevante, il quale, a sua volta, quando sarà utilizzato produrrà una sopravvenienza positiva imponibile; al contrario, un accantonamento indeducibile porta ad un fondo "tassato" e l'utilizzo di quest'ultimo resta non rilevante nella determinazione del reddito.

<sup>11</sup> In tal senso anche ZIZZO, *Avviamento negativo e fondi tassati nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.*, 2007, 3139.

<sup>12</sup> In tal senso anche DI SIENA, *La disciplina fiscale dell'avviamento negativo*, in *Riv. notariato*, 2012, 993.

<sup>13</sup> V. anche LUPI, *Fondi tassati e riporto delle perdite nei conferimenti in società*, in *Rass. trib.*, 2000, 1389; STEVANATO, *Fondi tassati, variazioni in diminuzione e valori fiscalmente riconosciuti nei conferimenti di azienda*, in *Boll. trib.*, 1993, 558; MICHELUCCI, *Fondi tassati e conferimento d'azienda*, in *Corr. trib.*, 2001, 130.

Alla luce di quanto finora esposto, l'indagine sulla disciplina fiscale del badwill emerso in occasione di fusioni, ed in generale in tutte le operazioni realizzative, risulta segnata: anche in tutti questi casi non si riscontra un accantonamento, ma la diretta allocazione della posta in esame nel passivo patrimoniale, e quindi se si condividessero le considerazioni proposte dall'A.f., si arriverebbe alla conclusione che il fondo iscritto dal conferitario o dalla società incorporante o beneficiaria, sarebbe riconosciuto a fini fiscali. Ma tale ricostruzione non appare assolutamente condivisibile. Infatti nelle operazioni societarie sui soggetti per le quali è prevista la neutralità fiscale, un soggetto (il conferitario, o la società incorporante) subentra nelle posizioni fiscali del dante causa senza che rilevi, in una ottica tributaria, la condotta contabile assunta: il compendio aziendale potrà essere infatti iscritto nella contabilità post-operazione con i valori che saranno ritenuti opportuni, senza alcun riflesso sulla posizione fiscale, e quindi anche l'eventuale registrazione del badwill non avrebbe rilievo alcuno fiscale: costituirebbe quindi un fondo tassato a fronte di accantonamenti non dedotti, il cui utilizzo legittimerà variazioni in diminuzione dell'imponibile in pari misura.

D'altro canto, sotto il profilo sistematico, in tale ricostruzione la simmetria fiscale tra i diversi soggetti-impresa interessati è pienamente rispettata, sotto l'egida della totale neutralità a fini reddituali dell'operazione: questa sarà irrilevante per il conferente o l'incorporata o la beneficiaria, che non rileverà alcuna plusvalenza imponibile o minusvalenza deducibile; come sarà irrilevante per i soci delle società interessate, i quali vedranno modificare l'intestazione delle proprie partecipazioni ma non il loro valore fiscalmente riconosciuto; sarà parimenti irrilevante per la società che in seguito al conferimento, o alla fusione, o alla scissione riceverà il compendio aziendale; e quindi sarà ancora irrilevante, sempre sotto il profilo fiscale, il badwill che dovesse emergere con l'operazione. Al contrario, la soluzione opposta sarebbe vistosamente squilibrata, in quanto in tutte le operazioni neutrali manca la deduzione della minusvalenza che invece è stata innanzi posta a bilanciare la rilevanza fiscale del badwill.

Volendo schematizzare i risultati proposti, il badwill non ha un'univoca disciplina fiscale, ma la sua rilevanza, o meno, nel reddito di impresa è correlata all'operazione con la quale è emerso; se questa è di stampo realizzativo, come nell'ipotesi di cessione di azienda, il badwill rappresenta un fondo fiscalmente riconosciuto; se invece è considerata neutrale, come nel caso dei conferimenti di azienda, delle fusioni e delle scissioni, allora questa posta non ha riconoscimento fiscale e a tali fini è *tamquam non esset*. Il tutto con evidenti e divergenti conseguenze sul regime fiscale della successiva proventivazione del badwill.

In conclusione, l'analisi del trattamento fiscale del badwill non può prescindere dal non sempre facile coordinamento dei principi economico-aziendali con quelli che regolano il reddito di impresa, in un contesto nel quale occorre ricercare soluzioni in cui vengano rispettati equilibri e simmetrie; probabilmente la specificità e delicatezza dell'argomento meriterebbe un apposito intervento da parte di un legislatore che troppo spesso appare disattento ad una visione sistematica – quasi armoniosa – dell'imposizione sul reddito.

### **IRPEF – Reddito di impresa – Costi – Deducibilità – Onere probatorio – Incombe sul contribuente.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente: Volpe – Relatore: Coccio-  
li). Sent. n. 460 del 20 febbraio 2014.

*I costi di cui si assume rilevanza reddituale devono essere documentati in maniera circostanziata e puntuale, al fine di consentire l'integrazione della prova secondo il requisito della certezza del costo, il cui onere, anche per il principio della vicinanza della prova, incombe esclusivamente sul contribuente.*

### **IRPEF – Reddito di impresa – Oneri deducibili – Spese di rappresentanza – Determinazione – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 180 del 16 dicembre 2013.

*La valutazione di congruità delle spese di pubblicità e propaganda deve essere commisurata ai ricavi piuttosto che al reddito dell'impresa, attesa la loro finalità di incrementare direttamente i ricavi stessi.*

### **Nota del prof. Marco Greggi**

#### ***Spese di pubblicità e di rappresentanza nella determinazione del reddito imponibile***

**Considerazioni preliminari.** Con la sentenza che qui si commenta la Commissione tributaria provinciale barese fa il punto su un tema a più riprese affrontato dalla giurisprudenza<sup>1</sup> e dalla dottrina<sup>2</sup>, con esiti altalenanti e an-

<sup>1</sup> M. PROCOPIO, *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 2009, pag. 143.

<sup>2</sup> Seppure in materia di iva si veda ad esempio Cass., Sent. n. 3706 del 10 febbraio 2010.

cora oggi in parte incerti: le condizioni in base alle quali una spesa pubblicitaria possa essere considerata fiscalmente deducibile ai fini ires.

Nella prassi, infatti, spesso spese variamente denominate come di pubblicità, di rappresentanza o di sponsorizzazione, vengono disconosciute da parte dell'Amministrazione finanziaria in ragione dei dubbi che quest'ultima manifesta in merito alla loro effettività, alla loro natura (se cioè si tratti di pubblicità o di rappresentanza) o anche solo al nesso di ragionevole inerenza rispetto all'attività sponsorizzata<sup>3</sup>.

Insomma, il tema della pubblicità (e della sponsorizzazione) finisce per diventare una sorta di palestra nella quale vengono provate, da parte dell'Amministrazione finanziaria, svariate eccezioni nei confronti delle scelte contabili e negoziali del contribuente, che oscillano dalla contestazione di una vera e propria frode<sup>4</sup> (emissione di fattura o documento equipollente che rappresenta un esborso mai effettuato, per una prestazione pubblicitaria mai realizzata, dunque inesistente) al rilievo di un comportamento antieconomico e come tale inopponibile all'Amministrazione finanziaria (cd. oggettiva antieconomicità<sup>5</sup>) e dunque irrilevante nel calcolo del reddito imponibile.

Ancora, le recenti modifiche (in vigore dal 2008) alla disciplina delle spese di rappresentanza<sup>6</sup> e, a volte, gli incerti confini<sup>7</sup> fra queste e quelle di sponsorizzazione hanno contribuito all'aumento del contenzioso in tutti quei casi, per così dire *borderline*, nei quali la scelta qualificatoria del contribuente è contestata dall'Amministrazione.

La sentenza barese è allora maggiormente apprezzabile nella misura in cui contribuisce a chiarire il rapporto fra l'una e l'altra tipologia di spese sostenute dal contribuente, mentre al tempo stesso concorre nell'individuare l'elemento al quale rapportare i costi sostenuti per la pubblicità: il volume d'affari e non già l'ammontare di reddito.

**I fatti di causa.** Rinviando alla lettura del testo della sentenza per una rappresentazione più puntuale di quanto accaduto, può essere utile sintetizzare qui i passaggi più salienti.

<sup>3</sup> Cass., Sent. n. 14252 del 2014, si sofferma ad esempio sul nesso intercorrente fra le diverse attività dei distinti soggetti che hanno concluso il contratto di sponsorizzazione.

<sup>4</sup> M. GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013, pagg. 10 e ss..

<sup>5</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale di accertamento delle imposte*, Milano, 2013; M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, pag. 318.

<sup>6</sup> Si veda il d.m. 18 novembre 2008 attuativo della riforma delle spese recata già dal d.l. n. 185 del 2008.

<sup>7</sup> Ad esempio, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34 del 2009.

La contestazione dell'Amministrazione finanziaria qui muoveva dal fatto che il contribuente aveva sostenuto una significativa spesa per prestazioni pubblicitarie rese da associazioni sportive in assenza di: a) un'adeguata formalizzazione contrattuale; b) una prova attendibile dell'effettuazione della prestazione stessa; c) strumenti di pagamento ritenuti adeguati dalla legge<sup>8</sup> (nella specie, si trattava di assegni sprovvisti della clausola di non trasferibilità). Il fatto poi che le spese stesse fossero senz'altro di ammontare ingente concorrevano nel confortare l'Amministrazione nelle sue conclusioni e nel senso della irragionevolezza (quindi abusività) del comportamento imprenditoriale del contribuente.

Più in particolare, l'Amministrazione osservava come nel caso in questione si registrasse un'evidente asimmetria (o se si vuole, una conclamata sproporzione) fra la spesa di pubblicità (o di propaganda, come viene altresì definita nel testo della pronuncia) contabilizzata e il reddito dichiarato dal contribuente. Di qui, soprattutto, il motivo della censura che giustificava (sempre dal punto di vista dell'Amministrazione) il disconoscimento del costo sostenuto da parte del contribuente nella determinazione del reddito imponibile e quindi dell'imposta dovuta.

Quest'ultimo, dal canto suo, sostanzialmente lamentava l'errore dell'Amministrazione nel correlare spesa di propaganda e reddito imponibile da un lato, e dall'altro rivendicava la necessità di tenere conto della sua dinamica reddituale (o meglio, dei ricavi conseguiti) non solo nel periodo d'imposta soggetto a scrutinio dell'Amministrazione, quanto in un arco di tempo più ampio, posto che la pubblicità, proprio per la sua natura causale nell'incremento delle vendite, può ben riverberare i suoi effetti positivi su un periodo più ampio.

**L'inquadramento negoziale come presupposto alla corretta impostazione del problema.** La soluzione del quesito prospettato dal caso in questione muove necessariamente dall'inquadramento del contratto effettivamente concluso fra contribuente sottoposto a verifica e le associazioni sportive che si sono prestate alla pubblicità<sup>9</sup>. Naturalmente si prendono le mosse dall'assunto che le prestazioni siano state concretamente realizzate, posto che nulla,

<sup>8</sup> Il richiamo in questo caso era alla legge n. 133 del 1999, il cui art. 25 imponeva forme di pagamento finalizzate a garantirne in ogni caso la tracciabilità.

<sup>9</sup> In generale si rimanda a A. M. GAMBINO (a cura di) *I contratti di pubblicità e sponsorizzazione*, in *Trattato di diritto commerciale* fondato da V. BUONOCORE e diretto da R. COSTI, Torino, 2012, Sez. II, Tomo 3.VII, *passim*.

nella dinamica della narrazione, fa propendere in senso opposto, e che la commissione non sembra addossare in capo al contribuente l'onere di provare l'effettiva prestazione pubblicitaria effettuata a suo tempo. Si tratterebbe invero di un onere probatorio che rasenterebbe, in molti casi, la diabolicità dal momento che spingerebbe il contribuente a reperire, dopo svariati anni, traccia ad esempio di passaggi pubblicitari su radio ovvero di materiale stampato non facilmente reperibile.

Fatta questa premessa, si può osservare che la distinzione fra spese di pubblicità e di rappresentanza è, dal punto di vista fiscale chiaramente tracciata, e che altrettanto spesso le spese di sponsorizzazione appartengono alla prima delle categorie sopra citate.

La linea di demarcazione è stata poi ancor più di recente confermata per quel che riguarda le spese di sponsorizzazione, in forza del decreto cd. "semplificazioni" n. 175 dello scorso 21 novembre 2014.

Il decreto (art. 29) ha da un lato ricondotto chiaramente le sponsorizzazioni all'alveo delle spese pubblicitarie, mentre dall'altro lato ha modificato il regime di detraibilità forfetaria dell'iva innalzandolo al 50% dal precedente 40% (la modifica è stata apportata all'art. 74, comma 6, del d.p.r. n. 633 del 1972). Si tratta di una scelta che, per quanto vocata a dirimere questioni attinenti l'iva, non può non essere letta in chiave di sistema.

Acquista così forza quella linea interpretativa che, nei casi come quello in esame, considera sponsorizzazione alla stregua di pubblicità, permettendo dunque una piena deducibilità del costo sostenuto nel rispetto dal un lato delle prescrizioni dell'art. 108, comma 2, del d.p.r. n. 917 del 1986 e dall'altro lato del requisito dell'inerenza. Si tratta dunque di una novella di assoluto rilievo, per quanto di per certo non applicabile al caso in esame *ratione temporis*.

Non è tuttavia ancora chiaro come si possa distinguere, dal punto vista civilistico, le une dalle altre: cioè che cosa renda una spesa assimilabile a una sponsorizzazione o invece ad un costo di rappresentanza ai fini aziendali.

Come è noto, la dottrina è ricca<sup>10</sup> di contributi in materia, così come la giurisprudenza ha precisato (o provato a precisare) dal canto suo i confini in diversi arresti giurisprudenziali di legittimità e di merito, alcuni dei quali richiamati peraltro dai giudici baresi<sup>11</sup>.

Certamente un contributo interessante da questo punto di vista, e sicuramente riferibile anche al caso di specie per quanto non espressamente richiamato né dal contribuente e né dall'amministrazione, può essere rinvenuto nel

<sup>10</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2008, pagg. 371 e ss..

<sup>11</sup> Ad esempio, Cass., Sent. n. 3433 del 5 marzo 2013.

decreto 19 dicembre 2012 del Ministero dei beni culturali, che, cogliendo l'occasione di dover regolamentare la disciplina delle sponsorizzazioni a favore del settore pubblico nelle opere di recupero architettonico e di valore storico-culturale, aiuta in modo significativo a chiarire i confini della sponsorizzazione, intesa come formula contrattuale ormai socialmente tipizzata.

Il decreto in questione richiama l'art. 120 dell'attuale codice dei beni culturali (capo II, titolo II) che individua la sponsorizzazione in un contratto innominato attraverso il quale si realizza una "veicolazione" (così, nel testo del decreto) di "nome, marchio, immagini o altri segni" attinenti ad un operatore economico verso il corrispettivo.

Rinviano alla lettera del decreto per gli ulteriori chiarimenti e precisazioni, non v'è dubbio che nel caso in questione la sponsorizzazione in esame rientri sicuramente fra le spese pubblicitarie e come tale debba essere trattata, evitando così le più rigorose limitazioni (di natura forfetaria e vincolate all'ammontare dei ricavi ottenuti) che sono ora applicabili alle stesse (mentre il caso specifico, riferendosi a contratti in esecuzione nel 2006 per un reddito calcolato nel 2007, ne sarebbe comunque stato escluso).

**La deducibilità del costo di sponsorizzazione (di pubblicità) e la sua correlazione ai ricavi (anche prospettici).** Una volta acclarata la natura della spesa sostenuta (sponsorizzazione – pubblicità) e il suo regime fiscale, resta da superare il secondo argomento sollevato dall'Amministrazione: il *test* di proporzionalità fra sponsorizzazione e ammontare dei redditi imponibili.

L'Amministrazione pare quindi applicare un metodo di rettifica spesso utilizzato anche in altri contesti, e che correla il costo sostenuto con l'ammontare di reddito imponibile<sup>12</sup>. In questo caso chiaramente è più facile che di una spesa sia messa in risalto la sproporzione. Questo ragionamento sembrerebbe suffragato dal fatto che, per spese sovente opinabili come quella in questione e assistite da un intrinseco margine di incertezza in merito all'*an* e al *quantum*, non possa essere ritenuto fiscalmente ammissibile (in deduzione) un importo da un ammontare (imponibile) già di per sé ridotto.

Si tratta di una conclusione che viene rigettata dalla Corte barese, che nel farlo peraltro si trova in ottima compagnia.

Indipendentemente dalla natura della spesa sostenuta, il giudizio di economicità (per quanto intrinsecamente opinabile in alcune modalità estreme

<sup>12</sup> Approccio criticato in dottrina condivisibilmente da M. BEGHIN, *Atti di gestione "anormali" o "antieconomici" e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, pag. 413. Recentemente anche, in un caso particolare, G. SELICATO, *Di nuovo insindacabili i compensi degli amministratori delle società di capitali*, in *Giur. comm.*, 2012, II, pagg. 99 e ss..

attraverso le quali è attuato dall'Amministrazione) deve non solo essere rivolto all'ammontare dei ricavi, quanto piuttosto tenere conto dell'andamento dei ricavi stessi non solo nel periodo d'imposta in cui la spesa è sostenuta, ma anche in quelli successivi.

A nulla rileva poi, anche *ex post*, la verifica dei risultati.

In altri termini, anche se a fronte del significativo esborso in spese di pubblicità non si registra un aumento dei ricavi da parte del soggetto che quelle spese ha sostenuto, questo non può essere utilizzato come argomento per disconoscere *ex post* l'inerenza del costo stesso, ben potendo derivare da un andamento globale del mercato non favorevole. Insomma, trova conferma anche nel diritto tributario quella intrinseca aleatorietà degli effetti (o aleatorietà funzionale) che qualifica da sempre la pubblicità nei suoi esiti ultimi.

Già da tempo la letteratura e la giurisprudenza si erano impegnate nello studio sistematico del rapporto di inerenza nelle imposte dirette<sup>13</sup>.

Fra i diversi esiti conseguiti a seconda delle prospettive adottate, si erano comunque registrate delle invarianze, che costituiscono in questo senso degli *acquis* dell'attuale esperienza giuridica italiana. Fra questi fattori dati ormai per consolidati vi rientra senz'altro la qualificazione dell'inerenza come giudizio di destinazione prospettica<sup>14</sup>, o anche come giudizio "sintetico a priori" per dirla in altro modo<sup>15</sup>.

La giurisprudenza pugliese in questo senso conferma questa lettura e la estende al profilo temporale. Non solo dunque l'inerenza è confermata, quando sussiste una correlazione quantitativa fra costo sostenuto e ricavi conseguiti (o "volume d'affari" come altrove nel testo della sentenza) ma anche quando questa correlazione può essere accertata in un orizzonte temporale ragionevole (che dipende dalle circostanze del caso concreto), che si articola su diversi periodi d'imposta.

E anche qualora, come nel caso di specie, neppure *ex post* sia possibile ritrovare evidenza dell'utilità dell'attività di sponsorizzazione (intesa questa come incremento dei ricavi dell'impresa sponsorizzante) questo non fa venire meno in ogni caso la ragionevolezza (o se si preferisce la "economicità") dell'operazione, stante appunto la connaturale incertezza degli esiti che questi contratti portano con sé.

<sup>13</sup> G. TINELLI, *Il principio di inerenza nell'evoluzione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, pag. 438; G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in (a cura di G. FALSITTA), Cedam, pag. 377 e ss..

<sup>14</sup> G. ZIZZO, *op. ult. cit.*, pagg. 381 e ss..

<sup>15</sup> M. GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2013, pagg. 185 e ss..

**Considerazioni conclusive: verso un'applicazione estensiva del principio di inerenza alle spese di pubblicità.** L'orientamento che emerge dal caso in esame, ampiamente motivato in diritto, conferma una lettura ampia<sup>16</sup> del nesso di inerenza nell'ambito dell'imposizione diretta in generale e delle spese di pubblicità in particolare ai fini della loro deducibilità.

La commissione barese da un lato ha esteso il concetto di pubblicità fino a ricomprendere tutti i contratti di sponsorizzazione come quelli stipulati. Poi, dall'altro lato, non ha ritenuto rilevante il fatto che la tipologia della prestazione non fosse stata esplicitata puntualmente né in contratto né tanto meno nella fattura successivamente emessa per la prestazione di servizi erogata; infine, ha sicuramente accolto un giudizio di inerenza come rapporto di correlazione privo di efficienza causale *ex post*.

Nonostante l'apparente manifestazione di un orientamento favorevole eccessivamente alla posizione del contribuente, un'analisi più approfondita del percorso logico seguito dai giudici, come quella che si è tentata al paragrafo precedente, conferma la correttezza dei singoli passaggi e il rigore concettuale che li assiste.

Basilari esigenze di certezza dei rapporti commerciali<sup>17</sup>, e fra questi anche di quelli fra imprese sponsorizzanti e sponsorizzate, necessitano un regime tributario oggettivo e quanto più possibile impermeabile a riletture da parte dell'Amministrazione che, per quanto spesso articolate e brillantemente esposte, altro effetto non fanno che di incrementare l'incertezza dei rapporti commerciali e conseguentemente determina un freno allo sviluppo dell'economia complessiva. E se di per certo la lotta alle frodi (e quindi alle operazioni inesistenti, fra le quali anche quelle di pubblicità e sponsorizzazione) deve trovare nella letteratura e nella giurisprudenza il più ampio e confortante riscontro, dall'altro lato non si può rendere pervasivo un metodo di contrasto che dovrebbe essere dedicato soltanto ad episodi la cui fraudolenza emerge in modo macroscopico e, per così dire, incontrovertibile.

Non era certamente questo il caso come bene ha osservato la commissione barese, alle cui conclusioni dunque non si può che aderire con soddisfazione e con condivisione degli esiti ultimi.

<sup>16</sup> Per la ricostruzione dell'inerenza come "nesso funzionale", F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2013, pag. 340.

<sup>17</sup> F. GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 2008, pag. 919 e ss; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2014, p. 45; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 376.

**IRPEF - Reddito di impresa – Valutazione delle rimanenze finali ex art. 92, commi 2 e 4, del tuir in base al criterio dei preventivi di vendita – Processo produttivo c.d. “personalizzato” – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 492 del 26 febbraio 2014.

*Ai fini della determinazione del reddito di impresa, la valutazione delle rimanenze finali basata sui preventivi di vendita risulta irragionevole se applicata ai processi produttivi connotati dall'assenza della c.d. standardizzazione e, dunque, aderenti e specializzati alle specifiche esigenze della clientela. Tale peculiarità, infatti, determina una notevole incidenza della manodopera sul costo degli interventi di ripristino e/o correzione del prodotto finito richiesto, non valutabile in sede di preventivo.*

**IRPEF – Redditi diversi – Cessioni onerose di aree fabbricabili – Plusvalenza – Autorizzazione alla lottizzazione dell'autorità competente – Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Urbano). Sent. n. 1688 del 22 luglio 2014.

*Un terreno deve ritenersi giuridicamente lottizzato nel momento in cui l'autorità competente ha provveduto ad emettere la necessaria autorizzazione e non è indispensabile che si sia già realizzata la condizione sospensiva cui la autorizzazione è subordinata, quale la stipula di una convenzione. Deve pertanto ritenersi sufficiente, perché possa configurarsi una plusvalenza tassabile, che, prima dell'alienazione del terreno, sia stata posta in essere una qualsiasi attività di tipo tecnico diretta al suo frazionamento o, comunque, a renderne possibile l'utilizzazione a scopo edificatorio. L'eventuale plusvalenza, in tal caso, è determinata come differenza tra il corrispettivo percepito per la vendita dell'immobile ed il valore normale del suolo all'inizio della lottizzazione, così come stabilito dall'art. 82, c. 2, prima parte, del d.p.r. n. 917 del 1986.*

**IRPEF – Redditi diversi – Cessione di fabbricato inagibile insistente su area edificabile – Plusvalenza – Presupposto – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi - Relatore: Dima). Sent. n. 2161 del 3 novembre 2014.

*Non è ravvisabile il presupposto impositivo ai fini della plusvalenza prevista dall'art. 67, comma 1, lett. b), del tuir, nel caso di cessione, oltre il quinquennio previsto, di un immobile inagibile, censito nel catasto dei fabbricati all'atto della vendita ma ubicato all'interno di un'area soggetta a pianificazione di recupero, in quanto, non per questo il suddetto immobile si trasforma da fabbricato in terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 4150 del 2014.

**IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Cessione di terreno – Natura edificatoria – Regime di tassazione separata – Esclusione.****IDEM – Redditi diversi – Plusvalenza – Cessione di terreno edificabile lottizzato – Base imponibile – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Dima). Sent. n. 345 del 20 dicembre 2013.

*Costituisce cessione imponibile ex art. 81, lettera a (ora art. 67) del tuir e come tale sottratta al regime fiscale della tassazione separata di cui all'art. 17 lett. g bis del tuir, quella avente ad oggetto un terreno edificabile, per il quale il Comune abbia approvato il relativo piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione, dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi alla urbanizzazione dell'area, completa l'iter amministrativo.*

*In caso di cessione di terreno edificabile lottizzato pervenuto gratuitamente trova applicazione l'art. 82, c. 2, cpv. II (ora art. 68, punto 2) del tuir, a mente del quale il costo dei terreni è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere. La ratio di siffatto trattamento fiscale di favore è ravvisabile nel maggior impegno economico, giuridico e temporale da parte di chi lottizza un terreno, in considerazione della complessità dell'opera-*

*zione che comporta anche attività di trasformazione urbanistica economicamente onerosa.*

**IRPEF – Redditi diversi – Cessione di azienda – Plusvalenza – Valore definito ai fini dell'imposta di registro – Automaticità ai fini dell'imposta sui redditi – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Argentino – Relatore: Caruso). Sent. n. 4 del 7 gennaio 2014.

*Il maggior valore definito ai fini dell'imposta di registro non ha automatica efficacia ai fini dell'imposta sui redditi del venditore, stante la diversità dei presupposti per la determinazione dell'imposta conseguente alla cessione dell'azienda, in quanto gli elementi presi a base dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro concernono il valore e non il corrispettivo percepito e, quindi, ai fini delle imposte sui redditi, tali valori possono rappresentare una presunzione semplice, che deve essere integrata con elementi aggiuntivi.*

**IRPEF – Redditi diversi – Cessione di immobile – Plusvalenza – Art. 67, comma 1, lett. b), del tuir – Presunzione di corrispondenza tra corrispettivo di cessione del bene e valore definito ai fini dell'imposta di registro – Prova contraria – Onere del contribuente – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna - Relatore: Ancona E.). Sent. n. 1188 del 26 maggio 2014.

*“Il registro non rettifica l'irpef” in quanto i due comparti impositivi sono autonomi ed indipendenti sul piano sistematico, a meno che non emerga evidente, per carenza di prova contraria, che l'alienante del bene abbia in effetti riscosso il prezzo coincidente con quello superiore definito dall'acquirente per l'imposta di registro. Pertanto, è legittimo l'utilizzo, da parte dell'ufficio, delle presunzioni previste dalla normativa tributaria per accertare la materia imponibile occultata, qualora esse siano supportate da riscontri oggettivi in base a distinti elementi di prova. In presenza di detti requisiti, incombe sul contribuente il superamento della presunzione di corrispondenza tra il corrispettivo*

*della cessione del bene e il valore accertato definitivamente in sede di imposta di registro*<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 22793 del 2010.

**IRPEF – Redditi diversi – Cessione di immobile – Plusvalenza – Art. 67, comma 1, lett. b, del tuir – Presunzione di corrispondenza tra corrispettivo della cessione e valore definito ai fini dell'imposta di registro – Prova contraria – Onere del contribuente – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese - Relatore: Di-ma). Sent. n. 1239 del 3 giugno 2014.

*L'A.f. può procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza sulla scorta dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, determinando, per l'effetto, l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale potrà superare la presunzione utilizzata dall'ufficio dimostrando, anche con elementi indiziari, di aver in concreto venduto ad un prezzo inferiore a quello presunto di mercato.*

**Nota del prof. avv. Paolo Puri**

***La scorciatoia dell'uso del valore accertato ai fini del registro per tassare le plusvalenze reddituali***

In tre sentenze<sup>1</sup> le corti pugliesi affrontano in modo diverso, pur giungendo a conclusioni analoghe, il tema della possibilità dell'Amministrazione finanziaria di utilizzare, per l'accertamento di un tributo, gli elementi già acquisiti nel corso dell'accertamento di un diverso tributo ed in particolare, nel caso della giurisprudenza qui esaminata, dell'utilizzo del valore accertato ai fini dell'imposta di registro per la tassazione delle plusvalenze ai fini delle imposte sui redditi.

Una breve sintesi delle diverse sentenze contribuisce a chiarire la questione.

**1.** Tutte e tre le pronunce riguardano i trasferimenti della proprietà di immobili o aziende che – come noto – in sede di atto sono soggetti ad impo-

<sup>1</sup> Trattasi delle tre massime che precedono: Ctp Taranto, Sez. II, Sent. n. 4 del 7 gennaio 2014, Ctr Puglia, Sez. VI, Sent. n. 1188 del 26 maggio 2014 e n. 1239 del 3 giugno 2014.

sta di registro e alle imposte sui redditi per le eventuali plusvalenze che ne scaturiscono e rappresentano gli effetti di quella sorta di automatica assunzione per la quale il valore definito ai fini del registro corrisponde al prezzo che rileva per la tassazione delle imposte sui redditi. Automatismo che sovente non è accompagnato dallo svolgimento di altre attività istruttorie.

La decisione della commissione tarantina nasce da una vicenda di accertamento in sede di imposta di registro di un maggior valore di avviamento definito in sede di adesione alla quale era seguito un accertamento induttivo ai fini delle imposte sui redditi e si conclude con una decisione che, pur non ritenendo legittimo l'automatismo maggior valore ai fini del registro maggiore reddito, finisce comunque per rideterminare il reddito sulla base del "prudente apprezzamento" del collegio giudicante.

Le vicende sottoposte al vaglio dei giudici di secondo grado di Bari attoniscono invece a due compravendite di terreni edificabili alle quali erano seguite altrettante adesioni. Apparentemente difformi gli esiti dei due collegi giudicanti entrambi appartenenti alla stessa sezione (la VI), seppur in diversa composizione.

La sentenza n. 1188 del 2014, infatti, pur negando un automatismo nei termini sopra enunciati conclude ritenendo che quanto accertato in sede di registro legittimi "a procedere in via induttiva all'accertamento della plusvalenza", ribaltando così sul contribuente l'onere probatorio di superamento di tale presunzione di corrispondenza tra corrispettivo della cessione e valore accertato definitivamente in sede di registro. Ne discende che la mancata produzione di una prova contraria legittima l'atto impositivo fondato sui valori del registro.

L'altra sentenza, peraltro successiva (la n. 1239 del 2014), esclude anch'essa ogni automatismo e ripropone il tema dell'utilizzabilità del valore scaturente dall'adesione in sede di registro come presunzione suscettibile di sorreggere un accertamento induttivo. Laddove però il contribuente produca una perizia giurata di stima redatta qualche mese prima dell'atto di compravendita per fruire della rivalutazione, l'analitica indicazione degli assegni bancari e la prova di un'edificabilità solo parziale, la presunzione semplice può considerarsi superata quando non supportata da "elementi indiziari agiuntivi" prodotti dall'ufficio.

**2.** Dalle tre sentenze emerge una prassi favorita dalla maggior facilità degli accertamenti di valore e dalla più breve estensione dei termini di decadenza dell'azione accertatrice dell'imposta di registro (art. 76 legge registro) rispetto a quella per le imposte sui redditi (art. 43 d.p.r. n. 600 del 1973); prassi per la quale l'A.f. procede all'accertamento di maggior valore e poi si avva-

le dei risultati di tale attività come base per la verifica ai fini delle imposte sui redditi.

Tutte sono concordi nell'avallare tale prassi ritenendo che seppure i criteri di determinazione del valore del bene ai fini del registro siano diversi da quelli utilizzabili per determinare la plusvalenza imponibile ai fini delle imposte sui redditi, il definitivo accertamento del primo legittima l'ufficio a procedere ad un accertamento induttivo. La giurisprudenza pugliese rimane dunque nell'alveo della prevalente giurisprudenza di legittimità<sup>2</sup>, nel tentativo di conciliare le differenze di materia imponibile che caratterizzano le due imposte con l'esigenza di utilizzare le risultanze probatorie dell'una anche ai fini dell'altra.

Il risultato è evidentemente insoddisfacente.

L'affermazione – che troviamo nella Ctr di Bari – per la quale: “*i principi relativi alla determinazione di un bene trasferito, sono diversi ai fini fiscali, a seconda dell'imposta che si deve determinare*”, non viene portata alle sue logiche conseguenze. Quelle che potremo definire come differenze strutturali non si esauriscono, infatti, nei diversi criteri di determinazione, ma anche nella disciplina dell'azione accertatrice. Laddove per l'imposta di registro è lo stesso criterio applicativo – quello della tassazione degli atti giuridici e delle modificazioni qualitative dei patrimoni delle parti – a individuare la base imponibile nell'astratta potenzialità economica dell'atto registrato e dunque il valore venale in comune commercio piuttosto che la ricchezza effettiva, nelle imposte dirette è invece la ricerca del corrispettivo effettivamente percepito. Pertanto se l'eccedenza del valore di mercato rispetto a quanto dichiarato dalle parti rileva di per sé in sede di imposizione indiretta, l'accertamento dei redditi non può prescindere dall'effettività del prezzo, ma anche da quanto incassato. Da qui un sistema di accertamento che, da un lato, attribuisce agli uffici poteri istruttori articolati e più penetranti, ma dall'altro gli impone di passare attraverso la preventiva dimostrazione dell'inattendibilità delle scritture contabili se obbligatorie per legge per accertare, infine, non i valori, ma i cor-

<sup>2</sup> In tal senso, solo per citare le più recenti, Cass., Sent. n. 4114 del 2014; Ord. n. 8711 del 2014; Sent. nn. 27819, 20535 e 14571 del 2013; *Contra* Cass., Ord. n. 13743 del 2013. L'orientamento giurisprudenziale è peraltro giustamente avversato in dottrina; senza ambizioni di completezza si vedano gli scritti di M. BEGHIN, *Occultamento di plusvalenze: confusione tra valore venale e valore definito per il registro*, in *Corr. trib.*, 2011, 1296 ss.; *Il differenziale prezzo-valore nella cessione d'azienda: i cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte*, in *Rass. trib.*, 2008, 1085 ss.; G. CORASANITI, *Brevi note in merito alla rettifica della plusvalenza da cessione di azienda sulla base del valore definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 67 ss. (a margine di Cass., Sent. nn. 28791 e 19830 del 2008).

rispettivi effettivamente pattuiti ed incassati. Con il risultato di aprire la “scorciatoia” di un accertamento che non deve passare per l’inattendibilità delle scritture né per la prova dell’occultamento del prezzo incassato.

Ma vi è di più. L’imposta di registro, per esigenze di semplificazione della delicata fase estimativa, giunge a determinare un valore di mercato con un notevole grado di approssimazione tanto da potersi avere situazioni nelle quali il valore di un bene definito ai fini dell’imposizione indiretta è significativamente disallineato rispetto al suo valore di mercato<sup>3</sup>. Con la conseguenza che mancando tale sovrapposizione verrebbe a cadere anche lo stesso fondamento del meccanismo presuntivo per le imposte sui redditi.

Appare dunque contraddittorio con le premesse sulla diversità dei tributi concludere nel senso che il valore accertato ai fini del registro rappresenti il “punto di partenza” dell’accertamento ai fini delle dirette o, meglio, la premessa maggiore di una presunzione che comprovi l’identità tra valore di mercato e prezzo reale.

**3.** Anche in questa giurisprudenza la questione che appare carente di approfondimento è dunque quella della portata della presunzione utilizzabile dall’A.f. e più in generale del tema dell’assolvimento dell’onere della prova.

È noto che il sistema a supporto dei poteri di accertamento attribuisce agli uffici la possibilità di utilizzare presunzioni semplici, purché “*gravi, precise e concordanti*”. Si tratta di canoni che rappresentano un limite minimo del giudizio sulla verosimiglianza del fatto accertato e che proprio per questo motivo non possono essere “trascurati”<sup>4</sup> o trasformati in un’inversione dell’onere della prova. Tanto più se non si spiega per quale ragione la presunzione si connoterebbe sul piano della “gravità”, “precisione” e “concordanza”. Si rivelano, piuttosto, come un alleggerimento dell’onere; alleggerimento che, da un lato, agevola la dimostrazione dell’infedeltà del corrispettivo ma, dall’altro, non consente di attribuire al valore di mercato accertato ai fini del registro la natura di fatto noto da cui far discendere il fatto ignoto dell’esistenza di un reddito.

<sup>3</sup> Così M. BEGHIN, *Occultamento, cit.*, 1298 che pur non escludendo “che talvolta, il valore venale e il valore fiscale dell’azienda possano convergere verso un’unica cifra” afferma condizionalmente che “tale convergenza, peraltro, non è automatica né risponde a leggi di natura, dimodoché i due valori non possono essere impiegati, in un qualsiasi ragionamento, come se esprimessero grandezze perfettamente intercambiabili”. Nello stesso senso G. CORASANITI, *Brevi note, cit.*

<sup>4</sup> Sul tema si rinvia a G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

Appare dunque condivisibile l'affermazione<sup>5</sup> per la quale: “*ancor meno, si potrebbe ravvisare quell'inversione dell'onere della prova che ai fini irpef la Cassazione collega al valore venale allorché esso risulta maggiore del corrispettivo dichiarato; tale inversione appare il frutto di una ricostruzione giurisprudenziale che guarda in modo anelastico all'onere della prova come regola processuale del giudizio, ma che non trova conferma nella legge, dal momento che oltre alle presunzioni legali di cui si è detto non è dato ravvisare – né nel tuir, né nella legge di registro – una disposizione che imponga al contribuente di fornire la prova negativa del maggior reddito collegandovi, in mancanza, effetti di accertamento*”.

Manca in realtà la soluzione di continuità logica tra il fatto noto e quello ignoto, poiché il meccanismo inferenziale che è alla base dell'orientamento giurisprudenziale criticato e consistente nel fatto ignoto dell'occultamento del corrispettivo desunto dal fatto noto (valore di mercato), dovrebbe sorreggersi sul riconoscimento, come massima di esperienza, dell'assunto secondo il quale il prezzo normalmente convenuto fra le parti non è inferiore al valore di mercato. Infatti da questa massima di esperienza discende che nessuno alienerebbe un cespite per un prezzo inferiore al valore di mercato se non per motivi particolari che è onere dell'interessato provare<sup>6</sup>. In realtà tale massima di esperienza non è dimostrabile per la notevole approssimazione attraverso la quale anche nel sistema del registro si riesce a individuare un valore di mercato e, soprattutto, per le tante ragioni che possono accompagnare le scelte del venditore nell'accettare un prezzo inferiore. Si può dunque dire che sebbene il valore di mercato influenzi il prezzo, per arrivare alla sua determinazione sono altrettanto importanti le condizioni soggettive quali la volontà delle parti, le rispettive esigenze e le circostanze temporali.

Accettando queste affermazioni, gli elementi acquisiti ai fini dell'accertamento di un diverso tributo degradano a meri indizi che non possono sostituire l'attività istruttoria che giustificerebbe un'ulteriore pretesa tributaria, né far ritenere assolto l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione. Andrebbe in altre parole recuperata la massima di una più remota sentenza della Suprema Corte secondo la quale le valutazioni dell'ufficio<sup>7</sup> “*non possono... rap-*

<sup>5</sup> F. CICOGNANI, *Diversità di presupposto ed “unitarietà” dell'accertamento: spunti per una riflessione sull'“onere” della prova*, in *Riv. dir. fin.*, 2014.

<sup>6</sup> Si veda in tal senso A. MARCHESELLI, *Valore di registro dell'azienda, prova della plusvalenza e difesa del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 685.

<sup>7</sup> Nel caso di specie l'ute, cfr. Cass. n. 16700 del 2005 in *Giur. it.*, 2006, Pag. 1761 e ss., con nota di F. RASI, *Il dualismo “corrispettivo” – “valore normale” tra imposte sui redditi e imposta di registro*.

*presentare da sole elementi sufficienti per giustificare una rettifica in contrasto con le risultanze contabili, ma possono... essere vagliate nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa e, ove concorrano con altre indicazioni documentali o presuntive precise e concordanti, possono costituire elementi validi per la determinazione dei redditi da accertare”.*

4. Tuttavia si è, invece, giunti ad accettare quale massima di esperienza quella per la quale nessuno alienerebbe un bene ad un prezzo inferiore a quello di mercato (inteso come quello determinato ai fini del registro).

Quasi a voler compensare la forzatura, la stessa giurisprudenza è poi stranamente largheggiante nel giudicare le modalità di assolvimento dell'onere della prova illegittimamente addebitato al contribuente<sup>8</sup>. Prova che potrebbe essere assolta da qualsiasi elemento desumibile dalle scritture contabili<sup>9</sup>, da precedenti atti di compravendita non oggetto di accertamento in rettifica o dalle movimentazioni finanziarie effettivamente intercorse. Oppure – come chiarisce espressamente la Ctr Puglia n. 1239 del 2014 – quando il contribuente produca una perizia giurata di stima redatta qualche mese prima dell'atto di compravendita per fruire della rivalutazione, l'analitica indicazione degli assegni bancari e la prova di un'edificabilità solo parziale.

Ora, specie con riferimento all'utilizzo delle scritture contabili, non vi è chi non veda in ciò la stessa vanificazione del meccanismo presuntivo faticosamente ricostruito attraverso “l'esile schema inferenziale”. Se infatti sono sufficienti le scritture contabili a smentire la presunzione discendente dall'accertamento in sede di registro, sarebbe stato più coerente considerare quest'ultimo come un indizio che la stessa Amministrazione avrebbe poi dovuto trasformare in prova attraverso quelle integrazioni risultanti dall'esercizio degli specifici poteri istruttori configurati dalla legge per ottenere la prova della rettifica.

La stessa Suprema Corte ha invece ritenuto che la prova non può essere fornita dalla successiva cessione dello stesso bene – nel caso di specie un'azienda – ad un prezzo inferiore “ben potendo detto prezzo essere dovuto ad

<sup>8</sup> Appare così sventato il rischio paventato da M. BEGHIN (*Occultamento, cit.*, pag. 1302) che il superamento della presunzione passi per una *probatio* diabolica. Secondo l'Autore sono incerte “le modalità con le quali il soggetto sottoposto all'accertamento potrà dimostrare di aver incassato, a titolo di corrispettivo, la cifra indicata nel contratto. Ci si chiede come si possa offrire codesta prova se le risultanze dei contratti, della contabilità, dei bilanci e finanche dell'eventuale documentazione bancaria sono smentite dalla presunzione giurisprudenziale di corrispondenza tra il prezzo e il valore”.

<sup>9</sup> Cass., Sent. n. 2599 del 2014.

una cattiva gestione dell'attività da parte del cessionario o comunque ad altri fattori"<sup>10</sup>.

Si deve infine ritenere che il disconoscimento di ogni forma di automatismo operi anche a polarità invertita. In altre parole, l'annullamento dell'avviso di rettifica ai fini dell'imposta di registro non dovrebbe comportare anche l'eventuale annullamento dell'avviso di accertamento, ai fini delle imposte dirette, relativo alla plusvalenza. L'assenza di un maggior valore venale non esclude che le parti abbiano potuto occultare il reale corrispettivo e che tale occultamento non sia emerso in sede di registro per la particolare modalità di realizzazione dell'attività accertativa utilizzata per tale imposta, oltre che per i più stretti termini di decadenza dell'azione amministrativa.

5. Le sentenze commentate affrontano incidentalmente anche il tema della valenza dell'adesione dell'acquirente. Il tema è peraltro il medesimo di quello che potrebbe verificarsi a causa della mancata impugnazione dell'avviso di rettifica.

Per la sua esatta comprensione occorre considerare che l'adesione (e lo stesso vale per il reclamo-mediazione) – per il meccanismo di coobbligazione solidale che caratterizza l'imposta di registro – è spesso definita solo da una delle parti e segnatamente da quella, l'acquirente, che non subisce il riflesso di tale soluzione ai fini delle imposte dirette e che, dunque, effettua una valutazione in termini di convenienza molto diversa da quella che effettuerrebbe l'altra parte<sup>11</sup>.

Si deve allora ritenere che in entrambi i casi la definitività produce un effetto preclusivo che stabilizza l'effetto impositivo sul versante amministrativo (nel senso di consentire all'Amministrazione di eseguire la specifica pretesa per cui è stato emesso), ma non ne suffraga la legittimità né l'estendibilità ad altre fattispecie<sup>12</sup>.

Anzi, nel caso di specie il percorso argomentativo è addirittura più difficile, infatti, affinché possa considerarsi provata l'esistenza di una differenza di prezzo che rappresenti un punto di partenza significativo del ragionamento inferenziale che conduce al fatto ignoto, l'Amministrazione dovrà almeno dimostrare che i criteri utilizzati in sede di adesione sono tali da avvicinare il criterio del valore normale e poi dimostrare che lo scostamento dal valore normale possa condurre con gravità precisione e concordanza ad un occultamento di corrispettivo.

<sup>10</sup> Cass., Sent. n. 22143 del 2013.

<sup>11</sup> Si segnala, in questo senso, Ctp Reggio Emilia, Sez. III, Sent. n. 80 del 2013.

<sup>12</sup> Così G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Padova, 1977, pag. 36.

La difficoltà di questa sorta di doppio passaggio si rinviene nell'assenza di un netto orientamento della Suprema Corte e dall'esistenza di una giurisprudenza delle corti di merito addirittura tutta di segno contrario. Quest'ultima infatti oscilla fra la posizione di chi ritiene che il valore definito non può essere utilizzato per motivare un accertamento ai fini delle imposte dirette<sup>13</sup> e quella, cui le corti baresi sembrano aderire, che invece qualifica la definizione come una presunzione da cui partire per un accertamento ai fini delle dirette<sup>14</sup>.

La diffusione di tale orientamento dovrebbe pertanto indurre a migliorare la tecnica redazionale degli atti di compravendita di beni suscettibili di generare una plusvalenza imponibile ai fini delle dirette, prevedendo pattiziamente che anche la parte venditrice debba necessariamente partecipare alla procedura dell'accertamento con adesione, potendo eventualmente manifestare la propria contrarietà alla definizione e fornire già in quella sede tutti gli elementi di prova contraria.

6. Ultimo aspetto che merita di essere analizzato – anche se non rientrava fra le questioni giurisprudenziali qui riportate – è quello dell'utilizzabilità del valore definito ai fini del registro per fondare un accertamento sintetico del reddito del contribuente. È quella che potremmo definire come la “nuova frontiera” dell'utilizzo dei valori degli atti registrati. Infatti, a differenza di quanto visto in precedenza, dove il valore è utilizzato per rideterminare la plusvalenza del cedente, in questo caso il valore diviene uno degli elementi utilizzabili per misurare il reddito *tout court* dell'acquirente. In questa prospettiva è appena il caso di ricordare che, ai sensi dell'art. 38, c. 5, del d.p.r. n. 600 del 1973, l'ufficio può determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali. Quest'ultima, infatti, si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti nell'anno in cui è stata effettuata al netto dei mutui e dei disinvestimenti dei quattro anni precedenti. Imputazione che può avvenire non nella misura del prezzo indicato in atto, ma sulla base di quello definito a seguito di accertamento ai fini del registro.

Operando il solito criticabile meccanismo presuntivo, il valore accertato ai fini del registro diviene qui la capacità di spesa dell'acquirente anche se

<sup>13</sup> Ctp Milano, Sent. n. 202 del 2010 con nota adesiva di G. CORASANITI, *La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione di azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, pag. 708 e ss.; Ctr Trento, Sez. II, Sent. n. 76 del 2011; Ctp Lecco, Sez. I, Sent. n. 20 del 2013; Ctr Lombardia, Sez. XXVIII, Sent. n. 140 del 2013 e Ctp Reggio Emilia, Sez. III, Sent. n. 80 del 2013.

<sup>14</sup> Ctp Trento, Sez. III, Sent. n. 2 del 2009.

quest'ultimo non ha mai concretamente speso quanto gli viene contestato. Valgono per tale soluzione gli stessi argomenti di critica precedentemente sollevati pur nella consapevolezza che la corrispondenza tra il prezzo accertato ai fini del registro e quello utilizzabile per l'accertamento sintetico nei confronti dell'acquirente si avvia ad affermarsi come un principio consolidato della Suprema Corte<sup>15</sup>.

**IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Agevolazione – Rivalutazione beni immobili – Art. 7 della legge n. 448 del 2001 – Valore di perizia – Vendita a prezzo inferiore – Rinuncia implicita all'agevolazione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1111 del 15 maggio 2014.

*In tema di imposta sostitutiva sul bene immobile rivalutato, la normativa (legge n. 448 del 2001) non impone che la cessione debba avvenire necessariamente ad un valore pari a quello di perizia, derivandone che la cessione del bene ad un prezzo inferiore non implica la rinuncia di fatto del contribuente al godimento dell'agevolazione, in quanto, qualunque sia l'effettivo prezzo riscosso, la relativa imposta è da ritenersi già scontata.*

**IRPEF – Rivalutazione – Art. 7, c. 6, legge n. 488 del 2001 – Pagamento di somme rivenienti da avviso di accertamento in misura maggiore a quelle rivenienti dalla rivalutazione – Diritto al rimborso – Sussiste.**

**IDEM – Rivalutazione – Art. 7, c. 6, legge n. 488 del 2001 – Rimborso delle somme versate – Applicabilità dell'art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Drago – Relatore: Sasso). Sent. n. 199 del 27 gennaio 2014.

*Il pagamento delle imposte, rivenienti da un avviso di accertamento emesso per la mancata denuncia di una plusvalenza in misura maggio-*

<sup>15</sup> Cass., Sent. n. 12462 del 2014 e Sent. n. 16334 del 2013.

*re rispetto al valore dichiarato in sede di rivalutazione del bene ceduto, non implica rinuncia all'imposta versata in sede della stessa rivalutazione. Ne deriva il diritto del contribuente al rimborso delle somme corrisposte in sede di rivalutazione.*

*Considerato che ai fini della rivalutazione dei beni il versamento dell'imposta sostitutiva va eseguito al momento della presentazione della relativa domanda, risultando non un obbligo di legge ma una facoltà del contribuente, ne consegue che non è applicabile il termine di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973, bensì il termine biennale previsto dall'art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, concernente l'ipotesi in cui il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore al pagamento dell'imposta.*

**IRPEF – Agevolazioni fiscali – Investimenti in aree svantaggiate – Previsione di finanziamento bancario – Erogazione – Ritardo – Decadenza dal beneficio – Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ancona M. – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 72 del 18 dicembre 2013.

*In tema di agevolazioni fiscali per nuovi investimenti in aree svantaggiate (art. 8 della legge n. 388 del 2000), il ritardo di un istituto di credito nell'erogazione di somme a titolo di mutuo, prevista nel piano finanziario dell'investimento, costituisce causa di forza maggiore che giustifica la mancata osservanza, da parte del soggetto investitore, dei termini per la realizzazione del progetto ed impedisce la decadenza del soggetto medesimo dal beneficio fiscale del credito d'imposta.*

**Nota del prof. avv. Mario Aulenta**

***La suggestiva eco di mai sopite questioni nel credito d'imposta***

La sentenza interviene sulla materia del credito di imposta sugli investimenti in aree svantaggiate ex art. 8 della legge n. 388 del 2000, ed in particolare fa luce sugli aspetti legati alla tempistica nella realizzazione degli investimenti ed agli effetti del ritardo nel rispetto dei tempi previsti. L'appellante ha impugnato la sentenza della Ctp che disponeva il recupero del credito d'imposta ritenuto inesistente e pertanto indebitamente utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, negli anni di imposta 2005, 2006 e 2007.

L'atto opposto traeva fondamento da un processo verbale di constatazione redatto all'esito dell'accesso eseguito da funzionari dell'Agenzia delle entrate, finalizzato al controllo dell'agevolazione per nuovi investimenti ai sensi dell'art. 8 della legge n. 388 del 2000, che avrebbero dovuto eseguirsi nel periodo 2004-2006, da cui era emerso che la società verificata non aveva realizzato almeno il 60% dell'investimento ammesso entro il secondo anno successivo a quello di presentazione dell'istanza.

La società appellante otteneva l'accoglimento dell'istanza per usufruire del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate come disposto dall'art. 8 cit. e, per beneficiare del credito d'imposta, avrebbe dovuto realizzare, ai sensi dell'art. 62, comma 1, lett. f) della legge n. 289 del 2002, il previsto investimento nella misura di almeno il 20% entro il 2004, del 60% entro il 2005 e concludere entro il 31 dicembre 2006.

Senonché, mentre veniva regolarmente realizzata la quota di investimento preventivata per il primo anno, la società non riusciva a realizzare l'investimento nei massimali previsti per il secondo anno, a causa del ritardo nell'ottenimento del richiesto mutuo, mentre portava a compimento l'intero progetto entro il termine massimo del 31 dicembre 2006.

L'Agenzia, applicando il disposto di cui alla lett. g) della richiamata legge n. 289, riteneva la predetta società decaduta dal diritto al contributo non avendo rispettato i limiti temporali previsti per ciascuna annualità.

Invero l'ufficio, nell'applicare rigorosamente la richiamata norma, non ha tenuto conto che il mancato rispetto, per l'anno 2005, della quota di investimento, era dovuto alla ritardata erogazione del mutuo, come richiesto in conformità al piano di investimento.

La circostanza, a giudizio del collegio, è apparsa determinante in quanto i tempi di erogazione del mutuo possono costituire una variabile non dipendente dalla volontà del richiedente. È vero, sostiene il collegio, che la norma non prevede espressamente deroghe, ma è altrettanto vero che non le esclude, non precludendosi, quindi, che si possano tenere in debito conto circostanze che – qualificabili di forza maggiore in quanto non dipendenti dalla volontà del soggetto attuatore l'investimento – incidano nella realizzazione del progetto nei limiti temporali intermedi senza, comunque, comprometterne la realizzazione complessiva<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Sull'argomento, cfr. Cass., Sent. n. 5137 del 2014, sempre in tema di crediti di imposta per aree svantaggiate, ove si legge: *“La previsione – dell'apposizione di un timbro sulle fatture di acquisto oggetto di contribuzione – è diretta ad evitare il cumulo del credito d'imposta de quo con altri aiuti di stato a finalità regionale o con altri aiuti che abbiano ad oggetto i medesimi beni che fruiscono del credito d'imposta (cumulo vietato dal citato art. 8, comma 1). Tuttavia,*

Il collegio, nel caso in esame, ha ritenuto sussistenti cause estranee non imputabili al soggetto attuatore, la cui condotta è stata poi corroborata dalla buona fede per aver, in ogni caso, puntualmente realizzato l'intero progetto nel limite finale stabilito<sup>2</sup>.

Sempre secondo il collegio, ancora, una diversa valutazione della questione tradirebbe proprio lo spirito della norma, di cui all'art. cit., istitutiva dell'agevolazione finalizzata a favorire nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, perché finirebbe, data l'entità dell'investimento e dell'incentivazione, col compromettere gli effetti desiderati riguardo all'incremento dell'occupazione nel territorio interessato. Sulla scorta dei predetti motivi, pertanto, il collegio ha accolto l'appello del contribuente riformando la sentenza impugnata e dichiarando l'illegittimità dell'atto di recupero del credito d'imposta.

L'orientamento espresso dalla Ctr appare condivisibile e, soprattutto, ricalca posizioni già espresse dall'Agenzia delle entrate.

Nella risoluzione n. 53/E del 2005, infatti, l'Agenzia delle entrate già richiama la propria precedente risoluzione n. 62/E del 2004, in cui afferma che i contribuenti che, essendo stati ammessi al credito d'imposta per nuovi investimenti in aree svantaggiate, si trovino nell'impossibilità di dare attuazione all'investimento nei termini previsti dall'art. 8, c. 1 *bis*, della legge 388 del 2000 a causa di sospensioni o altri ritardi nei procedimenti amministrativi previsti per il rilascio delle autorizzazioni amministrative, possono tener conto di tale circostanza indipendente dalla propria volontà ai fini del computo dei termini per l'avvio e l'effettuazione degli investimenti.

*il predetto adempimento, per di più prescritto a pena di revoca del beneficio, non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte in virtù del quale l'A.f. non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione e il contribuente si trovano su un piano di parità, per cui la c.d. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto; gli atti ministeriali medesimi, quindi, possono dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né, soprattutto, attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni di detti atti un effetto non previsto da una norma di legge".*

<sup>2</sup> Distinguono la mancata realizzazione dalla ritardata realizzazione G. BERARDO e V. DULCAMARE, *La ritardata entrata in funzione dei beni agevolati con il bonus investimenti* in *Corr. trib.* n. 33 del 2007, pag. 2665: "in realtà, anche quando si discute di mancata entrata in funzione si deve distinguere in ogni caso una situazione di «temporanea» mancata entrata in funzione da una situazione di definitiva mancata entrata in funzione, la quale, ove si verifichi, sicuramente consente l'applicazione della norma antielusiva e, quindi, la rideterminazione del credito effettivamente spettante. In altri termini, la mancata entrata in funzione non deve considerarsi tale per il solo fatto del persistere di un ritardo, ma deve considerarsi tale solo in presenza di una ragione che comporti la definitività della mancata entrata in funzione".

Dei tempi per l'espletamento del procedimento amministrativo, secondo l'Agenzia, si può tener conto anche ai fini del rispetto dei limiti minimi di utilizzo di cui all'art. 62, c. 1, lett. f), della legge n. 289 del 2002 (20% per il primo anno, 60% per il secondo anno, 100% per l'ultimo anno).

Pertanto, i contribuenti che avessero registrato un ritardo nell'avvio o nella realizzazione dell'investimento a causa dei tempi connessi con l'espletamento delle procedure amministrative, non incorrono nella decadenza dal beneficio, se realizzano l'investimento nelle misure minime di cui al citato art. 62 entro i termini previsti da tale disposizione, opportunamente prorogati di un lasso di tempo equivalente a quello richiesto per l'espletamento delle procedure amministrative.

Sempre secondo l'Agenzia, resta ferma, in ogni caso, la necessità di rispettare a pena di decadenza dal beneficio, il termine finale di realizzazione dell'investimento e di utilizzo del credito, fissato al 31 dicembre 2006, data in cui cessavano definitivamente gli effetti della disciplina agevolativa in questione.

Il principio affermato risiede nel cosiddetto "ritardo non imputabile", ossia nel riconoscimento a favore del contribuente di maggiori termini per la realizzazione dell'investimento e di utilizzo del bonus allorquando i ritardi non dipendano dalla volontà del contribuente e siano connessi all'esplicazione di procedure amministrative.

I pronunciamenti dell'Agenzia delle entrate riguardano casi di ritardi connessi a procedure amministrative in senso stretto, cioè in un caso ritardi nei tempi di assegnazione di lotto edificabile da parte di consorzio nei riguardi del contribuente e nell'altro ritardi connessi con il rilascio di autorizzazioni amministrative.

Nel caso della sentenza in esame, la circostanza di ritardo non imputabile ha riguardato invece la concessione, da parte di un istituto bancario, di un mutuo, applicando estensivamente anche a questo caso le fattispecie descritte nelle risoluzioni dell'Agenzia citate e riguardanti i tempi legati all'esplicazione di procedure amministrative<sup>3</sup>.

La sentenza va letta con favore, poiché appare adeguata allo spirito della legge agevolatrice, soprattutto per la circostanza che il beneficiario ha comunque completato l'investimento, presupposto indicato dalla legge quale fenomeno economico meritevole.

<sup>3</sup> Dalla lettura della sentenza, pare fuor di dubbio che l'investimento sia stato completato entro il complessivo termine previsto dalla norma, con il che sembrerebbe superata ogni que-

L'intervenuto completamento dell'investimento staglia sicuramente un interesse del contribuente, ma appare interessante scandagliare se detto intervenuto completamento, pur in presenza di mancato raggiungimento dell'obiettivo intermedio additato dall'Amministrazione finanziaria nel periodo di imposta oggetto di recupero, possa costituire elemento di condotta, in termini di buona fede, valutato dal giudice, in quanto formalizzato dall'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000.

Tra gli ostacoli da superare, il primo potrebbe consistere nel fatto che l'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000, si applichi propriamente ai rapporti tributari e non di agevolazione: di conseguenza, nel completare comunque l'investimento, il beneficiario/contribuente avrebbe concluso un'attività che consisterebbe nel soddisfacimento di una propria necessità economica, per l'appunto agevolata. Solo considerando il meccanismo del credito di imposta quale rientrante nell'ambito tributario, in una accezione complessiva del diritto finanziario<sup>4</sup>, la buona fede del contribuente, e non l'interesse economico del beneficiario, può costituire base per il convincimento del giudice.

Ma ove si ritenga che detto meccanismo utilizzi istituti tipicamente tributari (l'avviso di recupero ormai parificato all'accertamento, identica Amministrazione cui è attribuita la gestione, identici strumenti di attuazione della liquidazione, ecc.), ma rimanga distinto dall'ambito tributario, l'elemento cui poggia la decisione, al di là del generico (ma comunque fondamentale) inverarsi fattuale dello scopo voluto della norma, si situerebbe in un adempito onere di correttezza da parte del beneficiario che ha correttamente completato l'investimento, di matrice civilistica. E la dialettica in ordine al se le norme di agevolazione/esenzione siano tributarie o non (con le relative questioni in ordine alla applicazione analogica) ha radici lontane<sup>5</sup>.

stione in ordine alla imputazione a periodo, su cui si rimanda a B. IANNIELLO, *Modalità di fruizione del credito d'imposta per aree svantaggiate*, in *G.t.*, n. 2 del 2007, pag. 174 e V. FICARI, *L'ambito temporale dei benefici a favore degli investimenti nelle aree svantaggiate*, in *Corr. trib.*, n. 46 del 2004, pag. 3615.

<sup>4</sup> N. D'AMATI, *Il "diritto tributario" e la tradizione giuridico-finanziaria italiana*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, pag. 400.

<sup>5</sup> A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 147; S. LA ROSA, voce *Esenzione*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XV, 1966, pag. 567; E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Milano, 1961, pag. 303; N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Digesto*, Torino, pag. 153.

**IRES – Autorità portuali – Enti pubblici non economici – Canoni percepiti per la concessione di aree demaniali marittime – Tassazione – Esclusione in caso di attività di diritto pubblico.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente: Forleo – Relatore: Bruni). Sent. n. 1413 del 18 giugno 2014.

*I canoni di concessione riscossi dalle Autorità portuali non possono essere qualificati quali redditi fondiari ex art. 26 del tuir né tantomeno redditi diversi di natura fondiaria ex art. 67 del tuir, non sussistendo il presupposto impositivo della proprietà o di altro diritto reale. Ciò, tenuto conto che l’Autorità portuale non è proprietaria dei beni, né è titolare di altro diritto reale, non potendone disporre liberamente ma dovendo gestirli «in modo vincolato», attenendosi alle indicazioni fornite dal Ministero dei trasporti e delle infrastrutture e dal Ministero dell’economia. Di talché, non è configurabile alcun tipo di possesso inteso come “materiale disponibilità” dei beni del demanio marittimo da parte dell’Autorità portuale.*

## IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

### **IRAP – Medico – Compensi corrisposti occasionalmente a lavoratore dipendente – Assoggettamento ad imposta – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente e relatore: De Bari). Sent. n. 349 del 14 febbraio 2014.

*Non è assoggettato a irap il contribuente che si sia avvalso della collaborazione occasionale di un dipendente, desumibile dalla esiguità dei compensi corrisposti, non determinando tale spesa un accrescimento della capacità produttiva né una autonoma organizzazione d'impresa, costituendo, al contrario, la sottoposizione a tassazione aggiuntiva per la suddetta collaborazione una sorta di sanzione tale da scoraggiare l'assunzione di dipendenti.*

### **IRAP – Medico convenzionato – Presenza di un lavoratore dipendente – Autonoma organizzazione – Sussistenza – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Bracciale). Sent. n. 322 del 3 dicembre 2013.

*L'autonoma sottoposizione a irap del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate, vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge (art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997), secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'irap divenga una "tassa sui redditi di lavoro autonomo". Vi sono ipotesi, infatti, in cui la disponibilità di un dipendente non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituendo un fattore impersonale ed aggiuntivo alla produttività, ma semplicemente una comodità per il professionista e per i suoi clienti.*

### **IRAP – Medico convenzionato – Personale part time – Mansioni d'ordine – Autonoma organizzazione – Esclusione – Presupposto - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Silvestrini – Relatore: De Francesco). Sent. n. 446 del 24 febbraio 2014.

*Ai fini irap, non integra il carattere dell'autonoma organizzazione il fatto che il professionista abbia sostenuto costi non cospicui o eccessivi, in rapporto ai ricavi dichiarati, per prestazioni di lavoro part-time di personale addetto a mansioni d'ordine e per beni strumentali da considerare strettamente indispensabili per lo svolgimento degli obblighi professionali derivanti dalla natura dell'attività e della convenzione con il s.s.n..*

**IRAP – Medico – Beni di rilevante valore – Automaticità del presupposto – Insussistenza – Natura della funzione e della quantità dei beni – Valutazione – Necessità.**

**IDEM – Somme versate a titolo di acconto – Rimborso - Istanza – Presentazione prima della dichiarazione annuale – Validità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 176 del 16 dicembre 2013.

*In tema di irap, non è soggetto ad imposta il professionista che impiega beni strumentali di rilevante valore, qualora gli stessi costituiscano mero ausilio per l'esercizio della professione, in quanto “il minimo indispensabile” per l'esercizio della professione non deve essere inteso in senso assoluto, ma in relazione alla natura, funzione e quantità dei beni utilizzati, nonché con riferimento allo specifico esercizio dell'attività.*

*Sussiste il diritto al rimborso dell'irap anche nel caso in cui la relativa istanza sia stata presentata con riferimento ai versamenti in acconto prima della dichiarazione annuale, in quanto il termine normativamente previsto decorre dalla data di versamento ed in caso contrario verrebbe sensibilmente ridotto.*

**IRAP – Medico – Struttura organizzativa riferibile ad altrui responsabilità ed interesse – Presupposto impositivo – Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 1235, parte I, del 29 maggio 2014.

*Il professionista non è assoggettabile ad irap quando le strutture organizzative delle quali si serve sono riferibili ad altrui responsabilità ed interesse.*

## L'applicazione dell'irap ai lavoratori autonomi: problemi aperti

DOTT. MARIO CICALA

Presidente della sezione tributaria della Corte di Cassazione

SOMMARIO:

1. *Impostazione costituzionale: l'autonoma organizzazione.* 2. *Autonoma organizzazione e apporto di lavoro altrui (il caso di un unico dipendente).* 3. *Appendice: la più recente giurisprudenza della Corte.*

**1. Impostazione costituzionale: l'autonoma organizzazione.** Per una corretta applicazione dell'irap ai lavoratori autonomi (liberi professionisti e non), ritengo si debbano prender le mosse dai principi costituzionali, così come enunciati nella sentenza della Corte Costituzionale n. 223 dell'11 ottobre 2012 che ha dichiarato l'illegittimità della norma, ritenuta di natura tributaria, che ha imposto un particolare onere fiscale sulle retribuzioni dei pubblici dipendenti che superino un certo "tetto". Afferma la Corte che gli artt. 3 e 53 della Costituzione impongono al legislatore un "*uso ragionevole dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di determinare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione*" (Sent. n. 111 del 1997).

È cioè consentito al legislatore di sottoporre una parte dei contribuenti a specifici oneri maggiori e diversi rispetto a quelli che colpiscono ogni forma di ricchezza, ma tale specifica imposizione deve poggiare su una qualche razionale giustificazione, che può discendere – in primo luogo – dalla maggiore "ricchezza" dei contribuenti colpiti (il proprietario di immobili che ricavi da essi un certo reddito è senza dubbio "più ricco" di chi percepisca il medesimo reddito come frutto di lavoro dipendente), ma anche dalla circostanza che i contribuenti sottoposti ad ulteriori specifici oneri usufruiscono in misura maggiore di determinati pubblici servizi; cagionando con la loro attività l'esigenza di maggiori spese.

Quest'ultima ipotesi si verificava ad esempio nella imposta comunale sulle attività produttive (iciap) abolita dalla legge istitutiva dell'irap. L'iciap trovava (in base alla Sent. n. 238 del 1993 della Corte Costituzionale) giustificazione costituzionale nella "particolare utilizzazione dei servizi comunali da parte dei soggetti" contribuenti. Ma è appena il caso di ricordare che la sottoposizione ad irap non è rapportata alla (sia pure solo potenziale) maggiore fruizione dei servizi pubblici.

Per altro verso, non è consentito sottoporre ad identico regime situazioni radicalmente diverse (si veda la Sent. 228 del 6 ottobre 2014 che dichiara la

incostituzionalità della estensione ai lavoratori autonomi del regime di presunzioni previsto per gli imprenditori).

Dunque, l'irap deve trovare giustificazione in una specifica capacità contributiva del soggetto colpito dall'imposta; e la cennata esigenza di ragionevolezza, che eviti ingiuste discriminazioni, ha determinato una modifica legislativa che appare determinante ai fini di una corretta soluzione della problematica che dobbiamo affrontare.

Nel suo testo originario, l'art. 2 del d.lgs. 446 del 1997 assoggettava alla imposta regionale sulle attività produttive "*l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*"; e quindi colpiva ogni attività degli esercenti professioni intellettuali o dei lavoratori autonomi che possedesse il requisito della "abitualità", cioè non fosse occasionale. Il d.lgs. n. 137 del 1998 ha però aggiunto nel cit. art. 2 la specificazione secondo cui la attività deve essere "autonomamente organizzata".

Queste due parole sono state introdotte allo scopo di inserire un fattore di razionalità costituzionale nel sistema, ancorché tale inserimento abbia determinato una deroga alla coerenza logica del tributo che, nella sua versione originaria, coinvolgeva – senza deroghe – ogni forma di attività produttiva non occasionale, con un parallelismo con l'iva che poteva creare problemi di coordinamento con la normativa europea. È infatti pacifico che la riforma del 1998 ha escluso dall'applicazione dell'irap anche professionisti con elevati guadagni quando alla realizzazione di tali guadagni non concorra alcuna organizzazione o concorra una organizzazione ad essi non riconducibile (come accade nel caso dell'attore che reciti in una struttura di spettacolo da altri organizzata e diretta, del chirurgo libero professionista che operi in una clinica altrui, di chi svolga attività di amministratore o sindaco utilizzando le strutture messe a disposizione dalla azienda amministrata).

La modifica del 1998 ha però derogato alla coerenza logica impositiva allo scopo di prevenire un intervento del Giudice delle leggi analogo a quello che aveva in passato escluso dall'applicazione dell'ilor la quasi totalità dei lavoratori autonomi (Sent. n. 42 del 1980)<sup>1</sup>. Ed infatti la Sent. della Corte Costituzionale n. 156 del 10 maggio 2001<sup>2</sup> ha ritenuto che l'imposta in paro-

<sup>1</sup> Cass., Sez. Un., Sent. n. 10145 del 2012: l'irap è imposta assimilabile all'ilor, in quanto ha carattere reale, non è deducibile dalle imposte sui redditi ed è proporzionale, potendosi, altresì, trarre profili comuni alle due imposte dagli artt. 17, c. 1, e 44 del d.lgs. n. 446 del 1997 (ne consegue che, essendo l'irap imputata per trasparenza ai soci, ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. n. 917 del 1986, sussiste il litisconsorzio necessario dei soci medesimi nel giudizio di accertamento).

<sup>2</sup> Non assume invece rilievo, ai fini che qui interessano, la sentenza del 3 ottobre 2006, causa C-475/03 della Corte Giust. UE, Grande Sezione, che ha escluso la incompatibilità del-

la sia legittima proprio perché non colpisce qualunque attività produttiva, ma solo quelle che siano “autonomamente organizzate”; di guisa che non risulta un’imposta sul (mero) lavoro autonomo ma un’imposta sulla capacità produttiva che deriva dalla “autonoma organizzazione”, che deve far capo al contribuente. E la “autonoma organizzazione” deve costituire un qualcosa di ulteriore e diverso rispetto a quella razionale autoorganizzazione che necessariamente accompagna qualunque attività professionale svolta abitualmente, deve essere un *quid pluris* che giustifichi l’imposizione ai “lavoratori autonomi organizzati” di un onere fiscale che non colpisce invece i lavoratori subordinati (e che coinvolge tutto il loro reddito professionale e non solo la quota parte ricollegabile alla autonoma organizzazione). Di conseguenza, la Corte Costituzionale ha demandato ai giudici tributari di merito il compito di definire quando il contribuente disponga di una propria “autonoma organizzazione”, in modo da garantire una applicazione “ragionevole” della norma in questione.

È d’altronde ovvio che i criteri scolpiti negli artt. 3 e 53 della Costituzione debbono essere tenuti presente anche dai giudici, chiamati a dar ragionevolezza alle applicazioni del diritto vivente, se necessario attraverso un’interpretazione “costituzionalmente orientata”.

In quest’ottica sono state abbandonate quelle chiavi interpretative che vanificano la modifica legislativa cui si è accennato; ritenendo sufficienti per l’applicazione dell’imposta requisiti che sostanzialmente costituiscono una mera “autorganizzazione” razionale del lavoro, presente in tutte le attività non occasionali. Con la conseguenza di far rientrare dalla finestra la ingiustificata sperequazione ai danni dei lavoratori autonomi, gravati da un’imposta che risparmia i lavoratori dipendenti (*rectius* che per i lavoratori dipendenti grava sui datori di lavoro); discriminazione che la legge aveva cacciato dalla porta.

La Corte di Cassazione ha cioè fin dalle prime pronunce respinto la tesi della Amministrazione secondo cui le parole “autonoma organizzazione”, introdotte nell’art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 dal d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137, costituirebbero soltanto un chiarimento ed una specificazione del requisito della “abitudine” già presente nel testo del 1997. Di guisa che la “autonoma organizzazione” potrebbe consistere nell’impiego dell’intelligenza e della cultura, nella (mera) capacità di acquisire clientela, di ottenere credito, di competere, di promuovere ogni legittima iniziativa. Cioè in elementi propri di ogni professione continuativa.

l’irap con l’art. 33 della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (VI direttiva, ora sostituita dalla direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE)

Per altro verso, è stata respinta anche la tesi prospettata da molti contribuenti, secondo cui dovrebbe intendersi per “autonoma organizzazione” una struttura capace di produrre di per sé sola reddito, prescindendo dall’apporto del professionista o del lavoratore autonomo. Perciò l’imposta non sarebbe mai dovuta, ad esempio, dai singoli che esercitino le cosiddette professioni protette, in quanto il venir meno del professionista determinerebbe l’automatica cessazione dell’attività e l’azzeramento del reddito. La Corte di legittimità ha dunque affermato che *“non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l’applicazione dell’irap il fatto che l’apporto del titolare sia insostituibile o per ragioni giuridiche o perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle particolari capacità del titolare stesso”* (Sent. n. 5011 del 2007). Ciò in quanto l’impostazione proposta dai contribuenti escluderebbe dall’ambito dell’irap pressoché tutte le attività professionali e di lavoro autonomo; tale soluzione è stata ritenuta in contrasto con l’impalcatura della legge che prevede l’applicazione dell’imposta a coloro che esercitino arti e professioni di cui all’art. 49, c. 1, del tur ogni qual volta vi sia una “autonoma organizzazione”.

Si afferma, quindi, con giurisprudenza che può dirsi pacifica, che l’irap coinvolge una capacità produttiva che può non essere compiutamente autonoma (cioè derivare da strutture autosufficienti) ma deve pur sempre essere “impersonale ed aggiuntiva” rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa “esterna”, cioè da un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, ecc.), cosicché è *“il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall’imposizione che colpisce l’incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività autorganizzata del solo lavoro personale”* (Cass., Sez. trib., Sent. 15754 del 2008).

Si veda anche la Sent. n. 19769 del 2013: l’irap coinvolge una capacità produttiva “impersonale ed aggiuntiva” rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa “esterna”, cioè da “un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valo-

re aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc.)”, cosicché è il *surplus* di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o *quid pluris*, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale (erra perciò il giudice di merito che equipara la generica voce “spese”, peraltro indicata in percentuale modesta – circa il 10% –, in rapporto ai ricavi dichiarati, al requisito, necessario ai fini dell'assoggettabilità ad irap, dell'impiego di “beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione”).

Perciò ben può accadere che l'irap risulti inapplicabile a soggetti che realizzino guadagni cospicui, quando tali guadagni siano frutto di capacità professionali od artistiche, senza il concorso di una “stabile organizzazione” di supporto avente consistenza oggettiva (la Sent. n. 26681 del 2008 cassa la pronuncia di merito che aveva rigettato la domanda di rimborso irap presentata da un avvocato, adducendo i considerevoli profitti professionali dell'avvocato stesso). Ed è stato escluso l'assoggettamento ad irap dello scrittore Arigo Petacco (Sent. n. 3679 del 2007, Prestipino – D'Alessandro).

**2. Autonoma organizzazione e apporto di lavoro altrui (il caso di un unico dipendente).** Le affermazioni di principio di cui al paragrafo introduttivo sfociano – secondo un filone giurisprudenziale – nella tesi secondo cui il richiesto *surplus* idoneo a determinare l'assoggettamento ad irap può essere costituito dalla presenza di un dipendente stabile; anche solo part-time, anche solo con funzioni meramente accessorie (pulizia). Mentre appare scontato che non dia luogo ad autonoma organizzazione la presenza di un (vero) praticante la cui funzione fondamentale è imparare e non potenziare la produttività dello studio, o la retribuzione di un altro professionista che sostituisca il titolare in ferie (circostanza frequente nei medici di base che debbono assicurare un servizio continuativo).

Viene dunque più volte riprodotta la massima secondo cui “*il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio*”

*dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui" (ex pluribus, Sent. n. 3676 del 2007).*

Spesso l'affermazione non è rilevante al fine del decidere perché in concreto il contribuente non si avvale in modo "non occasionale" di lavoro altrui, ma in varie ipotesi essa costituisce il punto di partenza per una pronuncia sfavorevole al contribuente, sia pure sovente di cassazione con rinvio, ancorché l'impostazione di principio seguita potrebbe giustificare una pronuncia della Corte nel merito sfavorevole al contribuente, senza rinvio al giudice di secondo grado.

È però altresì presente nella giurisprudenza della Corte un indirizzo che non ritiene che un dipendente costituisca fattore di per sé solo decisivo ed insuperabile per determinare il riconoscimento della "autonoma organizzazione".

Si può in primo luogo ricordare la sentenza n. 5009 del 2007, secondo cui si ha esercizio di attività autonomamente organizzata soggetta ad irap ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'irap (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti). Ed ancora la sentenza n. 3675 del 2007, nel cassare la sentenza di merito che aveva escluso dall'imponibilità irap un professionista che svolgeva attività "protetta" dall'iscrizione all'albo professionale, manda al giudice di merito di procedere all'accertamento circa "la sussistenza o meno di una struttura di supporto all'attività del contribuente", appurando "se il ricorrente utilizzi, nell'esercizio della propria professione, beni strumentali o lavoro altrui e in quale misura tali fattori incidano sui costi e gli oneri esposti dal contribuente (per esempio, attraverso l'analisi del quadro RE della dichiarazione dei redditi) in relazione all'esercizio della sua professione". La sentenza n. 3675 assoggetta dunque ad irap "l'attività che presenti un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo".

Si vedano le sentenze della Corte n. 5011 e n. 5012 del 5 marzo 2007 che impongono al giudice di merito il seguente principio di diritto: "si ha esercizio di 'attività autonomamente organizzata' soggetta ad irap quando l'attività abituale e autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso". Il mancato riferimento all'ipotesi in cui il contribuente si avvalga dell'opera di un dipendente è particolarmente signifi-

cativo nell'ambito della pronuncia n. 5012, in quanto risultava – in fatto – pacifico che il professionista (avvocato) disponeva di locali – ancorché in locazione – e di un dipendente con mansioni di segretario. Ed alle sentenze n. 5011, n. 5012 si possono affiancare le sentenze n. 6500, n. 5258 e n. 3675 sempre del 2007.

Come si vede, le sentenze da ultimo indicate non escludono che la presenza di anche solo un dipendente possa costituire indizio di “stabile organizzazione”, rimettono però la concreta valutazione al giudice di merito, escludendo un automatismo dipendente-soggezione a irap<sup>3</sup>.

Vi sono, del resto, precedenti specifici secondo cui la presenza di un solo dipendente part-time addetto alla pulizia dello studio non costituisce di per sé un elemento tale da concretizzare il presupposto di autonoma organizzazione come previsto dalla normativa irap (Ord. n. 18472 del 2008); cui si può affiancare, l'ordinanza n. 14304 dell'8 agosto 2012 secondo cui *“deve essere confermata la sentenza di merito che ha escluso la applicabilità dell'irap ad un ragioniere che usufruisca di un dipendente part time per poche ore (10) alla settimana”*.

Da ultimo, con le sentenze n. 22024 e 22025 del 25 settembre 2013 (seguite da numerosi provvedimento conformi) la Sesta Sezione ha affermato che l'automatica sottoposizione ad irap del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate, vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'irap divenga una (probabilmente incostituzionale) “tassa sui redditi di lavoro autonomo”. Vi sono, secondo tali sentenze, ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part-time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore impersonale ed aggiuntivo alla produttività del contribuente, ma costituisce semplicemente una comodità per lui (e per i suoi clienti). E non attribuisce alla tassa sul relativo reddito carattere di realtà, dal momento che vengono colpite delle entrate che discendono esclusivamente dalla attività del lavoratore autonomo.

La valutazione richiesta dalle sentenze nn. 22024 e 22025 è assai più complessa della automatica deduzione dell'imposizione da un fatto accertabile at-

<sup>3</sup> Cfr. la Sent. n. 22592 dell'11 dicembre 2012 (Cappabianca - Perrino): l'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche se per un tempo limitato e pagando un corrispettivo non elevato, è significativo indice di organizzazione autonoma e l'assoggettabilità ad irap non è esclusa dalla circostanza che la collaborazione sia part-time.

traverso la denuncia dei redditi e i tabulati inps. In particolare, la sottoposizione a tassazione aggiuntiva di chi assuma un dipendente anche quando tale dipendente non determini un qualche significativo aumento del reddito e quindi manchi – secondo la tesi qui accolta – il presupposto giuridico dell'irap, costituirebbe una sorta di sanzione che scoraggerebbe l'assunzione di dipendenti.

Per tutte queste considerazioni la Sesta Sezione si è più volte pronunciata a favore dei contribuenti (anche con sentenze emesse a seguito di pubblica udienza). Mentre la Sezione Quinta ha confermato una linea più severa (si vedano le sentenze nn. 22017 e 10754 del 2014).

Anche nella giurisprudenza più rigorosa si aprono però spiragli incentrati sulla valutazione di determinati apporti come “occasional” o “non rilevanti” (i due concetti non mi pare coincidano). Così l'ordinanza n. 1941 del 2012 (Adamo - Virgilio) afferma “la sporadica assistenza da parte di terzi, cioè la occasionalità dell'impiego di lavoro altrui, esclude la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione necessario per assoggettare un'attività professionale ad irap”. Mentre l'ordinanza n. 4492 del 2012 (D'Alonzo - Greco) ha escluso che fosse congruamente motivata la sentenza del giudice di merito, la quale aveva affermato la sussistenza del presupposto impositivo nei confronti di un avvocato, desumendola dall'esposizione, nel quadro RE della dichiarazione dei redditi, di spese per compensi a terzi e costi derivanti da investimenti di capitali, trascurando la limitata entità degli importi (pari per un anno, nella parte relativa ai compensi erogati a terzi, a lire 2.700.000). La sentenza n. 10151 del 2012 richiede poi che l'apporto lavorativo del terzo sia “rilevante e non occasionale”.

### **3. Massimario della più recente giurisprudenza della Sesta Sezione tributaria della Corte di Cassazione, in tema di irap**

#### **Sent. n. 26970 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Iacobellis).**

È inadeguata la motivazione con cui il giudice di merito affermi la soggezione ad irap di un professionista con la proposizione “il contribuente ha svolto abitualmente la propria professione di consulente del lavoro, investendo capitali in beni strumentali, sostenendo costi per personale dipendente e/o collaboratori e spese diverse non meglio specificate...”. Tali proposizioni evidenziano una obiettiva deficienza del criterio logico che ha condotto il giudice di merito alla formazione del proprio convincimento, non rinvenendosi alcuna espressa contestazione o argomentazione sulle circostanze di fatto enunciate dal contribuente stesso.

#### **Sent. n. 26982 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Iacobellis).**

L'avvalersi in modo non occasionale di un solo dipendente part-time non costituisce, di per sé, elemento comprovante la presenza di una “organizzazione produttiva”, né, di per sé solo, è suscettibile di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how

del professionista. La incidenza marginale dell'attività generalmente svolta da un collaboratore part-time non consente di affermare che la stessa determini l'esistenza dell'autonoma organizzazione. Il giudice di merito, nell'accertare l'esistenza dei presupposti impositivi, dovrà valutare se tale prestazione lavorativa, unitamente alle attrezzature delle quali il professionista si avvale, sia idonea a creare quel valore aggiunto, rispetto alla mera attività intellettuale, presupposto dell'imposizione in parola (viene perciò rigettato il ricorso dell'Agenzia).

**Sent. n. 26988 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Caracciolo).**

Con la sentenza n. 156 del 2001 la Corte Costituzionale ha posto in chiara evidenza che la dizione legislativa "autonomamente organizzata", se individua immediatamente il presupposto applicativo del tributo, non fornisce d'altro canto alcuna indicazione in ordine alla concreta consistenza di questo presupposto e cioè non consente di direttamente identificare gli elementi fattuali minimi del presupposto in questione, sia in riferimento al numero dei dipendenti, sia in riferimento alla consistenza delle strutture utilizzate e del capitale investito. A questo proposito, la Corte delle Leggi individua un ambito di riserva per l'accertamento fattuale, apparendo impossibile desumere dal puro e semplice concetto normativamente fissato la consistenza materiale minima dell'organizzazione che costituisce condizione di imponibilità. Costituisce, perciò, attività riservata all'apprezzamento del giudice del merito quella destinata alla traduzione nella concreta realtà fattuale dell'astratto concetto normativo di "autonoma organizzazione", non potendosi ricavare dall'attributo di "non occasionalità" dell'utilizzo del lavoro dipendente (che nella giurisprudenza di legittimità è usualmente valorizzato ai fini di connotare il presupposto impositivo) alcuna diretta valenza circa il diverso attributo della "rilevanza" dell'apporto di lavoro ai fini della distinzione della "autorganizzazione" rispetto alla "organizzazione autonoma" e cioè rispetto a quella capacità produttiva "aggiuntiva" (alla capacità produttiva del semplice lavoratore autonomo) che – per il fatto di derivare da fattori produttivi autonomi rispetto al prestatore d'opera – giustifica la sottoposizione a tassazione del reddito siccome integrante un profitto non necessariamente implicato dalla mera attività di lavoro autonomo.

**Sent. n. 26990 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Caracciolo).**

Con orientamento costante la Corte di legittimità ha affermato che il rapporto con il Ssn del medico convenzionato è un rapporto di lavoro autonomo parasubordinato; con la conseguenza che i relativi proventi non sono automaticamente sottratti all'applicazione dell'irap, ed il giudice deve procedere all'accertamento dell'esistenza dell'autonoma organizzazione, secondo i principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e dalla Corte di Cassazione. Infatti anche nel caso di specie la valutazione circa la sussistenza del presupposto d'imposta va effettuata in concreto e senza che detto esame possa considerarsi pregiudicato dai vincoli imposti per convenzione nazionale alla facoltà di libera organizzazione del professionista, il quale permane comunque "responsabile dell'organizzazione" e non finisce per essere inserito "in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse" per il solo fatto dei predetti vincoli (viene perciò accolto il ricorso della Agenzia e la controversia viene rinviata al giudice di merito).

(Identica è la sentenza n. 26984).

**Ord. n. 26991 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Cosentino).**

L'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di prestazioni segretariali non costituisce di per se stesso, a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa di tali prestazioni, un indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi al contrario ritenere che l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, rientri, secondo l'*id quod plerumque accidit*, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale. Compete perciò al giudice di merito apprezzare, con un giudizio di fatto, se nel caso concreto, per le specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni segretariali di cui il professionista si avvale, le stesse debbano giudicarsi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale (pronuncia relativa ad un medico di medicina generale convenzionato con il Ssn).

(In termini analoghi sono le sentenze n. 1544 del 27 gennaio 2015 e n. 1661 del 28 gennaio 2015).

**Ord. n. 26994 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Perrino).**

L'applicazione dell'irap deve trovare giustificazione in una specifica capacità contributiva del soggetto colpito, che coinvolge la capacità produttiva dell'obbligato se accresciuta e potenziata da una attività autonomamente organizzata, nel cui ambito assume rilievo anche la presenza di un solo dipendente - quale elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito -, senza che, di per sé, l'apporto del lavoro altrui induca ad affermare il requisito di cui all'art. 2 d.lgs. n. 446 del 1997, spettando tale apprezzamento al giudice di merito; in particolare, il ricorso al lavoro altrui corrisponde ad un fatto-indice, ossia ad uno dei criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque appartiene al giudice di merito: la stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001, ha chiarito che l'accertamento degli elementi di organizzazione in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto.

(Identica è la sentenza n. 27004).

**Sent. n. 26998 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Conti).**

Erra il giudice di merito che, decidendo a seguito di rinvio dalla Corte di Cassazione, escluda che possa avere rilevanza, ai fini del requisito dell'autonoma organizzazione per l'applicazione dell'irap, la corresponsione in un anno di imposta, da parte di un professionista a terzi di compensi per prestazioni professionali pari a £ 15.460.000 e, in misura ingente per £. 1.618.897.000 a società di servizi (nella cui ragione sociale sia inserito il nominativo del professionista stesso).

**Sent. n. 26999 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Conti).**

L'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente per il professionista non è conforme a una lettura costituzionale della disciplina fiscale; potendosi semmai giustificare la sua rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della sua attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa, unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione (viene perciò rigettato il ricorso della Agenzia).

(Identiche sono le sentenze nn. 27020, 27016, 27017).

**Sent. n. 27000 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Conti).**

È escluso che, ai fini della ricorrenza del presupposto dell'autonoma organizzazione del contribuente di cui all'art. 2 d.lgs. n.446 del 1997, assumano rilevanza i compensi corrisposti al commercialista non dipendente per la tenuta della contabilità. In quanto l'attività remunerata dal professionista per attività diversa da quella nella quale opera non può incidere sul requisito dell'autonoma organizzazione, semmai qualificandosi come necessaria alla gestione minimale di qualunque attività professionale, soprattutto se correlata alla tenuta della contabilità, per la quale è richiesto necessariamente un apporto tecnico in ragione delle responsabilità che sul professionista incombono anche dal punto di vista fiscale.

**Ord. n. 27005 del 19 dicembre 2014 (Pres. e rel. Cicala).**

Si deve distinguere l'ipotesi in cui la collaborazione fra professionisti dà luogo a una vera e propria struttura autonoma con una gestione comune delle entrate, da quella (che non determina soggezione ad irap) in cui i professionisti operano del tutto autonomamente e solo dividono alcune spese di interesse comune. Sussiste dunque il difetto di motivazione della sentenza impugnata.

**Ord. n. 27006 del 19 dicembre 2014 (Pres. e rel. Cicala).**

Non è sindacabile in Cassazione la valutazione del giudice di merito secondo cui non determina assoggettamento ad irap l'esistenza di un'autovettura, un computer, una fotocopiatrice, nonché altri accessori di modico valore, giudicati "strumenti minimi e indispensabili per l'esercizio dell'attività".

**Ord. n. 27007 del 19 dicembre 2014 (Pres. e rel. Cicala).**

L'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio. Ne consegue che legittimamente il reddito dello studio associato viene assoggettato a irap, a meno che, come nel caso avvenuto, il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati.

**Ord. n. 27008 del 19 dicembre 2014 (Pres. e rel. Cicala).**

Non è soggetto ad irap il medico di base convenzionato con il Ssn che disponga di uno studio di 50 mq e delle attrezzature richieste dal Ssn stesso.

**Ord. n. 27014 del 19 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Conti).**

In base a una lettura costituzionale della disciplina fiscale si deve escludere che l'esistenza di un dipendente determini la automatica individuazione, a carico del professionista datore di lavoro, del requisito dell'autonoma organizzazione che determina assoggettamento ad irap, potendo semmai tale circostanza assumere rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa, unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione. Perciò non coglie nel segno il ricorso dell'Agenzia che

non esponga gli elementi dai quali inferire che, diversamente da quanto affermato dalla Ctr, l'attività del dipendente del professionista ha in concreto prodotto l'incremento dell'attività produttiva ed abbia dunque contribuito a determinare l'assoggettabilità del contribuente all'irap.

(Analoga motivazione sorregge le sentenze nn. 27013, 27015, 27019 e 27010).

**Sent. n. 27394 del 24 dicembre 2014 (Pres. Cicala - Rel. Bognanni).**

In tema di irap, l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente che eserciti attività di lavoro autonomo: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'*"id quod plerumque accidit"*, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Peraltro in tema di irap, alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte, l'esistenza di un'autonoma organizzazione, che costituisce il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti e professioni indicati dall'art. 49, c. 1, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, non deve essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, bensì in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, frutto dell'organizzazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. L'accertamento di tale presupposto – ai fini del quale la prevalenza dell'opera del professionista sul valore degli altri fattori produttivi impiegati non assume alcun rilievo, trattandosi di un requisito non configurabile, date le caratteristiche intrinseche del lavoro professionale o artigianale, e comunque non riconducibile ad alcuna previsione normativa – costituisce apprezzamento di mero fatto, rimesso al giudice di merito ed insindacabile in sede di legittimità, se non per vizi logici della motivazione, che al riguardo nella specie appare piuttosto carente anche sul piano giuridico, atteso che già di per sé solo il fatto che il professionista si avvalga di un solo collaboratore, costituisce sì un indizio, ma da solo non sufficiente se non suffragato da altri elementi specifici, che indichino il superamento della soglia del minimo necessario.

**Sent. n. 1542 del 27 gennaio 2015 (Pres. Cicala - Rel. Cosentino).**

È errata l'affermazione in diritto che – poiché il medico di base, una volta che abbia raggiunto il massimale degli assistiti, percepisce il medesimo trattamento economico a prescindere dall'organizzazione della quale si doti – tale organizzazione non servirebbe per incrementare il reddito del professionista, ma per migliorare il servizio da costui reso ai propri pazienti e, pertanto, non integrerebbe il requisito di imponibilità irap. Ciò in quanto un supporto organizzativo di beni strumentali e di collaboratori può servire non solo ad incrementare il numero dei pazienti (e quindi il reddito)

del medico di base ma anche, nel caso del massimalista, a mantenere tale numero (e quindi il reddito) garantendo, attraverso il miglior servizio reso ai pazienti, la fidelizzazione di medesimi. La disciplina dell'irap assoggetta ad imposta il professionista che si avvalga di un'autonoma organizzazione di supporto al proprio lavoro indipendentemente dai riflessi immediati che tale organizzazione determini sull'entità del suo reddito.

**Sent. n. 1545 del 27 gennaio 2015 (Pres. Cicala - Rel. Cosentino).**

Non ricorre il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione quando – secondo l'apprezzamento del giudice di merito, non censurabile in cassazione se non con il mezzo di cui all'articolo 360 n. 5 c.p.c. – il contribuente non utilizzi lavoro altrui (pur se in base a rapporti diversi da quello di lavoro dipendente) nell'ambito di un'organizzazione a lui stesso facente capo, ma si limiti ad acquistare servizi che non siano direttamente pertinenti al contenuto della propria attività professionale e che vengano erogati dal fornitore con organizzazione propria di quest'ultimo, alla quale il contribuente resti estraneo (nel caso di specie la contribuente esercente la professione di modella e indossatrice, si avvaleva, nell'esercizio della propria attività, della collaborazione di un'agenzia – prestata in forza di un rapporto di mandato senza rappresentanza a titolo oneroso – per lo svolgimento di incombenze direttamente afferenti la sua attività professionale, quali la promozione della sua immagine e il reperimento, negoziazione e perfezionamento di rapporti contrattuali relativi allo sfruttamento della sua immagine).

**Sent. n. 1662 del 28 gennaio 2015 (Pres. Cicala - Rel. Cosentino).**

Deve essere confermata la sentenza di merito secondo cui l'associazione alla quale il contribuente (medico di base) aderiva non prevedeva sostituzione tra gli associati nell'assistenza alla rispettiva clientela e risultava “finalizzata esclusivamente all'utilizzo comune di sedi, attrezzature mediche e personale amministrativo”; e quindi non integrava un'ipotesi di esercizio in forma associata di un'arte o di una professione, bensì una forma di mera condivisione di servizi (e delle relative spese) tra soggetti ognuno dei quali svolgeva autonomamente la propria attività, trattenendone interamente il relativo reddito e senza alcuna partecipazione al reddito derivante dall'attività degli altri. Quindi non comportava l'automatico assoggettamento ad irap e non incorre nel vizio di violazione di legge (art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997) la negazione del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale per il fatto che il medesimo si avvalga, in comune con altri professionisti, di “sedi attrezzature e personale amministrativo” (La Ctr afferma che “l'associazione professionale, nei suoi contenuti concreti, appare diretta a garantire quell'organizzazione minimale prevista dall'accordo nazionale collettivo, tenendo conto dell'esercizio della professione su più Comuni e quindi necessariamente in più studi e il fatto di avvalersi di una persona per lavori di segreteria per quattro medici non realizza quell'autonoma organizzazione che costituisce presupposto impositivo”).

## IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### **IVA – Espropriazione forzata – Soggetto passivo – Individuazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 2422 del 27 novembre 2014.

*Nel procedimento di espropriazione forzata, il debitore esecutato e non il professionista incaricato della vendita ex art. 591 bis del c.p.c., è il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per la cessione a terzi del bene oggetto dell'espropriazione; conseguentemente, il medesimo debitore esecutato è l'unico possibile destinatario di atti di accertamento dell'imposta nonché degli eventuali atti di natura sanzionatoria.*

#### **Nota redazionale**

La sentenza rileva l'esistenza di un "vuoto normativo" circa i compiti e gli adempimenti, evidentemente di natura tributaria, del professionista delegato alla vendita forzata, giudicando peraltro non estensibili in tal senso le indicazioni contenute nell'art. 591 bis del c.p.c., nonché giuridicamente infondate le tesi sostenute dall'A.f. circa l'esistenza in capo al suddetto professionista incaricato di un "obbligo di fatturazione e versamento del tributo per conto del debitore esecutato" che quegli assumerebbe "in forza della posizione assunta nell'ambito della procedura esecutiva".

### **IVA – Comune – Soggettività passiva – Limiti.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Bortone – Relatore: Di Ruberto). Sent. n. 2523 del 18 novembre 2014.

*Il Comune, pur non essendo soggetto passivo ired, è soggetto all'imposta sul valore aggiunto relativamente ai servizi e alle forniture svolte con finalità commerciale.*

### **IVA – Accertamento induttivo – Omessa dichiarazione – Diritto alla detrazione dei costi non contabilizzati – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 507 del 27 febbraio 2014.

*In caso di omessa dichiarazione non può essere detratta l'imposta ver-*

*sata sugli acquisti in mancanza della registrazione e, soprattutto, delle dichiarazioni e dei versamenti periodici, in quanto il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e il contribuente può esercitarlo al più tardi con la dichiarazione annuale del secondo anno successivo a quello in cui il diritto a detta detrazione è sorto.*

**IVA – Iva intracomunitaria – Violazione commessa dal cedente – Connivenza del cessionario – Onere della prova a carico dell'ufficio – Sussiste – Diritto alla detrazione – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Di-ma). Sent. n. 1490 del 23 giugno 2014.

*In tema di iva intracomunitaria, l'esercizio del diritto alla detrazione non può essere negato al cessionario che effettui un'operazione rilevante ai fini iva, esclusivamente per una sospetta evasione d'imposta, specie se non dimostrata, avvenuta a monte o a valle rispetto all'operazione<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 7900 del 2013.

**IVA – Diritto alla detrazione – Operazioni soggettivamente inesistenti – Mancato realizzo dell'operazione – Onere della prova in capo all'ufficio – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 934 del 22 luglio 2014.

*Il diritto alla detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Ne consegue che l'A.f., ove ritenga che il diritto debba essere negato, attenendo la fattura a operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate, ovvero che il contribuente, all'atto dell'acquisto, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 24426 del 2013; in senso conforme, Ctr Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 1193 del 2014 e Ctr Puglia, Sez. XV, Sent. n. 549 del 2014.

**IVA – Fatture per operazioni inesistenti – Contratto di “sale & sale back” – Assenza di danno per l’erario e di vantaggio fiscale per il contribuente – Duplicazione dell’imposta – Diritto alla detrazione – Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Tibello). Sent. n. 549 del 7 marzo 2014.

*Nel contratto di “sale & sale back” il cessionario è anche cedente dello stesso bene e, attraverso il sistema della rivalsa e delle detrazioni, l’iva viene compensata per imponibili di pari valore. Ove non si ammettesse la detrazione dell’imposta per il riacquisto, si concretizzerebbe una duplicazione del tributo, la prima con la vendita e la seconda con l’acquisto, in violazione del principio di neutralità. Ne deriva che, anche qualora si ritenessero le relative fatture emesse per operazioni soggettivamente o oggettivamente inesistenti, in assenza di danno per l’erario ed in mancanza di un vantaggio fiscale per il contribuente, il diritto alla detrazione non potrebbe essere limitato, mancando la prova della condotta fraudolenta del cessionario<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> In senso conforme, Ctp lecce, Sez. IV, Sent. n. 2569 del 2014. Si veda, per un approfondimento, la nota dell’avv. LUIGI CARBONE, *Abuso e neutralità: il caso del contratto di “sale & sale back”*, in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2013, pag. 53 e ss..

**IVA – Compensazione anticipata credito iva esistente – Sanzionabilità ai sensi dell’art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 – Applicazione per analogia – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese - Relatore: Cazzolla). Sent. n. 1151 del 20 maggio 2014.

*La compensazione anticipata di credito iva riconosciuto esistente non è sanzionabile, perché non è consentita l’applicazione in analogia dell’art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, che disciplina soltanto gli omessi o tardivi pagamenti delle imposte. L’estensione analogica della sanzione, infatti, viola il principio di legalità sancito dall’art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 in tema di tipicità e tassatività delle sanzioni amministrative (occorrendo la previsione di una specifica norma di legge), nonché il principio di legalità sancito dall’art. 23 della Costituzione.*

**IVA – Rapporto tra concedente e concessionario – Bonus quantitativi e qualitativi – Differenza – Emissione fattura – Obbligo – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Dima). Sent. n. 1077 del 9 maggio 2014.

*Nell'ambito del rapporto tra casa madre e concessionario i bonus quantitativi sono strettamente legati al raggiungimento di un predeterminato volume di vendite, in quanto considerati in linea con la ordinaria attività del concessionario, mentre i bonus qualitativi vengono riconosciuti ed erogati a fronte di specifiche ed autonome attività aggiuntive rispetto a quella principale di compravendita, per cui, configurandosi come (contro)prestazioni di servizio, vanno documentati e remunerati con la emissione di fattura ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.p.r. n. 633 del 1972.*

**IVA – Diritto al rimborso – Assenza di operazioni imponibili – Irrilevanza – Acquisto iniziale di beni e servizi – Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona E.). Sent. n. 905 del 15 aprile 2014.

*Il diritto al rimborso dell'iva, previsto dagli artt. 19 e 30 del d.p.r. n. 633 del 1972, sorge anche in relazione al solo acquisto da parte dell'imprenditore di beni e servizi inerenti all'attività d'impresa, indipendentemente dal compimento effettivo di operazioni imponibili, atteso che nel concetto di attività imprenditoriale sono da includere tutte le operazioni finalizzate al raggiungimento degli obiettivi, tra i quali debbono essere ricompresi anche gli acquisti conclusi nella fase di avvio dell'iniziativa economica, purché a questa inerenti.*

**Nota del prof. avv. Massimiliano Giorgi**

***Iva: detrazione e rimborso dell'imposta a monte in assenza di operazioni a valle***

La Ctr della Puglia con la sentenza in commento riconosce ad una società di capitali il diritto al rimborso del credito iva indicato nel modello dichiarativo presentato per l'anno 2007, costituito dall'eccedenza dell'imposta corrisposta sull'acquisto di "beni ammortizzabili", che avrebbero dovuto essere

impiegati nell'attività di impresa, rispetto all'imposta applicata sul prezzo di cessione dei medesimi beni, che la società contribuente ha alienato in quanto per cause di forza maggiore non ha potuto avviare l'attività imprenditoriale programmata.

Tralasciando qualsiasi riflessione su possibili profili di inammissibilità del ricorso originariamente presentato dalla società contribuente dinanzi alla Ctp di Bari, rispetto alla quale non sono sufficienti le indicazioni emergenti dalla descrizione dello "svolgimento del processo" contenuta nella sentenza in commento, la decisione assunta nel merito dai giudici tributari d'appello è conforme ai principi elaborati dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea con riferimento alle nozioni di "soggetto passivo di imposta", di "attività economica" e all'origine e alla portata del diritto alla detrazione e del diritto al rimborso dell'iva corrisposta o dovuta sulle operazioni di acquisto di beni e servizi.

La Corte di Giustizia ha, infatti, costantemente affermato che il diritto alla detrazione dell'iva addebitata sulle operazioni di acquisto di beni e servizi costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'iva ed è parte integrante del meccanismo di funzionamento dell'imposta, poiché esso è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'iva garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'iva<sup>1</sup>.

I principi affermati dalla Corte di Giustizia in ordine alla funzione della detrazione nel sistema d'imposta sono ovviamente applicabili anche in riferimento al diritto al rimborso e sono stati recepiti dalla giurisprudenza di legittimità<sup>2</sup>.

Il diritto alla detrazione e il diritto al rimborso dell'iva corrisposta o dovuta sulle operazioni di acquisto di beni e servizi possono essere esercitati esclusivamente dai soggetti passivi di imposta, che sono coloro i quali esercitano in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai

<sup>1</sup> Corte di Giustizia dell'Unione europea: sentenza 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*; Id., sentenza 13.3.2014, causa C-204/13, *Malburg*; Id., sentenza 13 febbraio 2014, causa C18/13, *Maks Pen EOOD*; Id., sentenza 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *SC Fatorie SRL*; Id., sentenza 18.7.2013, causa C-126/12, *AES-3C Maritza East 1 EOOD*; Id., sentenza 18.7.2013, causa C-26/12, *PPG Holdings BV*; Id., sentenza 16 maggio 2013, causa C-191/12, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*; Id., sentenza 8 maggio 2013, causa C-271/12, *Petroma Transports e altri*; Id., sentenza 6 settembre 2012, causa C-496/11, *Portugal Telecom*.

<sup>2</sup> Cass., Sez. trib., Sent. nn. 26867 e 25779 del 2014; Id., Sent. n. 24912 del 2011.

risultati di detta attività, che, come più volte ricordato dalla Corte di Giustizia, può considerarsi “economica”, quando presenta un carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo<sup>3</sup>.

Il requisito dell’“esercizio di un’attività economica” può considerarsi integrato ai fini dell’imposta sul valore aggiunto anche se il soggetto passivo non ha mai realizzato concretamente l’attività economica programmata, limitandosi a porre in essere solo attività preparatorie alla stessa o, come nella fattispecie concreta esaminata dalla Ctr della Puglia, all’acquisto e alla successiva cessione dei “beni ammortizzabili” che avrebbero dovuto essere utilizzati come “beni di investimento” nell’attività di impresa mai concretamente iniziata.

La Corte di Giustizia, infatti, in forza del principio di neutralità dell’imposta sul valore aggiunto, ha stabilito che *«le attività preparatorie, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l’acquisto di un bene immobile, devono essere considerate attività economiche»*, che *«chiunque svolga atti preparatori è di conseguenza considerato soggetto passivo e ha diritto a detrazione da iva»*, anche se l’attività economica programmata non è mai stata avviata e, quindi, nessuna operazione imponibile ai fini dell’iva è stata compiuta nell’ambito della medesima attività<sup>4</sup> e che *«chi ha l’intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un’attività economica... ed effettua a tal fine le prime spese di investimento, deve essere considerato come soggetto passivo»*, con l’effetto di aver *«il diritto di detrarre immediatamente l’iva dovuta o pagata sulle spese d’investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dover aspettare l’inizio dell’esercizio effettivo della sua impresa»*<sup>5</sup>.

L’acquisto di un “bene di investimento”, o come nel caso di specie, di un “bene ammortizzabile”, effettuato come atto preparatorio allo svolgimento di un’attività industriale conferisce, quindi, a chi lo effettua lo status di “soggetto passivo di imposta” e, quindi, il diritto alla detrazione o il diritto al rimborso dell’iva addebitatagli sul prezzo di acquisto del medesimo bene, senza

<sup>3</sup> Corte di Giustizia dell’Unione europea: ordinanza 20 marzo 2014, causa C-72/13, *Gmina Wrocław*; Id., sentenza 29 ottobre 2009, causa C-246/08, *Commissione contro Finlandia*; Id., sentenza 13 dicembre 2007, causa C-408/06, *Götz*.

<sup>4</sup> Corte di Giustizia dell’Unione europea, sentenza 29 novembre 2012, causa C-257/11, *SC Gran Via Moinești Srl*. Dello stesso tenore, si presentano le seguenti sentenze: 3 maggio 2005, causa C-32/03, *Fini H*; 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*; sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, *Inzo*; 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*.

<sup>5</sup> Corte di Giustizia dell’Unione europea, sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, *Breitsohl*.

che tali diritti riconosciuti dalla direttiva 2006/112/CE possano essere negati dall'Autorità fiscale ove il soggetto passivo abbia deciso di non porre in essere l'attività economica programmata e quindi non abbia posto in essere alcuna operazione imponibile ai fini dell'iva nell'ambito della stessa attività, eccetto il caso in cui l'Autorità fiscale provi che il diritto alla detrazione o il diritto al rimborso sia stato invocato in modo fraudolento o abusivo<sup>6</sup>.

La Ctr della Puglia, nella sentenza in commento, dimostra di fare buon governo dei principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria nella definizione di "soggetto passivo di imposta" e di "attività economica" e nell'individuazione delle condizioni per il legittimo esercizio del diritto alla detrazione e del diritto al rimborso, affermando che «*nell'attività di impresa sono da includere tutte le operazioni compiute al fine di raggiungere gli obiettivi imprenditoriali, tra cui certamente anche gli acquisti conclusi nella fase di avvio dell'iniziativa economica, purché strettamente inerenti, rispetto all'oggetto dell'attività economica svolta*».

La decisione dei giudici tributari di *seconde cure*, riconoscendo lo *status* di soggetto passivo di imposta e, quindi, i diritti di detrazione e di rimborso a colui il quale pone in essere atti preparatori all'attività economica programmata, indipendentemente dall'effettivo avvio di quest'ultima, è in linea anche con la posizione adottata dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 327/E del 2008; in tale pronuncia l'Agenzia stessa, nel recepire con riferimento ai soggetti diversi dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali i principi fissati dalla Corte di Giustizia nella sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, *Inzo*, ha precisato come nel sistema d'imposta interno «*ai soggetti diversi dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali, la soggettività passiva d'imposta sia attribuita indipendentemente dalla effettuazione di operazioni iva*», come, quindi, sia legittima la detrazione anche se il soggetto passivo non ha avviato l'attività economica prevista o non abbia realizzato alcuna operazione iva nell'ambito della stessa.

<sup>6</sup> Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 18 luglio 2013, cause riunite C-210/11 e C-211/11, *Medicom e Maison Patrice Alard*; Id., sentenza 16 febbraio 2012, causa C-118/11, *Eon Aset Menidjmnt*; Id., sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, *Breitsohl*; Id., sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*; Id., sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz* e Id., sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennart*.

**IVA – Credito d'imposta – Rimborso – Cessazione di attività – Prescrizione – Termine ordinario decennale – Sussiste.**

**IDEM – Credito d'imposta – Diritto al rimborso – Omessa presentazione modello VR – Decadenza – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente e relatore: De Bari). Sent. n. 2214 del 10 novembre 2014.

*La richiesta di rimborso dell'eccedenza iva, risultante alla cessazione dell'attività – proprio perché l'attività non prosegue e, quindi, non sarebbe possibile portare l'eccedenza in detrazione l'anno successivo – è soggetta al termine di prescrizione ordinario decennale e non a quello biennale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto quest'ultimo è applicabile in via sussidiaria e residuale in mancanza di disposizioni specifiche.*

*L'omessa compilazione del modello VR, anche se determinativa di irregolarità formale ed impeditiva della pretesa del contribuente all'inizio della procedura di rimborso, non ha l'effetto di rendere irrilevante la manifestazione di volontà di ottenere il rimborso del proprio credito d'imposta resa dal contribuente stesso nella dichiarazione<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 7721 del 2013; nn. 23850, 14070 e 7684 del 2012.

**IVA – Mancata esposizione dell'eccedenza d'imposta nella dichiarazione annuale – Decadenza del diritto di credito – Riscontro scritture contabili – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Ventura). Sent. n. 1523 del 27 giugno 2014.

*La mancata esposizione del credito iva nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito purché lo stesso emerga dalle scritture contabili e ciò sulla base di quanto disposto dall'art. 18 della sesta direttiva Cee, la quale, per garantire la neutralità del tributo, stabilisce che il diritto alla detrazione dell'iva è subordinato soltanto al possesso di una fattura compilata secondo le disposizioni ad essa applicabili.*

## Nota del prof. avv. Maria Pia Nastri

### *Il diritto al rimborso in caso di errori formali o omissione di dichiarazione. Interpretazione sostanzialistica. Rimessione alla Corte di Cassazione a Sezioni Unite*

**Il diritto al rimborso non decade in caso di omessa presentazione del quadro VR.** Le sentenze che si annotano<sup>1</sup> concernono entrambe fattispecie inerenti il diniego di rimborso prodotto dal mancato riconoscimento del credito iva a causa di irregolarità o omissioni formali.

Precisamente nel primo caso la contribuente indicava il proprio credito scaturente dalla cessazione di attività nel quadro RX della dichiarazione dei redditi e ometteva la presentazione del modello VR che risulta essere parte integrante della dichiarazione annuale. Si tratta, come evidenziano i giudici di secondo grado nella sentenza n. 2214 del 2014, di un'irregolarità meramente formale che non può rendere irrilevante la manifestazione di volontà espressa dalla contribuente nell'apposito campo "credito di cui si chiede il rimborso" (quadro RX). Prevale secondo la commissione di merito un'interpretazione sostanzialistica che riconosce come legittima la manifestazione di volontà, a prescindere dalla mancata indicazione del modello di rimborso che costituisce mero presupposto per l'esigibilità del credito e quindi adempimento necessario per dare inizio all'esecuzione del rimborso. Detto orientamento trova conferma nella più recente giurisprudenza di legittimità e comunitaria<sup>2</sup>.

La Suprema Corte con sentenza del 12 settembre 2012 n. 15229 cui fa espresso rinvio la più recente sentenza del 10 gennaio 2014, n. 349 ha precisato che la domanda di rimborso dell'iva o di altro credito maturato dal contribuente s'intende presentata con la compilazione nella dichiarazione annuale del relativo quadro concernente il credito, analogamente a quanto previsto per le imposte dirette.

A ciò si aggiunga che la direttiva 2006/112/CE prevede che il diritto al rimborso dell'iva versata sugli acquisti scaturisce dal più generale principio di neutralità, mentre la mera presentazione di un modello di rimborso costituisce mero presupposto per l'esigibilità del credito.

**Prescrizione decennale del credito.** La Ctr con la prima sentenza in rassegna chiarisce, inoltre, che l'eccedenza d'imposta emersa dalla cessazione di attività, anche se non correttamente riportata in dichiarazione, è soggetta al

<sup>1</sup> Trattasi delle due massime che precedono: Ctr Puglia, Sent. nn. 2214 e 1523 del 2014.

<sup>2</sup> Corte di Giustizia, Sent. 8 maggio 2008 C-95/07 e 96/07, *Ecotrade spa*.

termine di prescrizione decennale – *ex art. 30, c. 2, del d.p.r. n. 633 del 1972* – e non a quello biennale. Detto ultimo termine *ex art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992* è applicabile in via residuale e sussidiaria solo in mancanza di disposizioni specifiche.

La sentenza s’inserisce nel filone consolidato della Cassazione che riconosce l’applicazione della prescrizione decennale *ex art. 2946 c.c.*<sup>3</sup>.

In sintesi emergono dall’analisi della sentenza due importanti orientamenti: la prevalenza di un’interpretazione sostanzialistica e non formalistica della volontà del contribuente di recuperare il credito – sia pure in difetto di un’ulteriore domanda – e l’applicazione al diritto al rimborso del termine ordinario di prescrizione decennale *ex art. 2946 c.c.*<sup>4</sup>.

Si evidenzia, tuttavia, per completezza, a fronte di una giurisprudenza consolidata, un recente orientamento (opposto) della Suprema Corte che si auspica resti isolato<sup>5</sup>.

**Omessa presentazione della dichiarazione contenente credito Iva. Il diritto alla detrazione deve essere subordinato al mero possesso di una fattura compilata.** La sentenza della Ctr di Bari del 27 aprile 2014 n. 1523 si pone nell’ambito dello steso filone interpretativo che concerne omessi adempimenti formali. In tale ipotesi, tuttavia, la contribuente ha del tutto omesso la presentazione della dichiarazione e a fronte di tale inadempimento l’Amministrazione finanziaria ha disconosciuto in toto il diritto al rimborso iva.

Sulla questione è opportuno chiarire preliminarmente che sussistono, tuttavia, due orientamenti contrastanti recentemente evidenziati dalla Cassazione con ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite dell’11 luglio 2014 n. 16053.

Secondo una prima interpretazione, dall’omessa presentazione della dichiarazione scaturisce l’impossibilità per il contribuente di avvalersi del credito iva annuale portandolo in detrazione nei mesi successivi, considerando in tal modo l’omessa dichiarazione come un mancato computo del credito iva; secondo invece altra interpretazione, il contribuente che abbia applicato correttamente la detrazione, disconosciuta però dall’A.f. a causa della mancata osservanza dei prescritti adempimenti formali, non si vedrebbe precludere il diritto al rimborso richiesto nel rispetto del termine di prescrizione. Detta interpretazione considera in premessa che detrazione e rimborso costituisco-

<sup>3</sup> Cass., Sez. V, Sent. nn. 9816 e 7684 del 2012; Id. Ord. n. 24889 del 2013.

<sup>4</sup> F. GAVIOLI, *Cessazione attività e prescrizione del diritto al rimborso Iva*, in IVA, 8-9, 2014, p. 36.

<sup>5</sup> Cass. sez. VI, Ord. n. 6986 del 2014.

no espressioni dello stesso diritto da applicare con coerenza per poter garantire il principio di neutralità<sup>6</sup>.

La sentenza in rassegna si pone in conformità con tale ultimo orientamento ritenendo che la mancata esposizione del credito iva nella dichiarazione annuale non comporta decadenza del diritto di far valere tale credito sempreché sia stato correttamente riportato nelle scritture contabili, richiamando a sostegno di tale tesi sostanzialista l'art. 178 della direttiva n. 2006/112/CE<sup>7</sup>. Detta norma prevede, sempre nel rispetto del più volte richiamato principio di neutralità, che il diritto a detrazione dell'iva deve essere subordinato soltanto al possesso di una fattura compilata. In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate con una recente circolare che, nel fornire indicazioni agli uffici periferici nel rispetto delle norme comunitarie e nazionali e per garantire il principio di neutralità, ha ribadito che il diritto di detrazione dell'iva è subordinato soltanto al possesso di una fattura compilata<sup>8</sup>.

La sentenza in commento segue un precedente orientamento della Cassazione secondo il quale il contribuente, in caso di omessa dichiarazione, non incorre nella perdita del proprio credito iva se ha regolarmente annotato tutte le fatture da cui emerge il credito ed effettuato la relativa detrazione nelle liquidazioni periodiche<sup>9</sup>.

L'esercizio della detrazione, anche in assenza della dichiarazione annuale, può trovare corretta esplicazione sempreché l'esistenza del credito sia comprovata ed il diritto di detrazione sia esercitato entro il termine biennale di decadenza fissato dall'art. 19, c. 1, ultimo periodo, del d.p.r. n. 633 del 1972. Sempre secondo i giudici di legittimità gli altri adempimenti formali concernono l'eventuale accertamento del tributo non precludendo, si sottolinea "sul piano sostanziale", il credito del contribuente<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Cass., Sent. nn. 13090 e 268 del 2012; Id., Sent. n. 20040 del 2011.

<sup>7</sup> In merito agli orientamenti della Corte di Giustizia e della Corte di Cassazione, anche in mancanza di elementi formali, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Detrazione iva svincolata dal formalismo*, in *Corr. trib.*, 12, 2011, p. 989 (commento a Corte di giustizia UE C-438/09 del 2010).

<sup>8</sup> Circ. Agenzia entrate 21 giugno 2013 n. 21/E, prevede la diretta presentazione della documentazione attestante l'esistenza del credito da eccedenza entro il termine di 30 giorni decorrente dal ricevimento da parte del contribuente della comunicazione di irregolarità. Infatti, in un primo momento si è ritenuta legittima la detrazione effettuata in presenza di una precedente dichiarazione omessa o tardiva. La Circ. n. 34/E del 2012 prevede il riconoscimento del diritto di detrazione o attraverso un ulteriore riporto a nuovo della relativa eccedenza o attraverso una richiesta di rimborso.

<sup>9</sup> Cass., Sez. V, Sent. n. 6134 del 2009.

<sup>10</sup> Cass., Sez. V, Sent. n. 22250 2011.

**I contrasti giurisprudenziali e le recenti remissioni alle Sezioni Unite.**

Considerato il contrasto giurisprudenziale, la Suprema Corte, come accennato, ha recentemente, con ordinanza dell'11 luglio 2014 n. 16053, sottoposto la suddetta questione interpretativa alle Sezioni Unite, assolvendo alla propria funzione nomofilattica e consentendo (si auspica) una coerente risoluzione delle controversie pendenti<sup>11</sup>.

Nello stesso ambito si colloca l'ordinanza della Cassazione del 29 ottobre 2014 n. 22902, che si sofferma non solo sul profilo relativo al riconoscimento del credito, ma anche sull'ambito di applicazione dell'art. 54-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972. Con l'ordinanza in oggetto la Corte rimettendo alle Sezioni Unite la questione si prefigge di chiarire se sia consentita in tali fattispecie (omessa dichiarazione contenente il credito portato in detrazione) l'iscrizione a ruolo oppure debba, invece, essere emesso un avviso di rettifica<sup>12</sup>.

Anche in questo caso si registrano due diversi orientamenti da cui scaturisce questa seconda rimessione alle Sezioni Unite.

Secondo una prima interpretazione più restrittiva, se il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale è legittimo il ricorso alla rettifica *ex art. 54 bis* del d.p.r. n. 633 del 1972<sup>13</sup>. In tal senso si è espressa anche l'A.f. con la citata circolare n. 21/E del 2013.

Al contrario secondo altro orientamento, analogamente a quanto innanzi accennato e sostenuto anche nella sentenza di merito in commento, il riconoscimento della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente non può essere effettuato sulla base di un mero controllo documentale (omessa dichiarazione). Secondo detta interpretazione più garantista tale verifica implica valutazioni più approfondite che dovrebbero essere inserite, invece, in un avviso di rettifica debitamente motivato<sup>14</sup>.

Detto ulteriore profilo non viene esaminato dai giudici di secondo grado, sebbene la contribuente abbia eccepito l'illegittimità della procedura di riscossione ai sensi dell'art. 54 *bis* del d.p.r. n. 633 del 1972. L'istanza della

<sup>11</sup> Cass. Sez. VI, Ord. n. 16053 del 2014; M. PEIROLO, *Alle SS.UU. la detraibilità dell'iva in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale*, in *il Fisco*, 33, 2014, p. 3278.

<sup>12</sup> M. BASILAVECCHIA, *Conseguenze dell'omissione della dichiarazione iva sul riporto del credito alle annualità successive*, in *Corr. trib.* 4, 2015, p. 281; M. PEIROLO, *Alle SS. UU. l'utilizzo della procedura di controllo automatico per negare il credito iva riportato "a nuovo" in caso di omessa dichiarazione*, in *Il fisco*, 45, 2014, p. 4470.

<sup>13</sup> In tal senso Cass., Sez. V, Sent. n. 10674 del 2010; Id. n. 9564 del 2009.

<sup>14</sup> Cass., Sez. V, Sent. n. 3755 del 2013; Id. Sez. VI, Ord. n. 17754 del 2012; L. FRISOLI - P. CARABELLESE, *La recuperabilità dei crediti in caso di omessa dichiarazione*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 5, 2013, p. 11.

contribuente trova, comunque, parziale accoglimento dell'appello nel merito e riconoscimento del rimborso del credito iva.

Per completezza, nella disamina dell'intera problematica si dovrà, quindi, attendere anche sotto questo profilo la pronuncia delle Sezioni Unite.

### **IVA – Inversione contabile (*reverse charge*) sulla cessione di rottami – Applicabilità – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 611 del 7 maggio 2014.

*Ai fini dell'applicazione del regime del reverse charge sulla cessione di rottami, l'attività occasionale e saltuaria svolta dal cedente non è di per sé impeditiva, rilevando unicamente la circostanza che il cedente sia soggetto privato non iva. In tale evenienza, il raccoglitore o rivenditore di rottami è tenuto a conservare, ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 633 del 1973, le quietanze che gli vengono rilasciate dal cedente, avendo cura di predisporre un documento attestante l'acquisto dei rottami con dicitura "operazione non soggetta ad iva ai sensi degli articoli 1, 2, 4 e 5 del d.p.r. n. 633 del 1972".*

### **IVA – Inversione contabile (*reverse charge*) – Doppia annotazione nei registri – Omissione – Mera violazione formale – Sussistenza - Applicabilità della sanzione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente e relatore: Cigna). Sent. n. 1489 del 23 giugno 2014.

*L'omessa doppia annotazione nei registri iva costituisce una violazione di natura meramente formale, come tale non sanzionabile ai sensi dell'art. 6, comma 5 bis, del d.lgs. n. 471 del 1997 e dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, non incidendo sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo e non arrecando, inoltre, pregiudizio alcuno all'azione di controllo dell'ufficio.*

## Nota dell'avv. Paolo Centore

### ***Sanzioni per l'omesso reverse charge: evoluzione normativa e interpretativa***

L'esigenza di armonizzazione delle sanzioni, comparto che, ad oggi, è ancora lasciato alla discrezionalità degli Stati membri, viene con prepotenza in rilievo grazie alla sentenza in rassegna, dove si affronta il tema della qualifica dell'infrazione commessa in riferimento al cd. *reverse charge*, cioè, all'integrazione contabile ai fini dell'iva dei documenti esteri.

La questione sollevata è arcinota e, al contempo, delicata sotto il profilo della ricostruzione sistematica, considerando l'attuale indirizzo della Cassazione, orientata a considerare l'infrazione connessa al *reverse charge* come sostanziale, con riferimento all'art. 6, comma 5 *bis*, d.lgs. n. 472 del 1997<sup>1</sup>.

La risposta offerta dalla Corte regionale risponde al buon senso, considerando che non si può seriamente sostenere che l'infrazione di cui si tratta, una volta che ne sia accertata la neutralità in punto di imposta, per effetto della compensazione, anche *ex post*<sup>2</sup>, possa essere trattata con la medesima severità applicabile al caso in cui l'imposta sia davvero sottratta all'erario. Se, dunque, la questione può facilmente risolversi, anche da parte del non giurista, in riferimento ad un elementare principio di proporzionalità, la domanda deve spostarsi sui motivi della posizione dell'Amministrazione finanziaria e, con essa, della Cassazione che, al contrario, insistono sul sanzionamento "pesante" di un errore, tutto sommato, veniale. Ovviamente, non si può sostenere che tale resistenza sia semplicemente dovuta ad una cieca tutela degli interessi erariali, illogica per il senso comune e illegittima per i principi di buona amministrazione sanciti dall'art. 97 Cost.. Occorre, dunque, approfondire l'indagine risalendo agli antefatti.

<sup>1</sup> Secondo cui: "5bis. Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo". Il tema è riassunto, ancorché in modo laconico, nelle motivazioni ove, riprendendo le difese erariali, si osserva che "(...) la violazione, per essere considerata «meramente formale» e non essere punibile, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, doveva anche non avere arrecato pregiudizio alle azioni di controllo dell'Amministrazione Finanziaria; nel caso di specie, invece, l'attività dell'Ufficio era stata messa in moto proprio dalla violazione commessa, che aveva comportato un «aggravamento dell'attività dell'Amministrazione finanziaria con impegno del personale incaricato» sicché non poteva ritenersi sussistente una mera «violazione formale»".

<sup>2</sup> Come insegna la Corte di Giustizia europea con la sentenza *Ecotrade* (sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07).

Prima della riforma delle sanzioni amministrative<sup>3</sup>, il *corpus* delle norme iva prevedeva esplicitamente (art. 41, comma 4 e, successivamente, comma 5 del d.p.r. n. 633 del 1972) una responsabilità propria del cessionario/commitente per gli eventuali errori di fatturazione, ivi compresa, ovviamente, l'omissione della fattura, commessi dal cedente/prestatore. Questa impostazione recava un effetto di duplicazione del prelievo, incompatibile per il sistema dell'iva dove, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, vige il principio della neutralità<sup>4</sup>: l'erario aveva diritto di richiedere l'imposta non fatturata (totalmente o parzialmente) dal fornitore e non regolarizzata in termini dal cliente, secondo la procedura all'epoca stabilita<sup>5</sup>, ad entrambi i soggetti coinvolti (cliente e fornitore) duplicando, in caso di risultato positivo dell'azione accertatrice.

La norma allora vigente, giudicata coerente e legittima dalla giurisprudenza del tempo<sup>6</sup>, comportava un ulteriore effetto in punto di qualificazione dell'infrazione: è evidente che il cliente, dovendo regolarizzare, secondo il canone dell'abrogato art. 41, c. 4 (e, successivamente, c. 5) del d.p.r. n. 633 del 1972, l'omessa (anche parziale) fatturazione da parte del fornitore, ed essendo chiamato, come responsabile autonomo, a rispondere delle conseguenze derivanti dalla mancata regolarizzazione in termini, assumeva un onere di tipo sostanziale, collegato, cioè, alla debenza del tributo.

La questione non era, anche all'epoca, del tutto pacifica, specie riguardo all'aspetto del danno erariale, considerando che l'omessa autofatturazione, nelle ipotesi dell'allora vigente art. 17, c. 3 del d.p.r. n. 633 del 1972, non può recare danno all'erario, quando la sua emissione, attraverso il meccanismo di "doppia" annotazione (tra le fatture attive e passive) rechi alla compensazione (tra l'altro, immediata) del debito con il credito, nascenti coevi dalla stessa operazione e, per di più, nella sfera giuridica del medesimo soggetto (il cliente). Tanto è vero che *medio tempore* anche l'Amministrazione finanziaria<sup>7</sup> aveva ritenuto di inquadrare l'omessa autofatturazione fra gli obblighi formali, esattamente come positivamente previsto (cfr. art. 41, c. 6 del d.p.r. n. 633 del 1972, nel testo vigente *ante* d.lgs. n. 471 del 1997) per le autofatture

<sup>3</sup> Avvenuta con i decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997.

<sup>4</sup> Cfr. sentenza 23 ottobre 2003, causa C 109/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-12691, punto 20; sentenza 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, punto 54. Sulla circostanza che la neutralità dell'iva rappresenti un punto caratterizzante e non controverso del tributo in questione, si vedano le considerazioni di LUPU, voce *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. dir. Treccani, vol. XVI, Roma, 1989, pag. 2 dell'estratto.

<sup>5</sup> Simile a quella oggi prevista dall'art. 6, c. 8, del d.lgs. n. 471 del 1997.

<sup>6</sup> Si cfr., tra gli altri, Cass., Sent. n. 9433 del 1992; id. n. 8904 del 1992.

<sup>7</sup> Si cfr. ris. 6 ottobre 1977, n. 411733 nonché Circ. 22 aprile 1981, n. 13.

(non) emesse per operazioni detassate. Proprio su tale aspetto si innesta l'evoluzione dell'atteggiamento dell'Amministrazione fiscale, secondo cui l'omessa autofatturazione di operazioni imponibili non dà diritto alla detrazione dell'imposta, essendo l'adempimento tardivo. Dal che discende(va) agevolmente l'inquadramento della fattispecie nell'ambito delle infrazioni sostanziali, essendo da essa derivante, appunto, un debito di imposta.

Interviene sul tema la citata sentenza Ecotrade, con la quale la Corte di Giustizia pone in evidenza due aspetti fondamentali: da un lato, la compatibilità di un termine decadenziale per l'esercizio del diritto di detrazione, come previsto dalla legge iva nazionale e, sotto altro profilo, la incompatibilità della pretesa dell'Amministrazione finanziaria di rendere indetraibile l'iva, quale effetto diretto di un errore non doloso, compiuto dal contribuente e, determinato, nel caso Ecotrade, dalla omessa autofatturazione "in termini" delle prestazioni ricevute.

Le due conclusioni, in apparente contraddizione, rappresentano, in realtà, l'una l'integrazione dell'altra, nel senso che la legittimità del termine decadenziale, ammessa in linea di principio, trova il proprio limite nella tutela del contribuente che non deve essere "troppo" penalizzato per l'errore commesso.

Alla base di questa articolata soluzione sono posti due principi tutelati in sede comunitaria, cioè, il principio di effettività e di proporzionalità, utilizzati rispettivamente, per ammettere la legittimità di un termine per la detrazione e per negare la legittimità della prassi amministrativa che impedisca la detrazione a causa dell'errore contabile. Più in dettaglio, per il primo la Corte osserva che il tempo offerto dalla norma nazionale (secondo anno successivo a quello in cui sorge il diritto di detrazione) appare ragionevole per garantire l'esercizio del diritto. Sul secondo, la Corte sottolinea che l'effetto preteso dall'Amministrazione finanziaria, cioè, la indetraibilità dell'iva, appare "sproporzionato", rispetto alla causa, cioè all'errore di autofatturazione commesso.

La reazione dell'Agenzia delle entrate non è tardata. Con la ris. n. 56 del 2009 l'Agenzia interviene sul tema precisando che "(...) laddove sia contestata una violazione del regime dell'inversione contabile che comporti, in quella sede l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta (...)".

Superata la questione della compensazione dell'iva a debito con l'iva a credito, ovviamente, nei casi in cui essa sia detraibile, secondo i principi dell'art. 19 e ss. del d.p.r. n. 633 del 1972, resta il nodo delle sanzioni: se, cioè, la sanzione irrogata originariamente nella misura del 100% dell'imposta do-

vuta, debba rimanere di eguale misura anche quando l'A.f. stessa riconosca che l'imposta, dai cui ha tratto origine la sanzione, non è più dovuta.

La storicizzazione del problema richiede un ulteriore passaggio, riguardante l'ampliamento del *reverse charge* cd. interno, a partire dal 1 gennaio 2007, con intenti anti-evasivi. Considerando l'ampiezza dei protagonisti di queste nuove disposizioni (art. 17, c. 5 e ss., del d.p.r. n. 633 del 1972), il legislatore è intervenuto con l'art. 1, c. 155 della l. n. 244 del 2007, ha introdotto un nuovo comma 9 *bis* all'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, con decorrenza 1 gennaio 2008<sup>8</sup>. In particolare, il primo e il secondo periodo dell'art. 6, c. 9 *bis*, d.lgs. n. 471 del 1997 prevedono: *“è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200% dell'imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli artt. 17 e 74, commi settimo e ottavo, del d.p.r. n. 633 del 1972, e successive modificazioni. La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento”*.

Il successivo terzo periodo dell'art. 6, c. 9 *bis* cit. prevede: *“Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo. Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile”*.

Di fronte a questa nuova disposizione, l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria sulle norme sopra richiamate non è sostanzialmente mutata nel tempo, ma è stata solo meglio precisata. Come si è innanzi ricordato, in un primo momento l'Agenzia (ris. n. 56 del 2009) ha teorizzato una disparità di trattamento sanzionatorio tra le ipotesi di omessa autofatturazione nazionale ed esterna, intendendo le prime riferite ad operazioni di autofatturazione tra operatori nazionali (come, ad esempio, nel caso di cessione di rottami), e le seconde riferite ad i casi di autofatturazione di operazioni, rilevan-

<sup>8</sup> Tuttavia, per il principio del *favor rei* (art. 3, c. 3, d.lgs. n. 472 del 1997), la disposizione di nuova introduzione estende la propria efficacia anche al periodo precedente alla sua introduzione, cioè, alle infrazioni commesse prima dell'1 gennaio 2008.

ti ai fini iva nel territorio nazionale, effettuate da soggetti ivi non residenti<sup>9</sup>. Successivamente, l'A.f. ha meglio precisato la sua posizione con la ris. n. 140 del 2010, ove, pur ammettendo che la riduzione della sanzione al 3%, prevista dal terzo periodo dell'art. 6, c. 9 bis, del d.lgs. n. 471 del 1997, si rende applicabile anche ai casi di autofatturazione esterna, richiede però sempre che l'imposta sia stata comunque irregolarmente versata. In particolare, con il documento di prassi n. 140 del 2010, l'Agenzia ha precisato che: *“la previsione di cui al terzo periodo del c. 9 bis è stata introdotta proprio al fine di punire con una sanzione di lieve entità quei casi in cui, sebbene le operazioni siano state poste in essere in violazione del regime dell'inversione contabile, la condotta tenuta non abbia comportato alcun danno all'erario, atteso che il tributo è stato comunque corrisposto”*.

Nel medesimo documento si precisa ulteriormente che: *“l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento può limitarsi a contestare la sanzione, senza operare alcun recupero d'imposta né in capo al cedente, né in capo al cessionario – sempreché la stessa sia stata assolta, seppur irregolarmente – egualmente, in sede di ravvedimento la violazione commessa potrà essere sanata con il pagamento – in misura ridotta – della sola sanzione del 3% dell'imposta irregolarmente assolta, senza bisogno di porre in essere ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto”*.

È dunque evidente che l'Autorità fiscale, sulla base della lettera della norma, intende subordinare il riconoscimento della riduzione della sanzione al 3% solo al caso in cui l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente tanto nel caso di autofatturazione “interna” quanto nel caso di autofatturazione (o integrazione) “esterna”.

Sulla medesima posizione si presenta il pensiero della Corte di Cassazione<sup>10</sup>, secondo cui la rilevanza degli obblighi cartolari va qualificata in mo-

<sup>9</sup> In particolare, con le istruzioni sopra richiamate, l'Autorità fiscale ha ritenuto che la riduzione della sanzione al 3% della sanzione, con i limiti minimi e massimi ivi previsti (€ 258 - € 10.000) sia limitata alle ipotesi di autofatturazione interna e non anche a quelle di autofatturazione esterna. La posizione risulta chiaramente espressa nel documento di prassi sopra citato (ris. 56 del 2009) laddove si precisa che: *“(…) si ritiene che, in via generale, laddove sia constatata una violazione del regime dell'inversione contabile che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta; pertanto, ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa (nella specie, quella tra il 100 e il 200% dell'imposta, con un minimo di 258 euro) di cui all'art. 6, c. 9 bis, primo periodo del d.lgs. n. 471 del 1997, per inosservanza degli obblighi previsti dalla disciplina iva, il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione”*.

<sup>10</sup> Cfr. Cass., Sentt. nn. 20771 e 6925 del 2013.

do rigorosamente formalistico, nel senso che “(...) le registrazioni (...) assolvono senz'altro una funzione sostanziale e non meramente formale; e ciò in quanto, annullandosi a vicenda, comportano che non sorga alcun debito nei confronti dell'amministrazione fiscale” (cfr. punto 5.2 della sentenza Cass. n. 20771 del 2013).

La ricostruzione sin qui offerta pone in evidenza l'evoluzione normativa e interpretativa occorsa: partendo da una disposizione che prevede(va) un'autonoma responsabilità per l'omessa autofatturazione, e che, dunque, giustifica(va) il prelievo dell'imposta e la sanzione piena, il legislatore (e, con esso, l'Autorità fiscale e la giurisprudenza) hanno dovuto arretrare riconoscendo la detraibilità dell'imposta per effetto dell'intervento dei giudici europei; mantenendo, però, la posizione in punto di sanzioni.

Ma anche quest'ultimo baluardo è stato espugnato dalla sentenza della Corte di Giustizia europea *Idexx* (sentenza 11 dicembre 2014, causa C-590/13), in risposta all'ordinanza della Cassazione di rinvio del caso (n. 25035 del 7 novembre 2013). Alla domanda se l'errore commesso nell'autofatturazione abbia natura formale ovvero sostanziale, la risposta dei giudici europei è chiarissima, nel senso che non si pone il problema di qualificare l'obbligo come sostanziale o formale, semplicemente perché non vi può essere obbligo che incida sulla sostanza, essendo questa collegata all'esistenza dell'operazione e alla sua ricostruibilità, anche *ex post*, cioè, in sede di verifica, da parte dell'Autorità fiscale (Corte di giustizia, sentenza C-284/11 *EMS Bulgaria*, punto 71); “diversa può essere la soluzione se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punto 71 e giurisprudenza *ivi citata*). Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo”<sup>11</sup>.

Se, come nel caso trattato dalla sentenza della Corte regionale pugliese qui in commento, l'Amministrazione fiscale si è attivata ed è riuscita a ricostruire la vicenda contabile che, nella sostanza, è apparsa regolare, l'infrazione è e resta semplicemente formale, e la sanzione piena diviene conseguentemente illegittima. Senza necessità, almeno si spera, di doverne chiedere conferma mediante ricorso in Cassazione.

<sup>11</sup> Cfr. punti 39 e 40 della sentenza *Idexx*.

## TRIBUTI INDIRETTI

### **REGISTRO – Negozio complesso – Imponibilità – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Perna – Relatore: Vigorita). Sent. n. 565 del 6 maggio 2014.

*L'imposta di registro, nel caso un documento contenga più atti, ciascuno dei quali sia espressione di capacità contributiva, si applica distintamente ad ognuno di essi (art. 21 primo comma tur); a tale regola si sottrae il caso in cui più atti siano a tal punto intrinsecamente connessi tra di loro da risultare come rivolti alla realizzazione di una fattispecie giuridica unitaria ed inscindibile, giacché in tal caso la connessione intrinseca tra gli atti non consentirà di ritenere ciascuno di essi espressione di autonoma capacità contributiva (art. 21 secondo comma tur). Pertanto, nel caso di cessione di quote societarie attraverso un solo negozio deve ritenersi legittimo che, avuto riguardo esclusivo alla causa reale dello stesso, la tassazione avvenga secondo la prima delle regole suddette (art. 21 primo comma tur) atteso che il negozio, seppur unico nella forma contiene più atti, identificabili ciascuno nella cessione della propria quota da parte di ciascun socio<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 16345 del 2013, Ord. n. 6835 del 2013 e Sent. n. 14900 del 2011.

### **REGISTRO – Alternativa all'imposta sul valore aggiunto – Trasferimento oneroso di area non edificabile – Attività dell'ufficio correttiva dell'autoliquidazione dell'imposta – Riqualficazione dell'atto.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Buccino – Relatore: Tibello). Sent. n. 2088 del 14 ottobre 2014.

*L'operato dell'ufficio inteso ad escludere che una fattispecie di compravendita sia da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto piuttosto che all'imposta di registro è da intendere come riqualficazione del negozio giuridico sul fondamento dell'art. 20 della legge di registro, onde l'imposta liquidata ha natura di imposta complementare.*

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

Trattavasi, nel contratto stipulato tra le parti, di compravendita di terreno non edificabile, tale qualità, dichiarata dalle stesse parti e risultante dal certificato di destinazione urbanistica. Il notaio rogante aveva proceduto all'autoliquidazione del tributo assoggettando ad iva il corrispettivo pattuito. L'ufficio, esaminando l'atto sottoposto a registrazione telematica, ha escluso l'assoggettamento ad iva proprio in considerazione della non utilizzabilità edificatoria del terreno oggetto della compravendita; qualità del terreno che escludeva, per scelta legislativa, la considerazione del negozio come "cessione di beni".

Il caso di specie è interessante in relazione al quesito: davvero trattavasi, come ha ritenuto la Ctp, di "riqualificazione" dell'atto condotta sul fondamento dell'art. 20 della legge di registro o invece non era questa l'attività spiegata dall'ufficio ma, piuttosto, quella diversa diretta ad individuare - fermi tutti i termini del contratto - l'imposta applicabile: se iva o registro, considerato che *a)* alla prima sono assoggettate le cessioni di beni e che *b)* per espresso disposto dell'art. 2 terzo comma lett. c) del d.p.r. n. 633 del 1972 non sono considerate cessioni di beni, e quindi non scontano detta imposta "le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni"?

Verosimilmente, ricondurre una fattispecie contrattuale alla norma che ne costituisce la disciplina giuridica tributaria - nel caso di specie, alla disciplina dell'iva ovvero a quella alternativa del registro in considerazione della natura che la stessa legge dell'iva assegna alla cessione di terreni non edificabili - costituisce un'attività diversa da quella volta ad individuare *la natura intrinseca e gli effetti giuridici degli atti* (art. 20 della legge di registro) che è intesa a far prevalere la realtà (appunto, la natura e gli effetti giuridici dell'atto) sull'apparenza (il titolo o la forma apparente dell'atto stesso, la qualificazione attribuita dalle parti) e a stabilire, secondo le categorie civilistiche, ad esempio, se il contratto sia (produca effetti di, alla stregua delle sue clausole) traslativo, costitutivo, o modificativo di rapporti giuridici (il "*constituire, regolare estinguere un rapporto giuridico*", di cui dice l'art. 1321 c.c.), se esso dia vita ad un rapporto obbligatorio o se costituisca o trasferisca un diritto reale, se sia a titolo gratuito o invece a titolo oneroso). Ma poi, come si è già detto, era la legge stessa, nel caso di specie, ad escludere che la compravendita in questione potesse essere assoggettata ad iva come cessione di beni, onde erronea era già l'autoliquidazione dell'imposta (iva sull'importo del corrispettivo) operata dal notaio.

**REGISTRO – Compravendita immobiliare – Preliminare con anticipazione del possesso materiale – Spese di ristrutturazione sostenute dal promissario acquirente – Rilevanza nella determinazione del valore – Sussistenza – Modalità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 158 del 23 gennaio 2014.

*In tema di imposta di registro, nel caso in cui un preliminare di vendi-*

*ta preveda l'anticipazione del possesso materiale dell'immobile in favore del promissario acquirente, al fine di consentire a quest'ultimo l'esecuzione di opere di ristrutturazione, delle relative spese effettivamente sostenute dal suddetto promissario e documentate, deve tenersi conto nella determinazione del valore dell'immobile o detraendo tali spese dal valore determinato alla data del contratto definitivo di vendita ovvero retrodatando la valutazione alla data del preliminare.*

**REGISTRO – Agevolazioni per la piccola proprietà contadina – Certificazione dell'Ispettorato agrario – Onere di produzione – Termine triennale – Carattere perentorio – Mancata produzione nel termine – Revoca delle agevolazioni – Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Collella). Sent. n. 2144 del 28 ottobre 2014.

*Ai fini dell'imposta di registro, è legittima la revoca delle agevolazioni fiscali relative alla formazione della piccola proprietà contadina allorché l'interessato non produca, nel termine triennale previsto dall'art. 4 della legge n. 604 del 1954, la certificazione proveniente dall'ispettorato provinciale dell'agricoltura attestante il possesso dei requisiti soggettivi.*

**Nota redazionale**

La sentenza si conforma alla giurisprudenza di legittimità, espressamente richiamata nella motivazione (da Cass. n. 503 del 1992 a Cass. n. 14671 del 2005) e, riformando sul punto la sentenza del primo giudice, ribadisce l'autonomia di tale agevolazione rispetto a quell'altra prevista dall'art. 1 nota 1 *bis* della tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, relativa all'“imprenditore agricolo a titolo principale”. Sul punto, per la nuova disciplina, si veda l'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194 del 2009.

**REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Richiesta cambio di residenza – Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma A. – Relatore: Stragapede). Sent. n. 456 del 25 febbraio 2014.

*Per ottenere l'agevolazione per l'acquisto della prima casa è sufficiente che il beneficiario abbia fatto formale richiesta di mutamento dell'iscrizione anagrafica nel termine fissato dalla legge – facendo a tal fine fede la data di trasferimento resa dall'interessato – indipen-*

*dentemente dall'attività del Comune di attribuzione dello status giuridico di soggetto residente.*

**REGISTRO – Atti giudiziari – Agevolazioni – Separazione personale – Cessione gratuita dell'immobile coniugale in favore dei figli – Esenzione dall'imposta – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Morlacco – Relatore: Cataldo). Sent. n. 1633 del 10 luglio 2014.

*Ricorrono le condizioni per l'esenzione dall'imposta di registro sugli atti giudiziari, ai sensi dell'art. 19 della legge n. 74 del 1987, nel caso in cui la cessione delle quote dell'immobile di uno dei coniugi a favore dei figli risulti inserita nella causa per separazione personale e costituisca atto di donazione a titolo di pagamento in un'unica soluzione dell'assegno di mantenimento per i figli, in quanto detto atto è da considerare effettuato per regolare i rapporti patrimoniali tra coniugi nell'ambito del giudizio di separazione personale.*

**REGISTRO – Sentenza di esecuzione in forma specifica del preliminare di compravendita – Registrazione – Base imponibile – Valore del bene indicato nel preliminare.**

**IDEM – Sentenza di esecuzione in forma specifica del preliminare di compravendita – Rettifica del valore – Avviso di accertamento – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 889 del 15 aprile 2014.

*La sentenza che tiene luogo dell'atto definitivo di trasferimento della proprietà di un bene deve essere assoggettata a registrazione in base al prezzo del bene trasferito così come indicato nel preliminare, a nulla rilevando, ai fini della suddetta imposta, il valore attribuibile al bene alla data del trasferimento definitivo.*

*In tema di imposta di registro la rettifica avente ad oggetto il prezzo di vendita dell'immobile indicato nella sentenza di esecuzione in forma specifica deve avvenire per il tramite di un avviso di accertamento.*

**REGISTRO – Avviso di liquidazione – Termine decadenziale ex art. 76 del d.p.r. n. 131 del 1986 – Consolidamento del criterio impositivo – Estensione all’attività di riclassificazione dell’atto registrato – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 246 dell’8 novembre 2013.

*L’accertamento dell’imposta di registro consente all’A.f. di riqualificare i contratti posti in essere dalle parti e di assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile. A tal proposito, dunque, anche per tale tipo di tributo trova applicazione il principio del c.d. consolidamento del criterio impositivo, in forza del quale, una volta decorso il termine di cui all’art. 76 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, non è consentito procedere ad una diversa qualificazione dell’atto presentato per la registrazione ed esigere una diversa imposta, soprattutto se si considera che l’avviso di liquidazione può essere già emesso a partire dal giorno della registrazione.*

**Nota dell’avv. Luigi Iacobellis**

***Il principio del consolidamento del criterio impositivo***

Il principio del consolidamento del criterio impositivo continua a rappresentare un fondamentale istituto oggetto di applicazione nella giurisprudenza tributaria, di merito e di legittimità, in materia di registro.

Positivizzato nel nostro ordinamento nell’art. 76 comma 2<sup>1</sup> del tur, stabilisce che la contestazione del titolo e del criterio applicato per la determinazione dell’imposta di registro dev’essere esercitata entro il termine di decadenza triennale decorrente dalla data di registrazione dell’atto; decorsi senza alcuna contestazione, dal lato attivo e dal lato passivo del rapporto giuridico

<sup>1</sup> Rubricato “Decadenza dell’azione della finanza”, prevede che “salvo quanto disposto nel c. 1 bis, l’imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale; b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all’art. 19, se si tratta di imposta complementare; dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l’avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta. Nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all’art. 72, il termine decorre dalla data di registrazione dell’atto; c) dalla data di registrazione dell’atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all’art. 19, se si tratta di imposta suppletiva”.

d'imposta, tali elementi non potranno essere più modificati o essere oggetto di revisione, essendosi ormai definitivamente consolidati.

Principio storicamente costante nell'evoluzione normativa dell'imposta di registro<sup>2</sup>, ha inizialmente trovato la sua causa giustificatrice sostanziale *profisco*: il contribuente, al momento della registrazione dell'atto, è nelle condizioni di conoscere il titolo e il criterio impositivo e da quel momento decorrono tre anni per contestare tali determinazioni. In altri termini si realizza, all'atto della registrazione, la scelta del sistema di tassazione, di cui il soggetto obbligato viene direttamente a conoscenza e a partire dal quale ha la possibilità di muovere censure entro il termine fissato dalla legge<sup>3</sup>. L'impostazione del principio descritta si è estesa, specularmente, anche a favore del soggetto passivo del tributo: non soltanto al contribuente ma anche all'Amministrazione finanziaria è precluso qualsiasi atto modificativo del criterio impositivo, decorsi i tre anni dalla registrazione<sup>4</sup>. Rimane così inibita dal lato attivo dell'obbligazione tributaria, come dal passivo, l'invocabilità di diritti che presuppongano la modificazione del predetto titolo, nonché la messa in discussione del criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto. In tal senso si realizza quell'unitarietà ed uniformità della certezza impositiva, dalle quali sia l'ufficio che lo stesso contribuente non possono prescindere. Certezza che si concretizza non soltanto nel divieto alla rideterminazione del *quantum*<sup>5</sup>, ma

<sup>2</sup> Il principio del consolidamento del criterio impositivo, infatti, lungi dal subire le caotiche e numerose modifiche normative che contraddistinguono le norme tributarie, ha passato indenne – quasi fosse un istituto immanente del nostro sistema tributario – le tre discipline storicamente susseguites a disciplinare l'imposta di registro: il r.d. n. 3269 del 1923, il d.p.r. n. 634 del 1972 e infine il d.p.r. n. 131 del 1986 attualmente in vigore. L'art. 136 del r.d. n. 3269 del 1923 prevedeva, infatti, il decorso del termine triennale di prescrizione dalla data di pagamento, analogamente all'art. 75 del d.p.r. n. 634 del 1972; con il tur, invece, veniva sancito il passaggio dalla prescrizione alla decadenza nell'azione relativa.

<sup>3</sup> In tal senso IANNIELLO, *Il principio di consolidamento del titolo e del criterio impositivo*, in *Corr. Trib.* n. 13 del 2002, secondo cui per il contribuente “*sin da allora è possibile far valere le proprie ragioni se si ritiene che il criterio adottato non sia conforme alla legge, risolvendosi in un danno diretto. Una volta scaduto il termine triennale fissato dalla legge, non si può più ottenere una modifica della tassazione, i cui presupposti (titolo e criterio) si sono ormai irrimediabilmente consolidati*”.

<sup>4</sup> Come sostenuto incontrovertibilmente da URICCHIO, *Commento all'art. 76*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989: “*l'omissione della richiesta dell'imposta non comporta il mancato acquisto del diritto di credito dell'Amministrazione... ma ne determina l'estinzione, a nulla rilevando le ragioni che hanno impedito l'esercizio dell'azione della finanza, sempre che non sia diversamente disposto*”.

<sup>5</sup> Per MULA, *Commento all'art. 76*, in FEDELE - MARICONDA - MASTROIACOVO, *Codice delle leggi tributarie commentato*, Milano, 2014, ogni contestazione relativa non solo al *quantum* ma altresì ai criteri seguiti per la tassazione dell'atto, ancorché non ne segua alcuna differenza in termini di imposta da pagare, dev'essere mossa entro tre anni dalla registrazione dell'atto.

nella impossibilità giuridica originaria di procedere alla riqualficazione dell'atto registrato sottoposto ad imposizione.

Discussa, in dottrina e in giurisprudenza, la rilevabilità d'ufficio in sede processuale del principio di consolidamento del criterio impositivo. A sostegno della tesi negativa, il rilievo che risulterebbe estinto *ab origine* il diritto, essendo decaduto il contribuente – decorsi tre anni dalla registrazione – dalla possibilità di richiedere il rimborso del tributo pagato in misura superiore per una errata qualificazione dell'atto registrato<sup>6</sup>. La tesi prevalente, tuttavia, ammette la rilevabilità d'ufficio del principio, in quanto la disciplina della decadenza dell'azione citata, nell'imposta di registro, sarebbe sottratta alla disponibilità delle parti (nel senso che *il regime non può essere da loro obli-terato, rinunciato o comunque modificato*<sup>7</sup>) e ammessa finanche nei gradi di giudizio successivi al primo<sup>8</sup>.

Relativamente alla pronuncia in commento, risulta dalla narrazione in fatto della sentenza che il ricorrente, avendo acquistato un terreno agricolo ed un fabbricato rurale, aveva versato in misura fissa, al momento della registrazione dell'atto di compravendita, gli importi relativi all'imposta di registro e ipotecaria, beneficiando così delle agevolazioni fiscali previste per la piccola proprietà contadina dalla l. n. 604 del 1954 e successive modifiche, impegnandosi a depositare entro i termini di legge il certificato rilasciato dall'ente regionale. In assenza di tale deposito, l'Agenzia delle entrate aveva provveduto – a quasi quattro anni dall'avvenuta registrazione – a notificare avviso di liquidazione per decadenza dalle agevolazioni richieste, con revoca dei benefici e rideterminazione del *quantum debeatur*.

La Ctp di Foggia, aderendo alla domanda del ricorrente, ha accolto il ricorso del contribuente, sostenendo l'applicabilità del principio del “*consolidamento del criterio impositivo*”, statuito dall'art. 76 del tur, in virtù del quale è precluso all'Amministrazione, decorso il termine di 3 anni dalla registrazione, di procedere ad una diversa qualificazione dell'atto registrato ed esigere, quindi, una diversa e più alta imposta.

La tesi sostenuta nella sentenza commentata si allinea correttamente all'o-

<sup>6</sup> Tesi per alcuni suffragata dallo stesso disposto dell'art. 2969 c.c., che non consente di rilevare d'ufficio una decadenza come quella dell'azione di rimborso.

<sup>7</sup> Cass., Sent. n. 5620 del 1992.

<sup>8</sup> Cass., Sent. n. 3635 del 1975 relativamente all'ipotesi della decadenza del contribuente dal diritto a dedurre un debito dall'asse ereditario per l'inosservanza di produrne la documentazione entro il termine, così come citato da MONTESANO-IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, Milano, 2010.

rientamento della Cassazione<sup>9</sup>, ancorando il potere dell’Agenzia a riquilibrare il contratto registrato ed a sottoporlo ad un trattamento fiscale meno favorevole ad un termine decorrente dalla stessa data di registrazione dell’atto. Esigenze di certezza del diritto, nonché di stabilità dei rapporti giuridici tributari, trovano immediata attuazione nella previsione di un momento temporale, superato il quale non soltanto per il contribuente ma anche – e soprattutto – per il fisco sia inibita la possibilità di rideterminare l’obbligazione tributaria.

Da rilevare, infine, che la pronuncia non censura in alcun modo il comportamento negligente del ricorrente consistente nel mancato deposito della certificazione richiesta per l’agevolazione fiscale: allineandosi ad un recente intervento della Suprema Corte<sup>10</sup> e discostandosi dalla prassi della stessa Agenzia<sup>11</sup>, si è ritenuto che il termine triennale per produrre la certificazione prevista per fruire del trattamento agevolato ex l. n. 604 del 1954, sia di natura ordinatoria e non prescritto a pena di decadenza<sup>12</sup>; pertanto la Ctp ha riconosciuto al contribuente – in sede di opposizione all’avviso di liquidazione – il diritto all’esibizione tardiva della certificazione, avvenuta solo nel corso del giudizio.

<sup>9</sup> Nella stessa parte motiva della sentenza, la commissione richiama, condividendoli, i precedenti della Cassazione, in particolare Sent. n. 1405 del 2013, n. 4025 del 2012, n.10000 del 2006 e n. 12988 del 2003.

<sup>10</sup> Cass., Ord. n. 20033 del 2009.

<sup>11</sup> L’Agenzia, circolare n. 32/E del 2007, ritiene che il termine triennale per l’accertamento della maggiore imposta decorra, nel caso delle suddette agevolazioni, dalla data di deposito della certificazione richiesta e non dalla registrazione dell’atto. Per l’Agenzia, infatti, il termine è “*decadenziale e, come tale, non è soggetto a interruzioni o sospensioni; pertanto l’inosservanza dell’onere di esibizione del documento nei termini di legge è causa della contestuale nascita a carico del contribuente dell’obbligo di pagare le imposte ordinarie. Diversamente il termine per ottenere il rimborso delle imposte pagate è di natura prescrizione; pertanto, nei casi di prolungata inerzia degli organi preposti al rilascio della certificazione, il contribuente, onde evitare l’inutile decorso del triennio per il rimborso, potrà interrompere il predetto termine eseguendo formali solleciti per l’emissione del documento, di cui fornisca adeguata prova agli uffici. Deve concludersi che il termine previsto dal citato art. 4 per il deposito della documentazione definitiva è un termine perentorio; dal compimento dello stesso, peraltro, inizia a decorrere il successivo termine, anch’esso triennale, per il recupero delle imposte ordinariamente dovute*”.

<sup>12</sup> Secondo AMENDOLA, *La piccola proprietà contadina. Ipotesi di decadenza dai benefici*, in *Il fisco* n. 8 del 2010, la Cassazione “*ha precisato che, in tema di agevolazioni fiscali per l’acquisto di terreni agricoli stabilite a favore della piccola proprietà contadina, ove il contribuente non adempia l’obbligo di produrre all’ufficio il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale, non perde comunque il diritto ai benefici, purché provi che il superamento di tale termine è dovuto a colpa degli uffici competenti che abbiano indebitamente ritardato il rilascio della documentazione, sempreché dimostri di avere operato con adeguata diligenza, allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile*”.

**REGISTRO E INVIM – Atto di compravendita – Annullamento in sede giudiziale – Registrazione – Misura fissa – Compete.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Cazzolla). Sent. n. 38 del 13 gennaio 2014.

*L'annullamento giudiziale di un atto di compravendita comporta l'applicazione delle imposte di registro ed invim in misura fissa e, conseguentemente, il diritto dei contraenti al rimborso dell'eccedenza eventualmente versata.*

**CATASTO – Accertamento – Immobile pertinenziale ad area di servizio autostradale – Attribuzione della categoria catastale E – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Colagrande). Sent. n. 263 del 27 novembre 2013.

*L'unità immobiliare ubicata presso l'area di servizio destinata a consentire, mediante gli appositi parcheggi, la sosta degli automobilisti in autostrada nonché la ristorazione, il rifornimento ed il riposo, costituisce immobile al servizio della rete autostradale ed in quanto tale deve ritenersi escluso ogni utilizzo industriale o commerciale o la loro alienazione o cessione in godimento a terzi. Ne deriva in tal caso l'attribuzione della categoria catastale E.*

**CATASTO – Accertamento – Rendita catastale – Comunicazione docfa e stima diretta – Difetto di motivazione – Insussistenza.**

**IDEM – Accertamento – Rendita catastale – Ampie ed articolate difese del contribuente – Effettiva conoscenza delle ragioni dell'atto – Sussistenza – Difetto di motivazione dell'accertamento – Non sussiste.**

**IDEM – Accertamento – Rendita catastale – Sopralluogo e contraddittorio – Obbligo – Non sussiste.**

**IDEM – Accertamento – Rendita catastale – Impianti fotovoltaici – Natura di immobili – Sussistenza – Categoria catastale attribuita D1.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Caporusso). Sent. n. 205 del 13 novembre 2013.

*Non è rilevabile il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento rettificativo della rendita catastale, laddove il contribuente con la presentazione della comunicazione docfa (documenti catasto fabbricati) ha dimostrato di essere a conoscenza dei dati tecnici e descrittivi dell'immobile in questione e laddove l'ufficio abbia operato con il criterio della stima diretta.*

*Non sussiste vizio di motivazione dell'avviso di accertamento relativo alla rendita catastale, qualora il contribuente in sede di ricorso abbia proposto ampie ed articolate motivazioni, dalle quali si evince la conoscenza dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche da cui è scaturito l'atto amministrativo.*

*Ai fini dell'accertamento della rendita catastale non è dovuto né un sopralluogo né il contraddittorio endoprocedimentale.*

*Ai fini catastali gli impianti fotovoltaici assumono il carattere di unità immobiliare da inquadrare nella categoria D1, in quanto devono essere considerati opifici, né possono essere inquadrati nella categoria F, perché la normativa che li considera di pubblico interesse non è utilmente applicabile ai fini fiscali.*

**CATASTO – Accertamento – Procedimento di revisione catastale – Riclassamento automatico e generalizzato – Imposizione indiscriminata di una classe superiore rispetto a quella già attribuita – Motivazione – Inesistenza – Legittimità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Buffa – Relatore: Sartori). Sent. n. 115 del 4 febbraio 2014.

*In tema di revisione catastale, accertato un significativo scostamento tra valore di mercato e rendita catastale, è del tutto insufficiente, per assolvere l'onere della motivazione, il riferimento al mutato rapporto, conseguente ad interventi di riqualificazione urbana, senza specificare di quali interventi si tratti e se ed in che misura l'immobile se ne sia avvantaggiato, e tantomeno sostenere che tutte le attività dell'ufficio risultano da atti pubblicati, di cui l'interessato avrebbe potuto acquisire conoscenza. È necessario, altresì, che l'ufficio riassume in modo*

*comprensibile e verificabile da persona di comune diligenza e competenza i vari passaggi del procedimento, rendendo così possibile al contribuente la conoscenza dei presupposti del riclassamento e valutare le sue opportunità di difesa ai sensi dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000.*

### **Nota del prof. avv. Giuseppe Melis**

#### ***Revisione catastale ex art. 1, comma 335, legge n. 311 del 2004 ed obbligo di “doppia” motivazione***

**1. Introduzione.** È noto che alle distorsioni di carattere generale del sistema catastale a livello nazionale – cui l'art. 2 della recente legge delega n. 23 del 2014 intende porre rimedio mediante una revisione complessiva del catasto – se ne accompagnano altre di carattere “particolare”, di regola consistenti in sproporzioni tra valori di mercato e valori catastali di singoli fabbricati all'interno di specifiche “porzioni” del territorio nazionale.

Si tratta di un problema alla cui soluzione intendeva pervenire l'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004<sup>1</sup>, che riconosce ai Comuni – che rappresentano, dunque, la “porzione” del territorio nazionale rilevante – la possibilità di richiedere all'Agenzia del territorio (ora, delle entrate) la revisione del classamento di quelle microzone dove il rapporto medio tra valori di mercato e valori catastali superi di almeno il 35%<sup>2</sup> quello dell'insieme delle microzone.

Si tratta di disposizione normativa senz'altro lodevole per l'intento perseguito. In attesa della revisione generale delle rendite catastali per allinearle – a parità di gettito – ai valori di mercato, il legislatore si è premurato almeno di evitare le situazioni di palese ingiustizia all'interno dei singoli Comuni, rideeterminando le rendite (e conseguentemente i valori) catastali nel caso in cui il suddetto rapporto si discosti in una determinata microzona di una percentuale significativa rispetto alla media delle microzone del Comune interessato.

Tuttavia, tale disposizione – peraltro applicabile solo in presenza di Comuni con almeno tre microzone, ciò che già di per sé getta ombra sulla legittimità costituzionale della previsione *de qua* – ha ricevuto scarso seguito, essendo stati pochi i Comuni che hanno ritenuto di procedere in tal senso e comunque non senza difficoltà.

Le modalità attraverso cui l'Agenzia ha attuato il comma 335 – che hanno condotto, in generale, *i*) alla riduzione degli immobili accatastati nelle cate-

<sup>1</sup> Attuato con determinazione dell'Agenzia del territorio del 16.02.2005 (in g.u. n. 40 del 18.02.2005).

<sup>2</sup> Percentuale così individuata dalla determinazione citata alla nota precedente.

gorie A/4 ed A/5, *ii*) all'incremento degli immobili accatastati in categoria A/1 e *iii*) all'aumento della "classe" degli immobili (di regola, ma non necessariamente, a parità di categoria catastale), il tutto con il risultato finale di incrementarne la rendita – hanno tuttavia sollevato numerose contestazioni in sede giudiziale, soprattutto in relazione alla motivazione che dovrebbe sorreggere le varie fasi del procedimento volto alla rideterminazione del classamento.

È appunto in detto contesto che si inserisce la sentenza – si anticipa, del tutto condivisibile – che qui si annota.

**2. I presupposti generali.** In applicazione dell'art. 1, c. 335, i Comuni provvedono a richiedere all'Agenzia delle entrate la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari urbane di proprietà privata site nelle "microzone" (come definite dall'art. 2, c. 1, d.p.r. n. 138 del 1998) in cui il rapporto tra valore medio di mercato – individuato ai sensi del regolamento di cui al d.p.r. n. 138 del 1998 ed opportunamente aggiornato – e il corrispondente valore medio catastale, si discosta "significativamente" dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali. La determinazione dei singoli elementi del rapporto avviene secondo le modalità definite dalla determinazione del direttore dell'Agenzia del territorio del 16 febbraio 2005.

Si tratta della "parte" del procedimento di revisione volta alla individuazione della sussistenza dei presupposti generali per procedere alla eventuale riclassificazione per una o più microzone del territorio comunale.

Un controllo sulla sua correttezza richiederebbe la conoscenza da parte del contribuente di una serie di elementi: le modalità di rilevazione dei valori medi catastali e di mercato<sup>3</sup>; per questi ultimi, gli atti di trasferimento monitorati e rilevati per consentire la verifica del rispetto di quanto stabilito al riguardo dal combinato disposto della norma tecnica di cui all'allegato "A" al d.p.r. n. 138 del 1998<sup>4</sup> e dell'art. 1 della determinazione del direttore dell'Agenzia del territorio del 16 febbraio 2005; la metodologia e bontà dei sistemi di rilevazione adottati; i dati su cui si fonda l'aggiornamento delle rendite.

Si tratta di dati di fondamentale importanza ai fini difensivi, in quanto lo scarto "limite" assunto per legittimare la revisione potrebbe in ipotesi risultare superato di pochissimi punti percentuali, di talché anche un modesto errore di calcolo sui (o di scelta dei) dati assunti per la determinazione dei valori

<sup>3</sup> Peraltro risalenti al secondo semestre del 2004, e dunque da verificare anche nella loro attendibilità complessiva a distanza di quasi dieci anni dalla rilevazione. La scelta del secondo semestre del 2004 si correlava, infatti, alla data di emanazione (febbraio 2005) della determinazione direttoriale.

<sup>4</sup> "5. Il valore medio ordinario di cui al precedente comma 3 è caratterizzato dalla massima frequenza con cui i singoli valori sono riscontrati nell'ambito del territorio esaminato".

potrebbe inficiare l'intero procedimento, riconducendo la microzona all'interno del *range* tollerato e facendo pertanto venire meno i presupposti per la revisione medesima.

Ma lo stesso potrebbe affermarsi per il valore catastale medio, poiché anche in questo caso una modesta differenza tra il valore catastale effettivo e quello calcolato potrebbe riportare il rapporto della microzona interessata nel *range* di tolleranza. Ed a quest'ultimo riguardo, c'è anche da domandarsi come possa essere determinato il valore catastale "a mq" – dato da calcolare con le modalità previste dalla norma tecnica di cui all'allegato "C" al d.p.r. n. 138 del 1998 – dal momento che, come ben noto, il catasto dispone di tale dato solo per una parte limitata degli immobili accatastati a destinazione abitativa<sup>5</sup>.

Esattamente in questa linea argomentativa già si poneva la sentenza della Ctp di Lecce, Sez. IV, n. 536/04 del 2013<sup>6</sup>, che aveva censurato la revisione disposta dall'Agenzia del territorio di Lecce in attuazione del comma 335 affermando che "*Il singolo contribuente si è, dunque, trovato nella impossibilità di verificare se sussistessero realmente le anomalie poste a base della revisione del classamento (quale imprescindibile presupposto dell'atto di riclassamento) e se e in qual misura le asserite anomalie avessero inciso sulla classe dei singoli immobili*".

La sentenza qui in commento, nel ribadire il vizio di motivazione dell'atto sotto il profilo appena evidenziato, si trova altresì a dover argomentare sul fatto che l'Agenzia del territorio aveva prodotto in giudizio informazioni più precise al riguardo e "*chiarito che tutte le attività dell'ufficio risultavano da atti pubblicati di cui l'interessato avrebbe potuto acquisire conoscenza*".

Al riguardo, la sentenza afferma, correttamente, l'irrelevanza di tale produzione probatoria, atteso che caratteristica essenziale della motivazione del-

<sup>5</sup> Sono infatti decenni che il legislatore tenta di passare, nell'ambito della fiscalità immobiliare, dai "vani" ai "metri quadrati" – l'art. 3, d.p.r. n. 138 del 1998 prevede infatti che "*l'unità di consistenza delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria indicate nel quadro generale, di cui all'allegato B, è il metro quadrato di superficie catastale*" – ma senza successo. Così come è del tutto inverosimile che l'Agenzia, mancando tale dato, lo possa calcolare per tutti gli immobili dei comuni interessati in applicazione del complesso criterio tecnico di cui al citato Allegato "C", trattandosi di esaminare e ricalcolare i mq per le planimetrie relative a quelle decine di migliaia di immobili privi di tale indicazione. Ed inoltre, quand'anche l'Agenzia dovesse aver utilizzato al riguardo un riferimento al "vano medio", quest'ultimo varia significativamente in ragione sia della zona censuaria, sia della categoria, sia addirittura all'interno della stessa categoria da classe a classe, con variazioni anche oltre il 100% tra il minimo e il massimo, ciò che, vista la differenza come detto talvolta minima tra lo scostamento calcolato e lo scostamento tollerato, si tradurrebbe in un'inaccettabile approssimazione.

<sup>6</sup> In *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, n.1/2 del 2013, p. 131 ss., con nota adesiva di C. ANGARANO.

l'atto, per costante giurisprudenza di legittimità<sup>7</sup>, è quella di porre il contribuente in grado di svolgere sin da subito un'efficace difesa; ciò che tuttavia si rivela nella specie impossibile, traducendosi il dubbio circa l'esistenza o meno dei presupposti per l'attivazione della procedura *ex* comma 335 in un "atto di fede".

Conseguentemente, non vi è dubbio che l'atto, così strutturato, si ponga in violazione dell'art. 7, comma 1, della l. n. 212 del 2000, norma che rappresenta la garanzia per il contribuente di poter valutare sin da subito la fondatezza della pretesa dell'Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, di poterne eventualmente contestare la legittimità attraverso una motivata impugnazione e non già di ricorrere ad impugnazioni "al buio".

Su un piano generale, va comunque ricordato che nell'ambito della revisione delle rendite *ex* comma 335, il presupposto generale qui esaminato sotto il profilo "motivazionale" del singolo atto impositivo, e cioè l'individuazione delle singole microzone in cui lo scostamento superi quello "limite", costituisce, a sua volta, un "passaggio" di un più articolato procedimento, tra cui: la suddivisione del Comune in microzone catastali ai sensi dell'art. 2, del d.p.r. n. 138 del 1998; la richiesta del Comune all'Agenzia di attivare la procedura di revisione *ex* comma 335; l'individuazione, appunto, da parte dell'Agenzia, delle (eventuali) microzone in cui si verifica lo scostamento e dunque, in ultima analisi, della sussistenza dei presupposti per la revisione del classamento; la richiesta da parte del Comune di revisione del classamento per le suddette microzone; l'adozione da parte dell'Agenzia delle entrate degli ulteriori atti a ciò consequenziali, compresi i singoli atti impositivi. Tale procedimento potrebbe anch'esso recare dei vizi in una o più delle sue fasi: si pensi, ad esempio, a quelli relativi all'individuazione delle microzone o alla competenza della giunta comunale a formulare la richiesta di revisione del classamento, ma anche le stesse modalità di calcolo dello scostamento, già (autonomamente) rilevanti sul piano della motivazione del singolo atto impositivo, potrebbero venire in rilievo. Rispetto ai possibili vizi di tale complesso procedimento, registriamo, al momento, la pronuncia del Consiglio di Stato n. 1903

<sup>7</sup> La giurisprudenza ha chiarito che la motivazione del provvedimento amministrativo-tributario ha una duplice finalità: da un lato, di rendere esplicito e manifesto l'*iter* logico-giuridico seguito nella formazione dell'atto e, dall'altro, di consentire ai destinatari la cognizione e la contestazione degli eventuali errori di fatto e di diritto che lo inficiano, sicché è costante l'affermazione secondo cui l'obbligo della motivazione è soddisfatto quando l'atto pone il contribuente nella condizione di poter efficacemente contestare nell'*an* e nel *quantum* la pretesa tributaria, fornendogli i necessari elementi conoscitivi con quel grado di determinatezza ed intellegibilità necessari a consentirgli il consapevole esercizio del diritto di difesa (Cass., Sent. n. 16836 del 2014).

del 2014, con cui i giudici amministrativi – riformando la sentenza del Tar Lecce n. 1621 del 2013 cui fa riferimento la sentenza che qui si annota – hanno affermato la giurisdizione esclusiva del giudice tributario per effetto di quanto disposto dall’art. 74 della l. n. 342 del 2000. Per quanto noto pende comunque ricorso alle Sezioni Unite della Cassazione per il regolamento di giurisdizione.

**3. I presupposti specifici.** Individuate le microzone interessate mediante la procedura sopra descritta, occorre poi passare alla valutazione dei presupposti per la rettifica della rendita catastale dei singoli immobili situati in quella determinata microzona.

Qui il problema si complica, perché né la norma nazionale, né la determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005 contengono alcun elemento esplicativo al riguardo. La soluzione deve dunque trarsi in via sistematica.

Al riguardo, le possibilità prospettate dalla sentenza in commento sono due.

La prima, è di incidere sul quadro di riferimento di categorie e di classi di una determinata microzona censuaria mediante le procedure previste dalla legge – e dunque sugli estimi – e si tratta di un’opzione interpretativa che parrebbe essere confermata da una recente giurisprudenza della Cassazione, che indica la procedura *ex* comma 335 a presupposto di una “*revisione dei parametri catastali*”, purché giustificata da “*significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano*”<sup>8</sup>. In altri termini, poiché dall’ultima rilevazione dei valori – effettuata con riferimento al biennio 1988/1989 – questi non risultano più coerenti con i *sopravvenuti* valori di mercato, si tratta allora di ridisegnare il complessivo sistema dei parametri catastali relativi mediante le procedure ordinarie di legge previste a tal fine.

La seconda, di intervenire sui singoli immobili ricadenti nella microzona, modificandone il classamento.

Nel momento in cui si procede con tale seconda opzione, ciò che sicuramente deve essere esclusa – in conformità alla *ratio* della norma di cui si discute – è tuttavia la generalizzata revisione di tutti (o quasi) gli immobili presenti all’interno della microzona, atteso che il valore di mercato dei singoli beni ben potrebbe essere pienamente in linea con quello medio del Comune.

Si pensi, ad esempio, ad immobili insistenti nella microzona interessata che abbiano formato oggetto di attribuzione di nuova rendita catastale in anni recenti (e dunque non risalenti affatto al biennio 1988-1989), cui sia dunque

<sup>8</sup> Cass., Sent. n. 2357 del 2014 e n. 19956 del 2012.

conseguito un maggior valore, e pertanto adesso con un rapporto tra valore di mercato e catastale al di sotto di quello “medio” del comune; insomma, se la *ratio* della norma è di eliminare le sperequazioni tra valori di mercato e catastali mediante un loro allineamento ad una “sproporzione media” – si ricorda, infatti, che sul territorio nazionale i valori di mercato sono pari mediamente ad oltre il triplo di quelli catastali – questa deve sussistere anche nella fattispecie concreta, potendo dipendere o da errate categorie (A/4 o A/5 anziché A/2, A/2 anziché A/1) o classi (“n” anziché “n+1”)<sup>9</sup>.

Del resto, è la stessa modalità applicativa “differenziata” che ne è stata fatta da altri Comuni che esclude la natura “generalizzata” della procedura: se, infatti, si individuano i singoli immobili da accatastare in A/1 in quanto “signorili” e i singoli immobili da accatastare in A/2 in quanto privi delle caratteristiche di immobili “popolari” o “ultrapopolari”, non si vede come, laddove si sia operato con un aumento della “classe” a parità di categoria, ciò possa invece avvenire in modo “generalizzato”, senza cioè aver riguardo alla specifica situazione di quel determinato immobile.

Se, dunque, l’obiettivo della norma è di eliminare i casi di manifesta sproporzione tra valori di mercato e valori catastali, l’Agenzia non può che limitarsi a rivedere la rendita di quei singoli immobili all’interno della microzona interessata il cui specifico rapporto tra valore di mercato e valore catastale (dipenda esso da un’errata categoria catastale o da un’errata classe) sia superiore al valore medio dell’intero comune, al fine di ricondurlo almeno a tale valore (o comunque in quel “range” del 35% tollerato dalla legge) e così “perquare” i valori.

Ciò trova conferma nella sentenza della Ctp di Milano n. 156 del 2010 in cui si precisa che “l’ufficio, adottato il procedimento di carattere generale, ha successivamente adottato un procedimento ed una valutazione specifica per ogni singola unità che non rientrava nei parametri prefissati, da qui l’adozione dei provvedimenti specifici nei confronti dei singoli proprietari”. In particolare, “sono stati acquisiti, con apposito sopralluogo i caratteri tipologici e costruttivi del fabbricato, valutando poi le dimensioni e le distribuzioni degli ambienti attraverso la documentazione in possesso dell’ufficio e prodotta dal contribuente stesso”. Come correttamente rileva la sentenza qui in

<sup>9</sup> A ciò si aggiunge che se bastasse semplicemente aggiungere una classe a ciascun immobile insistente nella microzona, così diminuendo il rapporto complessivo della microzona tra valore di mercato e valore catastale, da un lato non esisterebbero più immobili nella classe minore e, dall’altro, nessun immobile già classificato nella classe maggiore subirebbe rettifiche!

commento, l'accertamento dello scostamento può dunque semmai costituire la "spia" che legittima la revisione catastale, ma poiché *"l'accertato scostamento riguarda la media delle rendite (...) il trattamento delle singole unità immobiliari andrebbe necessariamente adeguato alla rispettiva condizione"*.

Né può giustificare la "generalizzazione" del riclassamento di tutti gli immobili appartenenti alla microzona interessata, l'ulteriore motivazione, che si rinviene tipicamente negli atti di riclassamento, relativa alle mutate caratteristiche della microzona nel suo complesso<sup>10</sup>. Si tratta, infatti, di presupposti che l'Agenzia deve provare non solo nella loro esistenza e consistenza in generale – nonché nella loro "sopravvenienza" rispetto alla situazione rilevata nel biennio 1988-1989, le cui rendite attribuite all'epoca devono considerarsi un punto di partenza indiscutibile – ma anche in riferimento agli specifici immobili oggetto di rettifica, atteso che – come si legge nella sentenza in commento – i medesimi potrebbero non aver tratto alcun beneficio dagli asseriti "miglioramenti" di carattere generale affermati dall'ufficio oppure potrebbero *medio tempore* aver formato oggetto di un riclassamento (ad esempio, nel caso di cambio di destinazione d'uso), magari anche mediante attribuzione di una classe superiore a quella attribuita originariamente.

In questo senso si era peraltro espressa la già citata sentenza della Ctp di Lecce, Sez. IV, n. 536/04 del 2013, che aveva censurato la revisione affermando che *"muovendo da tali affermazioni e da un espresso richiamo alla revisione parziale del classamento prevista dall'art. 1, c. 335, della l. n. 311 del 2004, l'ufficio è pervenuto al concreto risultato di una generale riclassificazione di tutti gli immobili, mediante l'attribuzione di una classe di merito superiore, indipendentemente dalla corrispondenza o meno alle unità tipo descritte nel quadro tariffario. E tutto ciò senza chiarire se in qual misura gli "interventi di qualificazione della viabilità interna e di arredo urbano" avrebbero interessato l'immobile del ricorrente"*.

In ogni caso – e più in generale – è la stessa Corte di Cassazione che ha censurato motivazioni di tipo "generico" in sede di classamento catastale<sup>11</sup>,

<sup>10</sup> Ad esempio, come emerge dalla sentenza, nel caso di Lecce si è fatto riferimento ad *"interventi di riqualificazione urbana e di viabilità interna"*.

<sup>11</sup> In particolare, quella secondo cui l'Agenzia del territorio *"ha effettuato il nuovo classamento tenendo conto dei caratteri tipologici costruttivi dell'immobile, delle sue caratteristiche tipologiche, costruttive, funzionali, nonché della qualità urbana ed ambientale del contesto insediativo, che ha subito significativi miglioramenti a seguito dell'incremento delle infrastrutture urbane"*: secondo la Suprema Corte, infatti, si tratta di un testo *"del tutto generico (che) è stato correttamente ritenuto dal giudice di merito insufficiente a sorreggere con adeguata motivazione il mutato classamento (...) (dovendo) l'Agenzia del territorio (...) specificare la causale di tale mutato classamento, precisando se esso sia dovuto a trasformazioni specifiche subite dalla unità immobiliare in questione oppure ad altre ragioni, da esplicitare, e,*

affermando altresì che “*la revisione della riclassificazione di un immobile – sia che essa sia stata avviata ai sensi della l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, sia che (...) – deve in ogni caso essere motivata in termini che esplicitino in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni della riclassificazione concretamente operata*” e pertanto “*la motivazione dell’atto di riclassamento, in sostanza, non può risolversi in un generico elenco di causali astratte, prive di riferimenti specifici alla fattispecie concreta*”<sup>12</sup>.

Oltre al limite “implicito” che deriva dalla situazione “di partenza” del singolo immobile, vi è tuttavia anche un secondo limite, sempre “implicito”, che attiene al “risultato finale” del procedimento di revisione. Infatti, è da ritenere che la riclassificazione non possa condurre ad un rapporto tra valore di mercato e valore catastale al di sotto della media del Comune, se non, addirittura, ad un valore inferiore del 35% rispetto a tale media. Ne risulterebbe, altrimenti, un’applicazione “al contrario” della norma, che farebbe sì che gli immobili interessati vengano a loro volta ad essere “discriminati” rispetto alla media del Comune. Una norma che ha il fine di “perequare” gli immobili all’interno del Comune riconducendoli nel “range” percentuale di tolleranza, non può infatti mai sortire l’effetto opposto. Diversamente, si sarebbe in presenza di una violazione del principio di eguaglianza di cui all’art. 3 Cost. e del connesso principio di ragionevolezza in base al quale l’eguale trattamento di situazioni uguali ed il diverso trattamento di situazioni diverse deve essere fondato su un ragionevole motivo (Corte Cost., Sent. n. 3 del 1957 e n. 15 del 1960). Poiché l’accertamento di tale “differenziazione” spetta al legislatore – con l’unico limite, appunto, della ragionevolezza della scelta operata, intesa come obbligo di coerenza e di non contraddittorietà – una volta che tale “differenziazione” sia stata definita nel 35% del valore medio del Comune, ne risulta che ove l’Agenzia procedesse alla revisione di unità immobiliari con rendite catastali già elevate e con un rapporto inferiore rispetto alla media del Comune, o addirittura conducendole ad un valore distante da tale rapporto di oltre il 35%, essa porrebbe in essere una chiara discriminazione tra contribuenti in violazione della stessa “differenziazione” individuata in via normativa e, dunque, dei principi di eguaglianza e ragionevolezza di cui all’art. 3 Cost..

Infine, potrebbe accadere – come invero accaduto in riferimento all’operazione di revisione fatta in altri Comuni – che gli avvisi di accertamento indicino dei “comparabili”.

*così, rendendo possibile la conoscenza dei presupposti del riclassamento da parte del contribuente*” (Cass., Sent. nn. 19956 e 6929 del 2012).

<sup>12</sup> Cass., Sent. n. 19956 del 2012.

Invero, il comma 335 non innova al principio generale di classamento come disposto dall'art. 61 del d.p.r. n. 1142 del 1949, che è un principio "comparativo". All'impianto del catasto, l'ufficio dovrebbe dunque avere individuato, per ogni categoria e per ogni classe, le c.d. "unità tipo" a cui raffrontare ciascuna unità. Tali "unità-tipo" dovrebbero essere rese note onde consentire al contribuente di poter verificare il raffronto. Posto che l'unità tipo dovrebbe essere una per ciascuna zona censuaria (e, quindi, anche al di là della microzona), si dovrebbe pertanto verificare se le due unità definite "di riferimento" siano o meno le richiamate "unità-tipo".

In ogni caso, la mera indicazione delle unità "comparabili" non sarebbe comunque sufficiente alla luce della recente giurisprudenza di legittimità, che ritiene ormai superato quell'orientamento secondo cui "*la motivazione dell'atto di riclassamento potrebbe limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'ufficio*"<sup>13</sup>, di talché occorre specificamente indicare "*le caratteristiche analoghe degli immobili comparati, ciò che è all'evidenza indispensabile a mettere il contribuente in grado di contraddire il fatto allegato a mezzo di specifico motivo*"<sup>14</sup>.

Anche a voler prescindere dalla necessità o meno dell'indicazione dei "comparabili", la loro avvenuta indicazione nell'avviso di riclassamento finirebbe per risultare comunque rilevante almeno sotto due profili. Da un lato, essa rafforzerebbe la difesa del contribuente ove dovesse trattarsi di immobili chiaramente non comparabili (per diverso piano di ubicazione, per diversi vani catastali, ecc.); dall'altro, essa smentirebbe definitivamente la tesi dell'applicazione "generalizzata" del comma 335, manifestando appunto l'intenzione dell'Agenzia di dare luogo ad un'applicazione "puntuale" della revisione ex comma 335.

**4. Conclusioni.** Per quanto sopra indicato, la sentenza dei giudici leccesi è da condividersi pienamente.

Nonostante la condivisibile finalità del comma 335, l'Agenzia di Lecce ne ha fatto un uso distorto, tanto più grave in quanto – come notano i giudici leccesi – per effetto della rivalutazione del 60% dei valori catastali ai fini imu operata con il d.l. n. 201 del 2011 (conv. dalla l. n. 214 del 2011), i valori stessi rischiano adesso di superare il valore di mercato e così violare l'art. 53 Cost., che richiede di tassare una capacità contributiva effettiva, sia essa un reddito, un patrimonio o altro indice di ricchezza.

<sup>13</sup> Cass., Sent. nn. 9629 del 2012; n. 19956 del 2012; n. 25571 del 2013.

<sup>14</sup> Cass., Sent. nn. 24826 del 2014; n. 24825 del 2014; n. 24824 del 2014; 17680 del 2014.

Tra le numerose sentenze della Consulta che si sono occupate del requisito di effettività del principio di capacità contributiva, alcune riguardano invece proprio la materia catastale. La Corte, infatti, nell'affermare la legittimità della tassazione catastale – in quanto la semplicità nella determinazione dell'imposta può legittimare forme di imposizione catastale e in quanto il sistema catastale costituiva una forma di incentivo ad una congrua utilizzazione di un bene (Corte Cost., Sent. n. 16 del 1965) – ha dapprima valorizzato la possibilità, espressamente prevista dal legislatore, di correggere lo scostamento tra il reddito reale ed il reddito medio ordinario, ovvero la possibilità di provare l'inesistenza di qualsiasi reddito; e, successivamente (Corte Cost., Sent. n. 263 del 1994), nel ribadire l'importanza del reddito effettivo, ne ha sottolineato proprio il collegamento con il valore di mercato, affermando che *“nel momento in cui, per determinare tariffe d'estimo e rendite catastali, si abbandona il tradizionale ancoraggio al reddito ritraibile e si privilegia il valore di mercato del bene, si opera una scelta procedimentale alla quale non è logicamente estraneo il rischio di determinazione di rendite catastali tali da superare per la loro misura il reddito effettivo, sicché imposte ordinarie, che a tali rendite si rifacessero, porterebbero ad una sostanziale progressiva erosione del bene”*.

È chiaro, pertanto, che nel momento in cui i valori catastali, determinati con l'applicazione delle rendite così revisionate, dovessero allinearsi ai valori di mercato, ne scaturirebbe una lesione del principio di capacità contributiva sotto il profilo del requisito di effettività.

**ACCISE – Depositi fiscali – Garanzie previste dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000 – Inapplicabilità.**

**IDEM – Furto di merce – Caso fortuito e forza maggiore – Equiparazione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente e relatore: Carabba). Sent. n. 1006, parte I, del 30 aprile 2014.

*Le garanzie previste dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000 non sono applicabili agli impianti industriali che operano in regime di deposito fiscale.*

*Il furto non costituisce presupposto per l'abbuono dell'accisa sulla produzione di alcol, in quanto evento che non può essere equiparato al caso fortuito ed alla forza maggiore, occorrendo a tal proposito provare che la merce sottratta non è stata immessa sul mercato e che il con-*

*tribuyente con il proprio comportamento non abbia concorso all'evento<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Nel caso di specie era stata dimostrata la colpa grave del contribuente che, nonostante il verificarsi di un precedente furto, non aveva adottato misure idonee ad impedire altri eventi simili, essendo inadeguato il sistema di sorveglianza.

**ACCISE – Disposizione incompatibile con direttiva comunitaria – Declaratoria della Corte di giustizia Ue – Rimborso – Decadenza – Decorrenza del termine – Data del versamento.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I (Presidente e relatore: Cassano). Sent. n. 1430 del 25 giugno 2014.

*In tema di accise, il termine biennale di decadenza, per chiedere il rimborso di imposta di consumo indebitamente versata per effetto di disposizione nazionale poi dichiarata in contrasto con direttive comunitarie dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, decorre dalla data del pagamento, anche se la pronuncia della Corte sia successiva, perché, quando le direttive sono incondizionate e precise ed è trascorso un ragionevole tempo dalla loro emanazione, il giudice nazionale ha il potere di disapplicare la norma interna e riconoscere la fondatezza della pretesa di rimborso. Conseguentemente, il contribuente ha la possibilità di formulare la relativa domanda prima che all'atto normativo comunitario venga data attuazione nello Stato italiano.*

**GIOCHI E LOTTERIE – Accertamento – Imposta unica sulle scommesse sportive – Gestore di un centro di trasmissione dati – Legittimazione passiva – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Papia – Relatore: Caporusso). Sent. n. 1554 del 23 giugno 2014.

*Il gestore del centro di trasmissione dati, anche qualora non raccolga e gestisca direttamente la scommessa, è soggetto passivo dell'imposta unica sulle scommesse in quanto concorre con la propria attività a realizzarne il presupposto impositivo. Il gestore, infatti, mette a disposizione di chi gioca strumenti indispensabili per il gioco ed i locali, incassando le somme delle giocate e consegnando al giocatore il documento dell'accettazione delle scommesse, unico titolo valido per l'eventuale riscossione.*

**CONCESSIONI GOVERNATIVE – Telefonia cellulare – Servizio radiomobile terrestre di comunicazione – Stazioni radioelettriche – Interpretazione autentica – Presupposto impositivo – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1672, parte I, del 22 luglio 2014.

*In tema di tassa di concessione governativa, l'art. 2, comma 4, del d.l. n. 4 del 2014, convertito nella legge n. 50 del 2014, avente natura di interpretazione autentica, ha chiarito che per "stazioni radioelettriche" si intendono anche le apparecchiature terminali per il servizio radiomobile terrestre di comunicazione (telefoni cellulari). È quindi legittima e non in contrasto con il diritto comunitario la prevedibilità di una tassa di concessione governativa applicabile ai telefoni cellulari, poiché tale tassa ha per presupposto l'impiego del telefono e non la fornitura del servizio. La retroattività della richiamata norma interpretativa ne comporta l'applicabilità anche ai contenziosi non ancora definiti<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 9560 del 2014; Conforme, sul punto, Ctr Puglia, Sez. V, Sent. n. 1635 del 2014.

**CONCESSIONI GOVERNATIVE – Telefonia cellulare – Servizio radiomobile terrestre di comunicazione – Mancata attivazione della "scheda sim" – Presupposto oggettivo – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Aiello). Sent. 1635 del 15 luglio 2014.

*Non è dovuta alcun tassa di concessione governativa per le apparecchiature terminali per il servizio radiomobile terrestre di comunicazione, per carenza del presupposto oggettivo, qualora il contribuente, sul quale incombe l'onere della prova, dimostri che la "scheda sim" relativa all'utenza mobile non è mai stata attivata, in quanto non si è mai perfezionato il contratto.*

**CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Valore della lite – Riferimento al singolo atto impugnato – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I (Presidente e relatore: Cassano). Sent. n. 70 del 23 gennaio 2015.

*La norma impositiva del contributo unificato (art. 14 del d.p.r. n. 115 del 2002) ha natura tributaria; disciplina l'imposizione di un tributo, il cui importo è "per definizione" predeterminato per legge. Ne consegue l'immutabilità del criterio di determinazione dell'importo che, anche nel caso il contribuente scelga di impugnare più atti con un unico ricorso, va modulato secondo i parametri fissati dalla legge (art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992), che tengono conto dell'importo del tributo relativo al singolo atto. Si incorrerebbe, in caso contrario, in una disparità di trattamento tra il contribuente che scelga di proporre un ricorso cumulativo e quello che opti per la proposizione di un ricorso per ciascun atto impugnato<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> In senso conforme, Ctp Bari, Sez. XVII, Sent. n. 163 del 2013.

**CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Valore della lite – Riferimento alla somma dei valori degli atti impugnati – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. III (Presidente: Campanile - Relatore: Palmisano). Sent. n. 97 del 22 gennaio 2015.

*In base all'art. 9 del d.p.r. n. 115 del 2002 il contributo unificato di iscrizione a ruolo in qualsiasi procedimento contenzioso di natura giurisdizionale è dovuto per ogni grado di giudizio e va calcolato per scaglioni sul valore della controversia.*

*Anche nel processo tributario, quindi, dove il valore della lite è determinato (art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992) con riferimento all'atto impugnato e non già al "singolo" atto impugnato, il contributo unificato in caso di ricorso cumulativo è dovuto per il processo e non per il singolo atto impugnato ed è da calcolarsi con riferimento alla somma dei valori degli atti impugnati con l'unico ricorso.*

**CONTRIBUTO UNIFICATO – Art. 248 del d.p.r. n. 115 del 2002 – Termine per l'emissione dell'invito al pagamento – Natura ordinaria – Sussiste.**

**IDEM – Convenuto – Aumento di valore della causa – Dichiarazione di valore - Necessità – Sussiste.**

**IDEM – Dichiarazione di valore – Mancanza – Conseguenze.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima). Sent. n. 586, parte I, del 7 marzo 2014.

*In tema di contributo unificato, il termine di trenta giorni per l'emissione dell'invito al pagamento decorrente dal deposito dell'atto irregolare, in mancanza di una sanzione di nullità espressamente prevista dalla normativa ed in considerazione del disposto dell'art. 152 del c.p.c., deve essere considerato ordinatorio.*

*In tema di contributo unificato, l'obbligo della dichiarazione di valore da parte del convenuto è collegato all'oggettivo aumento di valore della causa e non al superamento dello scaglione applicabile in ragione della sola domanda principale.*

*In tema di contributo unificato, l'obbligo della dichiarazione di valore è finalizzato al controllo formale in ordine alla corrispondenza fra l'importo pagato e quello previsto dalla legge, dal che discende che detta dichiarazione non possa mai mancare, essendo uno degli elementi indefettibili che compongono l'atto, pena l'operatività della presunzione di valore massimo.*

## **DIRITTI E TRIBUTI LOCALI**

### **ICI – Costruzione di impianto fotovoltaico – Terreno agricolo – Variazione della destinazione urbanistica – Necessità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Farina – Relatore: Vigorita). Sent. n. 1032 del 16 settembre 2014.

*Ai fini icipi, la costruzione di un impianto fotovoltaico su un terreno agricolo non ne comporta l'automatica classificazione come area edificabile, potendo ben coesistere contemporaneamente le due diverse modalità utilizzo.*

### **ICI – Accertamento – Motivazione – Dati identificativi dell'immobile – Omissione – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Silvestrini – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 1458 del 25 giugno 2014.

*È illegittimo l'avviso di accertamento icipi privo della indicazione dell'immobile a cui si fa riferimento, non essendo sufficiente affermare che il contribuente è a conoscenza di tale dato poiché ha presentato la propria dichiarazione d'imposta.*

### **ICI – Istanza di rimborso – Termine – Decorrenza.**

### **IDEM – Istanza di rimborso – Silenzio rifiuto – Impugnazione – Termine decennale – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Molfetta). Sent. n. 679 del 19 marzo 2014.

*In tema di icipi, l'attribuzione della rendita catastale definitiva costituisce il momento dal quale per il ricorrente, venuto a conoscenza della nuova rendita, diviene possibile inoltrare la richiesta di rimborso, essendosi determinato il quantum definitivo dell'obbligazione tributaria.*

*In tema di icipi, il ricorso avverso il silenzio rifiuto formatosi in seguito all'istanza di rimborso si prescrive nel termine decennale di cui all'art. 2946 del c.c. in mancanza di una diversa previsione della legge istitutiva del tributo.*

**TARSU – Aree destinate alla produzione di rifiuti speciali – Presupposto del tributo – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: Romanelli – Relatore: Menna). Sent. n. 1665 del 18 luglio 2014.

*Sono da escludere dal campo di applicazione della tarsu le aree in cui si formano rifiuti speciali ed imballaggi terziari, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere, a proprie spese, i produttori, come si evince dall'art. 43, comma 2, del d.lgs. n. 22 del 1997 e dall'art. 195, comma 2, del d.lgs. n. 152 del 2006, che vietano l'immissione nel normale circuito di raccolta di tali rifiuti e ne escludono l'assimilabilità ai rifiuti urbani, ad eccezione di quelli che si formano negli uffici, nelle mense, negli spacci, nei bar e nei locali di servizio dei lavoratori o comunque aperti al pubblico.*

**TARSU – Sinallagmaticità del rapporto – Insussistenza – Presupposto impositivo – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente e relatore: Dinapoli). Sent. n. 35 del 9 gennaio 2014.

*Ai fini dell'applicazione della tarsu, non è rilevante che il Comune non assicuri il servizio pubblico di raccolta dei rifiuti nella zona del contribuente, trattandosi di servizio svolto nell'interesse dell'intera comunità e non di specifici soggetti fruitori e non essendoci un rapporto di sinallagmaticità fra il servizio svolto a vantaggio dei singoli ed il pagamento del tributo.*

**TARSU – Presupposto – Aree destinate ad immagazzinamento dei prodotti finiti – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Panico). Sent. n. 1872 del 22 settembre 2014.

*Ai fini tarsu, i locali e le aree destinati all'immagazzinamento di prodotti finiti rientrano nella previsione di generale tassabilità, a qualunque uso siano adibiti. Non assume rilievo, infatti, il collegamento funzionale tra l'area produttiva, destinata alla lavorazione industriale e le aree destinate all'immagazzinamento dei prodotti finiti, come di tutte le*

*altre aree di uno stabilimento industriale, tra cui quelle adibite a parcheggio, a mensa e ad uffici, non essendo previsto tale collegamento funzionale tra aree come causa di esclusione dalla tassazione.*

**TARSU – Tariffa – Esercizi alberghieri – Mancata distinzione tra le superfici adibite a camere ed altre adibite ad usi diversi – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Bortone – Relatore: Caione). Sent. n. 1554 del 2 luglio 2014.

*In tema di tarsu è ingiustificata, perché illogica ed irragionevole, la fissazione di una tariffa unica per ogni superficie degli immobili adibiti ad esercizi alberghieri, dovendo, invece, necessariamente distinguersi, in relazione alla potenziale produzione di rifiuti, tra le camere e gli altri locali (ristoranti, cucine, sale convegno, ecc.); sicché le superfici destinate alla sola attività alberghiera debbono essere assimilate alle abitazioni civili. Ne consegue che dev'essere disapplicata per illegittimità (contrasto con l'art.68 del d.lgs. n. 507 del 1993) la deliberazione comunale di determinazione della tariffa, quando non preveda la suddetta differenziazione.*

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

La decisione muove da una considerazione di insufficienza del principio giurisprudenziale (Cass., Sez. trib., Sent. n. 5722 del 2007: *In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza*) secondo il quale “*costituisce un dato di comune esperienza la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione*”, per giungere alla conclusione che a) detto principio non possa applicarsi con assoluta ed indiscriminatamente senza differenziazione alcuna tra le varie superfici dell'esercizio alberghiero secondo la loro tipica destinazione, e b) la differenziazione suddetta trovi un fondamento normativo nella stessa disposizione dell'art. 68 *cit.* e nel principio di omogeneità delle categorie che la norma indica.

**ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 8, comma 2, legge regionale Puglia n. 25 del 2007 – Discarica abusiva di rifiuti – Responsabilità del proprietario dell’area – Obbligo di denuncia – Destinatario della denuncia – Carattere tassativo.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 720 del 24 marzo 2014.

*Ai sensi dell’art. 3 comma 32 della legge n. 549 del 1995, istitutiva dell’ecotassa, l’utilizzatore o proprietario di un’area dove è stata constatata una discarica abusiva, è esonerato dal pagamento del tributo e delle relative sanzioni ove dimostri di aver presentato denuncia di discarica abusiva agli organi della Regione, prima della constatazione del fatto costituente violazione delle disposizioni della legge stessa. La presentazione ad organi diversi di una denuncia contro ignoti non consente di ritenere adempiute le tassative prescrizioni imposte dalla legge e dunque di esonerare i soggetti medesimi dai relativi obblighi di pagamento del tributo e delle relative sanzioni.*

**ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 8, comma 2, legge regionale Puglia n. 25 del 2007 – Discarica abusiva – Responsabilità solidale del proprietario del terreno – Natura – Responsabilità per fatto proprio.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Sepe). Sent. n. 1916 del 30 settembre 2014.

*In tema di “ecotassa”, la responsabilità sussidiaria solidale del proprietario del terreno su cui insiste la discarica abusiva ha natura non già di responsabilità oggettiva per debito altrui (dei soggetti indicati dalla stessa norma come responsabili in via principale) bensì di responsabilità per fatto proprio (culpa in vigilando per la mancata osservanza di un dovere di controllo e di vigilanza), che trova il suo fondamento nel rapporto di proprietà che lega detto soggetto al terreno. Dalla responsabilità suddetta il proprietario si libera dando prova dell’impossibilità di rilevare l’esistenza della discarica abusiva, nonostante il concreto esercizio dell’attività di vigilanza e controllo, e di far-*

*ne tempestiva (prima dell'accertamento della violazione di legge) denuncia alle autorità competenti*<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Sul punto, ALESSIO MÀTTERA e FRANCESCO SOLOFRIZZO, *Ecotassa e responsabilità oggettiva*, in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2013, pag. 96 e ss.. In senso conforme, Ctr Puglia, Sez. I, Sent. n. 2693 del 22 dicembre 2014.

**TOSAP – Maggior superficie afferente la parte sporgente dall'impalcatura – Tassabilità – Elementi probatori precisi – Necessità-Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 882 del 14 aprile 2014.

*La tassabilità della maggior superficie afferente la parte sporgente dall'impalcatura deve essere supportata da elementi probatori inconfutabili e precisi.*

*È carente di motivazione, pertanto, l'avviso di accertamento che non indichi una precisa misurazione della superficie sporgente, determinata in contraddittorio con la parte dall'organo preposto al controllo.*

**TOSAP – Installazione di ponteggi – Solidarietà passiva del condominio con l'impresa – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, sez. I (Presidente e relatore: Silvestri). Sent. n. 42 dell'8 gennaio 2014.

*In tema di tosap, il condominio è solidalmente responsabile, nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, con l'impresa, affidataria dei lavori, per l'installazione dei relativi ponteggi.*

**IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Presupposto.**

**IDEM – Verifica mediante sopralluogo – Sussistenza del presupposto impositivo negli anni precedenti – Presunzione – Legittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma A. – Relatore: De Palma M.). Sent. n. 2131 del 27 ottobre 2014.

*Indipendentemente dalla ragione occasionale della sua collocazione, è da ritenersi soggetto all'imposta comunale sulla pubblicità qualsiasi*

*mezzo di comunicazione al pubblico con il quale, in concreto, si porti a conoscenza di una massa indeterminata di possibili acquirenti il nome, l'attività ed il prodotto di una impresa. Tale regola vale per ogni segnale anche turistico e di indicazione territoriale.*

*In tema di imposta comunale sulla pubblicità, la contestazione obiettiva della debenza del tributo attraverso un sopralluogo induce legittimamente a presumere che la medesima situazione (il posizionamento delle indicazioni commerciali) sussistesse anche nel periodo precedente a quello di avvenuta verifica (non oltre il limite della prescrizione) e senza necessità di prova da parte dell'ente impositore della situazione pregressa.*

**TASSA AUTO – Avviso di accertamento – Notificazione – Decadenza triennale ex art. 5 del d.l. n. 953 del 1982, convertito in legge n. 53 del 1983 – Applicabilità – Sussiste.**

**IDEM – Accertamento definitivo – Riscossione del relativo credito erariale – Prescrizione decennale ex art. 2946 del c.c. – Applicabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente e relatore: Dinapoli). Sent. n. 2397 del 16 ottobre 2014.

*In materia di tassa automobilistica regionale, l'Amministrazione deve notificare l'avviso di accertamento entro i tre anni successivi a quello in cui avrebbe dovuto essere effettuato il pagamento.*

*La mancata impugnazione, da parte del contribuente, dell'avviso di accertamento per la tassa automobilistica regionale determina la definitività del credito erariale, per cui il termine di prescrizione applicabile risulta essere quello ordinario decennale di cui all'art. 2946 del c.c..*

**TASSA AUTO – Accertamento definitivo – Riscossione del relativo credito – Prescrizione – Termine ordinario decennale – Applicabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma A. – Relatore: De Francesco). Sent. n. 1986 del 9 ottobre 2014.

*Il credito erariale per la riscossione della tassa automobilistica, a seguito di accertamento divenuto definitivo, è soggetto al termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 del c.c., in quanto, trattandosi di credito fiscale consolidatosi a seguito dell'omessa impugnazione degli atti impositivi, la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi.*

**Nota redazionale**

Sulla natura "erariale" della tassa automobilistica regionale, si veda C. Cost., Sent. n. 288 del 2012 e n. 455 del 2005.

Sul termine di prescrizione ordinaria decennale si veda Cass., Sez. VI, Sent. n. 701 del 2014 e Ctr Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 419 del 2014. In senso conforme, anche Ctp Bari, Sez. XII, Sent. n. 3347 del 2014 e Ctr Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 208 del 2015.

## ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

### **ACCERTAMENTO – Controllo formale – Disconoscimento di un credito di imposta – Diretta iscrizione a ruolo dei tributi all’esito del controllo – Illegittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L’Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 359 del 13 febbraio 2014.

*Allorché, in esito al controllo della dichiarazione presentata dal contribuente l’ufficio intenda disconoscere un credito d’imposta, occorre che sia emanato un atto a contenuto accertativo per la rideterminazione dei tributi, che l’ufficio ritenga dovuti, restando invece esclusa la diretta iscrizione a ruolo degli stessi.*

### **ACCERTAMENTO – Controllo formale – Liquidazione automatica – Carattere tassativo – Applicazione estensiva – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona E.). Sent. n. 2245 dell’11 novembre 2014.

*È illegittima l’applicazione estensiva dell’art. 54 bis del d.p.r. n. 633 del 1972 al di fuori delle ipotesi tassativamente indicate nella norma, in particolare, nel caso in cui un credito di imposta venga disconosciuto sulla base di valutazioni giuridiche soggettive, che per legge avrebbero dovuto essere esplicitate in un apposito avviso di accertamento, adeguatamente motivato a tutela degli interessi e dei diritti del contribuente.*

### **ACCERTAMENTO – Imposte dirette – Redditi di lavoro dipendente – Cud – Prova nei confronti del dipendente – Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 698 del 21 maggio 2014.

*Il Cud – salvo che contenga la sottoscrizione del dipendente – non è un documento proveniente dal lavoratore ma da un terzo e, per tale ragione, non essendo una quietanza, non fa prova contro il medesimo contribuente dell’avvenuta percezione dei redditi ivi dichiarati.*

**ACCERTAMENTO – Controllo formale – Società di comodo – Mancato adeguamento al reddito minimo – Attività di liquidazione e non di accertamento – Cartella di pagamento – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: D’Antonio). Sent. n. 635 del 31 dicembre 2013.

*Il recupero delle imposte derivanti dal mancato adeguamento al reddito minimo previsto per le società non operative rientra nell’attività di accertamento e non in quella di liquidazione, per cui è illegittima la cartella di pagamento emessa ai sensi degli artt. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.p.r. n. 633 del 1972, trattandosi di una ipotesi non prevista da tali norme.*

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Proventi illeciti – Usura – Tassabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 1914 del 29 settembre 2014.

*La diversa natura delle operazioni poste in essere dal contribuente, commerciali e/o finanziarie, non esclude la tassabilità di quei ricavi e/o proventi “in nero” derivanti dall’attività commerciale e/o da intermediazione finanziaria, esercitate anche con profili di rilevanza penale. In presenza di un accumulo di ricchezza (patrimonio) e/o di flussi finanziari che non trovino corrispondenza nella dichiarazione dei redditi e/o nella contabilità, il recupero fiscale è legittimo e non è subordinato alla prova che il contribuente eserciti una specifica attività, bensì alla dimostrazione che i movimenti bancari non siano fiscalmente rilevanti.*

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Reddito di lavoro autonomo – Conto corrente cointestato – Movimentazione – Imponibilità – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Digiolamo). Sent. n. 859 dell’11 aprile 2014.

*In tema di indagini finanziarie i prelievi e i versamenti fatti dal professionista sul conto cointestato con la moglie casalinga e priva di reddito proprio sono da considerarsi imputabili esclusivamente al marito.*

*Pertanto, è illegittima l'imputazione del 50% del maggior reddito accertato nei confronti del professionista in capo al coniuge cointestatario del conto corrente oggetto di indagine bancaria.*

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Lavoratori dipendenti – Applicabilità – Sussiste.**

**IDEM – Indagini finanziarie – Contraddittorio preventivo – Necessità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 585 del 7 marzo 2014.

*In tema di accertamento basato sulle indagini finanziarie, gli articoli 32 e 38 del d.p.r. n. 600 del 1973 hanno portata generale e pertanto riguardano le dichiarazioni dei redditi di qualsiasi contribuente a prescindere dall'attività svolta. Ne consegue l'applicabilità delle indagini finanziarie e dell'accertamento bancario anche nei confronti di un lavoratore dipendente.*

*In tema di accertamento basato sulle indagini finanziarie non sussiste l'obbligo dell'ufficio ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente, non subendo pregiudizio il suo diritto di difesa, che può essere esercitato sia in sede amministrativa che contenziosa.*

**Nota della dott.ssa Marta Basile**

***Indagini finanziarie: la centralità del contraddittorio***

Si prende spunto dalla seconda massima della sentenza in commento per verificare come, in un segmento temporale assai ristretto, sia completamente mutato il panorama giurisprudenziale sull'istituto del contraddittorio procedimentale ed il conseguente ruolo che esso assume nelle indagini finanziarie.

I giudici tributari baresi, con la suddetta decisione, non si sono discostati dalla giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione secondo cui è legittimo l'uso dei movimenti dei conti bancari e dei dati rivenienti dagli altri rapporti ed operazioni intrattenuti dal contribuente con la banca anche in assenza del contraddittorio preventivo. Tanto a fronte dell'assenza di una norma che imponga in via generale l'obbligo della convocazione del contribuente prima dell'emissione dell'atto di accertamento, non subendo pregiudici-

zio il diritto di difesa che può essere esercitato sia nella fase successiva all'accertamento sia in sede contenziosa<sup>1</sup>.

La giurisprudenza di legittimità è stata, effettivamente, conforme per anni nel ritenere che l'omissione del contraddittorio procedimentale non determinerebbe la nullità dell'accertamento, non costituendone condizione di validità<sup>2</sup>.

Appena sette mesi dopo la pronuncia con cui la Ctr di Bari si è allineata alla giurisprudenza di legittimità consolidata, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha completamente ribaltato il precedente orientamento riconoscendo l'esistenza nell'ordinamento di un generale "diritto al contraddittorio", inteso come il diritto del destinatario del provvedimento ad essere ascoltato prima della sua emanazione. Con la sentenza del 18 settembre 2014, n. 19667, infatti, le Sezioni Unite hanno definito il contraddittorio endoprocedimentale un "*principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa*" cui consegue, in caso di mancato espletamento dello stesso, la nullità dell'atto emesso<sup>3</sup>.

Con questa pronuncia la Corte ha conferito al contraddittorio, nell'ambito del procedimento tributario, un ruolo indefettibile in termini sistematici, in quanto principio fondamentale ed immanente da rispettare, dunque, pur in assenza di una espressa e specifica previsione normativa<sup>4</sup>.

Le Sezioni Unite hanno individuato lo Statuto dei diritti del contribuente quale fulcro della propria ricostruzione esegetica essendo lo stesso costituito da un complesso di norme la cui funzione è quella di improntare l'attività

<sup>1</sup> Le argomentazioni della sentenza della Corte di Cassazione n. 14026 del 2012, in tema di accertamenti basati sulle risultanze delle indagini finanziarie (per cui occorre distinguere nettamente il principio del contraddittorio, inteso come espressione del diritto di difesa nel processo, dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo, solo eventuale, in quanto dipendente dalla rilevanza riconosciuta ad esso dalle singole leggi di imposta) sono state riprese dalla sentenza n. 3142 del 2014. Con la sentenza n. 20420 del 2014 la Cassazione ha ribadito che l'utilizzo dei dati raccolti dall'ufficio in sede di accesso ai conti bancari non è condizionata dalla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente in quanto le particolari norme che regolano il procedimento tributario basato sulle indagini finanziarie, individuabili principalmente per le imposte sul reddito nell'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 e per l'iva nell'art. 51 del d.p.r. n. 633 del 1972, non prevedono il contraddittorio preventivo come un obbligo bensì come mera facoltà del fisco.

<sup>2</sup> Cass., Sez. Trib., Sent. nn. 6335 del 2002, 16597 del 2003, 10964 del 2007, 20268 del 2008, 16874 del 2009.

<sup>3</sup> M. BASILAVECCHIA, *Per un coordinamento sistematico nell'attuazione della delega fiscale: giocare all'attacco?*, in *Corr. Trib.* n. 39 del 2014, p. 2994 e ss., sottolinea come tale sentenza "*ha dato al contraddittorio procedimentale quella rilevanza assoluta in termini sistematici e costituzionali che operatori e dottrina attendevano da almeno un quarto di secolo*".

<sup>4</sup> Così F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 12 del 2014, p. 939.

dell'Amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario. Dal complesso delle disposizioni contenute negli articoli 5, 6, 7, 10 e 12 dello Statuto, la Corte fa emergere che la pretesa tributaria trova la sua legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente anche nella fase precontenziosa. Il diritto al contraddittorio realizza dunque, secondo la Corte, l'inalienabile diritto di difesa del cittadino presidiato dall'art. 24 della Cost. ed il buon andamento dell'Amministrazione presidiato dall'art. 97 Cost.. La Corte precisa che tale ricostruzione non è resa meno valida dal fatto che l'art. 13, comma 2 della legge n. 241 del 1990 escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi, in quanto non si tratta di una esclusione *tout court* dei predetti istituti ma solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle particolari norme che li regolano.

Quanto statuito dalle Sezioni Unite, peraltro, è frutto della mera trasposizione dei principi dell'Ue alla luce della interpretazione fornita al riguardo dalla Corte di Giustizia europea con la recente sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13 Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV<sup>5</sup>. Con questa ultima decisione la Corte di Lussemburgo ha consacrato il diritto al contraddittorio quale principio fondamentale del diritto dell'Unione, ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008 in causa C- 349/07 Sopropè. Con l'arresto del luglio 2014, la Corte di Giustizia europea non ha mancato di sottolineare che *"il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti di difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo"*.

L'Agenzia delle entrate, invero, ha anticipato la giurisprudenza di legittimità nel riservare al contraddittorio un ruolo primario nei rapporti con il contribuente. Con la circolare n. 25/E emanata il 6 agosto 2014, in adempimento al preciso compito di *"presidiare la centralità del rapporto con il contribuente"*

<sup>5</sup> A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *G.T.* n. 33 del 2014, pag. 2536.

te” assegnatole dal Ministro dell’economia e delle finanze, l’Agenzia ha chiarito che, nell’ambito dell’attività di controllo, la centralità del rapporto con il contribuente “*si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria, sia nell’ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria*”.

In particolare, nella sezione riguardante le “imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi”, la circolare affronta specificatamente il tema delle attività di controllo per il tramite dello strumento delle indagini finanziarie. In tale ambito, l’Agenzia ritiene particolarmente “*opportuno evidenziare l’importanza che assume il ricorso al contraddittorio preventivo con il contribuente, attesa la rilevanza delle presunzioni stabilite dal c. 1, n. 2, secondo periodo, dell’art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 e gli effetti che dalle stesse potrebbero derivare*”.

È proprio con riferimento al contesto delle indagini finanziarie, dunque, che l’Agenzia ha ritenuto necessario ribadire agli uffici che le presunzioni fissate dalla norma a salvaguardia della pretesa erariale vanno applicate “*giovandosi in via prioritaria della collaborazione del contribuente*”.

Il principio di collaborazione è visto, dunque, oggi quale fondamentale fattore di spinta verso un’articolazione qualitativamente elevata ed efficiente dei servizi resi ai cittadini, da realizzarsi attraverso riforme radicali e coraggiose. Tale concezione postula, tuttavia, una nuova cultura dell’Amministrazione pubblica che sia realmente al servizio dello sviluppo culturale, sociale e civile della persona umana. In tal senso il punto di svolta è costituito proprio dal consenso che può essere raggiunto solo attraverso la promozione di modelli in cui la prestazione tributaria viene resa a seguito della partecipazione del soggetto interessato all’attività dell’Amministrazione finanziaria.

È evidente, pertanto, che nell’ambito delle indagini finanziarie, le tecniche relazionali tra fisco e contribuente rappresentano per l’Agenzia un punto nodale da sottoporre, o meglio da imporre, agli uffici sotto forma di “indirizzo operativo”, attribuendo così al principio di collaborazione un ruolo concretamente centrale<sup>6</sup>.

Il difforme comportamento dell’ufficio rispetto agli indirizzi operativi contenuti nella circolare n. 25/E, alla luce della sentenza delle Sezioni Unite, determinerà la nullità dell’atto emesso: violando i precetti sia nazionali sia europei, il vizio del procedimento è di tale rilevanza e gravità da non poter essere considerato alla stregua di una mera irregolarità<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Sulla portata innovativa del principio di collaborazione previsto dall’art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, sia consentito il rinvio a M. BASILE, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, Cacucci Editori, Bari, 2010.

<sup>7</sup> Sull’invalidità degli atti tributari in relazione alla violazione del contraddittorio, A. FANTOZZI-

Si deve tener presente, peraltro, che attraverso lo strumento delle circolari, la Pubblica amministrazione impartisce ordini e disposizioni con l'effetto di vincolare gli uffici sottoposti ad interpretare ed applicare le leggi secondo le indicazioni in esse contenute. Di conseguenza, l'inosservanza delle istruzioni contenute in una circolare è considerata figura sintomatica del vizio di eccesso di potere che l'art. 21 *octies* della legge n. 241 del 1990 prevede espressamente quale motivo di annullabilità del provvedimento.

Alla luce di quanto sinora esposto, la lacuna normativa relativa alla mancata previsione dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo per gli accertamenti basati sulle indagini finanziarie, può oggi ritenersi bypassata dalle disposizioni contenute nella circolare n. 25/E nonché dalla riconosciuta esistenza, da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, del principio fondamentale immanente nell'ordinamento del diritto di difesa del contribuente. Tale diritto comporta l'obbligo di attivazione, da parte dell'Amministrazione, del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

Si materializza, così, il riallineamento della disciplina degli accertamenti basati sulle indagini finanziarie con quella degli accertamenti sintetici e degli studi di settore ove l'obbligo del contraddittorio preventivo era già positivamente imposto.

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Autorizzazione – Necessità – Non sussiste.**

**IDEM – Indagini finanziarie – Presunzione – Prova contraria – Indicazione del nominativo del beneficiario – Insufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 171 del 19 novembre 2013.

*L'autorizzazione alle indagini bancarie da parte della direzione regionale delle entrate o del Comando regionale della Guardia di finanza costituisce un sub procedimento interno all'Amministrazione avente natura discrezionale, per cui la sua mancanza non comporta l'inutilizzabilità dei dati acquisiti e ne rende irrilevante l'allegazione all'avviso di accertamento.*

*In tema di indagini bancarie la presunzione di imponibilità dei prelevamenti non può essere vinta con la sola indicazione del nominativo del*

ZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pag. 137 ss.

*beneficiario, essendo necessaria anche la prova dell'ammontare degli importi effettivamente corrisposti.*

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Omessa allegazione dell'autorizzazione – Nullità dell'accertamento – Non sussiste.**

**IDEM – Indagini finanziarie – Prova liberatoria – Caratteristiche – Dichiarazioni di terzi – Insufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma A. – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 1203 del 27 maggio 2014.

*La mancata allegazione dell'autorizzazione alle indagini bancarie all'avviso di accertamento non ne inficia il procedimento.*

*In tema di accertamento bancario, la prova liberatoria da parte del contribuente deve essere precisa e puntuale, non potendo assumere allo scopo alcuna valenza probatoria le dichiarazioni rese dai parenti.*

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Irrilevanza reddituale delle movimentazioni su c/c – Prova della non imponibilità – Natura analitica – Onere in capo al contribuente – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona E.). Sent. n. 1150 del 20 maggio 2014.

*In caso di accertamento fondato sull'analisi dei conti correnti bancari, il contribuente ha l'onere di dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili a operazioni imponibili e deve farlo fornendo una prova non generica, ma specifica, indicando in modo peculiare la riferibilità di ogni movimentazione<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 16455 del 2014.

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Presunzione di operazioni imponibili – Prova contraria – Onere a carico del contribuente – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente: Forleo – Relatore: Bruni). Sent. n. 613 del 14 marzo 2014.

*In tema di accertamento delle imposte sui redditi e dell'iva, l'art. 18 della legge n. 413 del 1991 (che ha modificato l'art. 32 del d.p.r. n. 600*

del 1973 e l'art. 51 del d.p.r. n. 633 del 1972) consente all'ufficio ed alla G.d.f. di accedere ai conti intrattenuti dal contribuente con aziende di credito e con l'Amministrazione postale. Ai fini iva, qualora l'Amministrazione proceda ad accertamento induttivo utilizzando, ai sensi dell'art. 51, c. 2, n. 2, del d.p.r. n. 633 del 1972, i dati risultanti dai movimenti dei conti correnti bancari, è onere del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti.

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Prelevamenti ed altre operazioni su conto corrente – Presunzione di ricavi – Onere della prova contraria – A carico del contribuente.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. III (Presidente: Liguori – Relatore: Fini). Sent. n. 1612 del 9 luglio 2014.

*È legittimo considerare ricavi, ai sensi dell'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973, i prelevamenti, i versamenti e i depositi su conto corrente risultanti dai rapporti intrattenuti dal libero professionista (lavoratore autonomo) presso gli istituti di credito, salvo che detto contribuente non provi che le operazioni medesime siano state poste in essere allo scopo di eseguire pagamenti in favore di beneficiari, superando con tale prova la presunzione che le stesse siano da considerare come indici di acquisizione di reddito.*

**Nota redazionale**

Probabilmente è l'ultima pronuncia in tal senso atteso che con la Sent. n. 228 del 2014 la Corte Costituzionale ha dichiarato "l'illegittimità costituzionale dell'art. 32 c. 1 n. 2) secondo periodo del d.p.r. n. 600 del 1973, come modificato dall'art. 1 c. 402 lett. a) n. 1 della legge n. 311 del 2004, limitatamente alle parole "o compensi", superando così, in verità senza farne cenno alcuno nella motivazione, la precedente Sent. n. 225 del 2005 con la quale era stata dichiarata, invece, "infondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost., dell'art. 32, c. 1, n. 2), del d.p.r. n. 600 del 1973, nella parte in cui prevede che i prelevamenti effettuati nell'ambito dei rapporti bancari siano posti, come ricavi, a base delle rettifiche ed accertamenti dell'Amministrazione finanziaria, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili".

**ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Presunzione legale relativa – Inversione dell’onere della prova – Sussiste.**

**IDEM – Indagini finanziarie – Presunzione legale relativa – Conti di terzi – Collegamento con il contribuente accertato – Indizi – Estensione della presunzione.**

**IDEM – Indagini finanziarie – Costi – Mancanza di prove – Deducibilità – Esclusione.**

**IDEM – Indagini finanziarie – Prelievi di somme minori in contante – Esclusione dalla imponibilità – Limiti e condizioni.**

**IDEM – Indagini finanziarie – Presunzione legale relativa – Prova contraria – Mera indicazione del beneficiario – Insufficienza.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Gualtieri). Sent. n. 1147 del 22 ottobre 2014.

*Le risultanze delle indagini bancarie costituiscono presunzione legale relativa e, pertanto, eccezione al principio del libero apprezzamento delle prove da parte del giudice e alla regola dell’onere probatorio. Ne deriva che, per vincere detta presunzione, è necessario che il contribuente fornisca prova contraria alla rilevanza fiscale delle movimentazioni bancarie.*

*La presunzione derivante dalle indagini bancarie deve ritenersi estesa alle movimentazioni accertate sui conti intestati a terzi che abbiano un legame familiare, societario o di altro tipo con il contribuente, allorché vi siano indizi che autorizzano a ritenere riferibili al contribuente accertato le operazioni e/o i conti bancari. A tal fine acquista rilievo decisivo il ruolo svolto dal terzo soggetto nell’ambito di una società accertata ed il fatto che sui conti a lui intestati risultano depositati assegni relativi a versamenti dei soci e somme afferenti fatture emesse dalla stessa società accertata.*

*In mancanza di elementi probatori concreti, sia per quanto riguarda l’an che il quantum, non può essere riconosciuto alcun costo in deduzione dei maggiori ricavi accertati.*

*In tema di accertamento bancario, i prelevamenti di somme in contante risultano giustificati allorché siano coerenti con il tenore di vita del*

*contribuente e le ordinarie esigenze di un contribuente/famiglia medi (nella specie mille euro mensili sino alla soglia di dodicimila euro annui) e, pertanto, fiscalmente irrilevanti in quanto connessi a necessità correnti e pagamenti di importi minori, di cui il contribuente non conserva memoria.*

*In tema di indagini bancarie, il contribuente, per evitare che i prelevamenti siano considerati compensi o ricavi, deve indicare non solo il beneficiario, ma anche dimostrare quanto meno l'irrilevanza fiscale dell'operazione e lo stesso vale per gli assegni emessi a favore di se stesso.*

**ACCERTAMENTO – Antieconomicità – Difformità del prezzo di vendita al valore normale di mercato – Irrilevanza – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari Sez. IV (Presidente e relatore: Tomasicchio).  
Sent. n. 2500 del 24 ottobre 2014.

*La circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore a quello normale di mercato (c.d. antieconomicità) è irrilevante, poiché l'erario non subisce alcun danno in caso di regolare indicazione dell'iva nei vari passaggi che caratterizzano la cessione del bene o del servizio.*

**Nota dell'avv. Nico De Santis e del dott. Paolo Ammirati<sup>1</sup>**

***La linea di confine dell'accertamento antieconomico, tra imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto***

1. Il contenzioso tributario in esame trae origine da un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate nei confronti di un contribuente, titolare di una ditta individuale; l'Amministrazione finanziaria accertava maggiori ricavi ricostruendoli induttivamente attraverso la percentuale di ricarico sul costo del venduto, in base alle medie del settore di riferimento.

Conseguentemente, l'ufficio recuperava a tassazione i predetti ricavi ai fini irpef, iva e irap, oltre accessori e sanzioni, ritenendo il risultato d'esercizio, dichiarato dal ricorrente, privo dei requisiti di economicità. Il contribuente

<sup>1</sup> Par. 1 a cura dell'avv. Nico De Santis, par. 2 a cura del dott. Paolo Ammirati, par. 3 a cura di entrambi.

impugnava l'atto innanzi alla Ctp di Bari che con la sentenza in oggetto ne dichiarava la parziale illegittimità.

La decisione dei giudici di prime cure affronta dapprima la questione dell'onere probatorio, atteso che l'imprenditore ha tentato di fornire elementi giustificativi atti a dimostrare la propria buona fede in ordine ai risultati d'esercizio negativi.

Tuttavia, le osservazioni del contribuente relative alla tipologia di merce trattata, l'alta concorrenza del mercato e l'esiguità della capacità di spesa, rappresentano criteri generali e comuni a tutti i soggetti operanti nel medesimo settore commerciale.

Invero, con riferimento alla situazione soggettiva del contribuente, i costi aziendali fissi ed imposti dal contratto di franchising sottoscritto dallo stesso e l'aiuto costante della famiglia d'origine sarebbero elementi da tenere in debito conto ai fini del superamento della presunzione di antieconomicità posta a base della pretesa erariale.

Infatti gli uffici finanziari, considerando antieconomiche determinate scelte imprenditoriali, provvedono, di frequente, a rettificare la dichiarazione del contribuente in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica è indotto a ridurre i costi o a massimizzare i ricavi, a parità di tutte le altre condizioni.

In concreto i verificatori, nonostante non rilevino violazioni della normativa fiscale, nel corso del controllo si rendono conto che determinate operazioni e scelte imprenditoriali non appaiono improntate a criteri di economicità e concludono che tutto questo sia il sintomo di un'evasione. Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità<sup>2</sup> con riferimento alle imposte sui redditi, rientra nei poteri dell'A.f. la valutazione circa la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni del contribuente. Pur in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, l'Amministrazione giunge a rettificare le dichiarazioni del contribuente, con successiva negazione della deducibilità di parte di un costo, sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa.

Logico corollario è che la sindacabilità delle scelte imprenditoriali operata dagli uffici deve necessariamente tenere conto delle peculiarità delle singole situazioni soggettive<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Cass., Sent. n. 3243 del 2013, n. 9497 del 2008, n. 1711 del 2007, nn. 19150, 5463 e 398 del 2003, nn. 10802 e 7487 del 2002.

<sup>3</sup> Nota interna dell'Agenzia delle entrate, n. 55440 del 2008.

Nel caso di specie è d'uopo evidenziare che il contribuente ha assunto "personalmente" un impegno economico costante e sproporzionato dato dalla sottoscrizione di un contratto di franchising, tale da impedirgli la razionalizzazione dei costi.

In altri termini il ricorrente ha preferito tutelare il proprio patrimonio personale mantenendo in vita l'attività d'impresa, poiché con ogni probabilità la cessazione della stessa avrebbe causato un danno maggiore in termini di indebitamento con i soggetti con i quali si era obbligato.

Ne consegue che è necessario offrire al contribuente la possibilità, in sede di contraddittorio preventivo, di dimostrare la validità delle scelte dal medesimo operate al di là dell'apparente irragionevolezza economica, ricavata da un parametro standardizzato.

È evidente che il tema delle presunzioni e dell'inversione dell'onere della prova in diritto tributario presenta una peculiarità assolutamente specifica della materia. Ciò è comprensibile in un'ottica di lotta all'evasione specie nei confronti delle numerose piccole imprese che caratterizzano l'economia italiana: grava così sul contribuente l'onere di provare le ragioni per le quali non si trova nella situazione tipica della categoria a cui appartiene.

Tuttavia si rileva che tale inversione dell'onere probatorio si traduce spesso in un meccanismo di creazione di (approssimative) basi imponibili, in possibile violazione dei principi costituzionali che regolano la materia, soprattutto se in assenza di un "vero" contraddittorio preventivo previsto dal nostro sistema giuridico-tributario<sup>4</sup>.

Il collegio di cui alla sentenza in commento, sulla scorta della recente giurisprudenza formatasi in tema di *onus probandi*,<sup>5</sup> non ha ritenuto i predetti elementi rappresentati dal contribuente idonei a superare la presunzione dell'ufficio ai fini delle imposte dirette, considerando invece valide le motivazioni addotte dal medesimo ai fini dell'iva, in base alla diversa strutturazione del tributo.

**2.** Il fondamento dell'attività accertativa nel caso di specie è dunque quello dell'*id quod plerumque accidit*, in forza del quale l'operatore economico, nello svolgimento della propria iniziativa, debba perseguire una condotta volta ad una riduzione dei costi ed una valorizzazione massima dei profitti. Partendo da tale assunto l'Amministrazione finanziaria è sovente portata ad accertare comportamenti indirizzati ad evidenziare un'eccessività di componenti negativi o un'illogica compressione di componenti positivi di reddito appli-

<sup>4</sup> Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 19668 del 2014.

<sup>5</sup> Cass., Sent. n. 15031 del 2014.

cando, senza distinguo, il criterio del valore normale sia riguardo alle imposte dirette sia riguardo all'imposizione indiretta.

I principi generali posti alla base dei differenti ambiti dell'imposizione, diretta ed indiretta, sono invece differenti.

In ambito iva, infatti, il diritto alla detrazione discende dall'esigibilità e dall'inerenza del bene o servizio acquistato, non essendo previsto dalla normativa vigente nessun riferimento diretto circa la valutazione del valore, in senso stretto, del bene o servizio stesso (salvo alcune eccezioni specifiche di cui si dirà in seguito). La valutazione di congruità di costi e ricavi propria delle imposte dirette, non può applicarsi *sic et simpliciter* nell'alveo dell'iva, in forza di logiche e presupposti differenti che regolano il funzionamento di tale tributo, il cui fondamento giuridico è riconducibile al principio della neutralità.

Nella sentenza in epigrafe i giudici di prime cure, difatti, censurano l'operato dell'A.f., non ritenendo estendibile "direttamente e automaticamente" alle imposte indirette il concetto di antieconomicità, proprio delle imposte dirette, seguendo il solco tracciato dalla Suprema Corte<sup>6</sup>. Tale decisione muove correttamente dal principio di neutralità, fa leva sul composito meccanismo della rivalsa e della detrazione e trova conferma nel principio cristallizzato dalla Corte di Giustizia europea secondo la quale la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore od inferiore al prezzo normale di mercato sia irrilevante<sup>7</sup>.

Il principio di neutralità è da considerarsi immanente nella normativa iva, il cui logico corollario è il diritto alla detrazione, attraverso il quale l'operatore economico può neutralizzare l'imposta assolta sugli acquisti detraendola dall'imposta incassata sulle vendite; con tale meccanismo si realizza l'obiettivo proprio del tributo, il cui fatto economico da assoggettare a tassazione è il consumo ed il soggetto inciso è il consumatore finale. Il diritto alla detrazione è riconosciuto quando le operazioni economiche siano effettivamente poste in essere dal soggetto passivo e se corredate dal requisito dell'inerenza. Tali principi cardine sono stati valorizzati a più riprese dalla Corte di Giustizia, la quale ha posto al centro del funzionamento dell'iva il diritto alla detrazione che non può subire limitazioni, poiché atto a perpetrare la neutralità del tributo stesso in capo all'imprenditore nell'esercizio dell'attività economica<sup>8</sup>.

La base imponibile ai fini iva per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuata a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effetti-

<sup>6</sup> Cass. Sent. nn. 14703 e 12502 del 2014, n. 22130 del 2013.

<sup>7</sup> Corte di Giustizia europea, causa C-412/03, 20 gennaio 2005, *Hotel Scandio Gasaback*.

<sup>8</sup> *Ex multis*, Corte di Giustizia europea, causa C-234/11, 6 settembre 2012, *Gabor Torth*.

vamente percepito dal soggetto passivo, secondo quanto stabilito dall'art. 11, par. 1, lett. a), della sesta direttiva Cee, e dall'art. 73 della direttiva n. 2006/112/Cee.

Il principio del corrispettivo può subire delle limitazioni soltanto in particolari situazioni atte a contrastare l'elusione o l'evasione, previste rigorosamente dall'art. 80 della dir. n. 2006/112/Cee<sup>9</sup>, in cui è possibile far riferimento al concetto di valore normale per la determinazione della base imponibile<sup>10</sup>; l'A.f. non potrà quindi, oltre i casi specifici di cui all'art. 80 predetto, richiedere ai fini iva un importo superiore rispetto a quello percepito dal soggetto passivo d'imposta, facendo esplicito riferimento al valore normale<sup>11</sup>.

Il collegio giudicante conclude che ai fini iva, affinché si possa procedere ad una rideterminazione del valore delle cessioni dei beni o delle prestazioni di servizi o ad un disconoscimento del diritto alla detrazione, all'antieconomicità delle operazioni oggetto di accertamento devono necessariamente affiancarsi indizi di non verità della fattura (quindi di non verità dell'operazione) o di non verità nel prezzo.

L'Amministrazione finanziaria quindi, nell'analisi di talune situazioni potenzialmente tacciate come antieconomiche, per poter procedere ad un'even-

<sup>9</sup> Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione, gli stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale: a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione (...); b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione (...) e l'operazione è esente (...); c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione (...). Ai fini del comma 1, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente.

<sup>10</sup> La Corte di Giustizia europea, causa C-142/12 dell'8 maggio 2013, ha ribadito che le condizioni per l'applicazione del valore normale sono tassative.

<sup>11</sup> Sul punto, Corte di Giustizia europea, 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11: *“qualora beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe del diritto alla detrazione dell'iva, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. È solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al pro rata di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale”*. Nemmeno il diritto alla detrazione può essere contestato dall'A.f., salvo che quest'ultima possa dimostrare in maniera puntuale che *“gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapesse o dovesse sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto alla detrazione si collocava in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena delle cessioni”* (Corte di Giustizia, causa C-107/13, 13 marzo 2014).

tuale rettifica ai fini iva dovrà dimostrare e documentare in concreto la reale effettività delle operazioni stesse, sia sotto il profilo dell'inerenza che dell'esistenza stessa<sup>12</sup>; in tal caso spetterebbe al contribuente dimostrare che la cessione del bene o la prestazione del servizio sia reale ed inerente all'attività svolta<sup>13</sup>.

3. Si osservi che il procedimento tributario in oggetto è stato introdotto a seguito di istanza di reclamo/mediazione ai sensi dell'art. 17 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992. È necessario sottolineare che il legislatore, nel positivizzare la mediazione tributaria, ha inteso offrire un istituto teleologicamente orientato alla risoluzione, anche parziale, delle liti tributarie in un'ottica di deflazione del contenzioso.

Nella sentenza in epigrafe i giudici sono addivenuti ad un parziale accoglimento delle doglianze del ricorrente, sulla scorta di principi d'ispirazione giurisprudenziale. Il corretto distinguo effettuato dai giudici di prime cure è un'esemplificazione di quanto le parti avrebbero potuto e dovuto cercare di anticipare in sede di reclamo; si sarebbe ottenuta, in tal modo, una piena attuazione dei principi costituzionali di buon andamento ed economicità della Pubblica amministrazione e, nel contempo, una deflazione del contenzioso<sup>14</sup>.

Pertanto, in una visione ispirata ai predetti principi e sulla scorta della decisione in commento, sarebbe altresì opportuno motivare adeguatamente e corsrettamente sin dal principio gli atti accertativi improntati sull'antieconomicità, tenendo in debito conto la diversa struttura dell'imposizione diretta ed indiretta.

### **ACCERTAMENTO – Comportamento antieconomico – Dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale – Valenza probatoria – Indizio.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona E.). Sent. n. 1375 del 17 giugno 2014.

*In presenza di un inspiegato comportamento assolutamente antieconomico tenuto dall'imprenditore, in contrasto con ogni ragionevole interesse al proseguimento dell'attività, la contabilità, anche se formal-*

<sup>12</sup> Cass., Sent. nn. 19668, 14703 e 14703 del 2014, n. 22130 del 2013.

<sup>13</sup> Cass., Sent. nn. 22132 e 22130 del 2013.

<sup>14</sup> Agenzia delle entrate, circolari n. 1 del 2014, nn. 9, 22 e 33 del 2012.

*mente corretta, diventa inattendibile. Questo giustifica il ricorso all'accertamento analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.p.r. n. 600 del 1973, finalizzato a ricostruire, sulla scorta dei dati contabili, i ricavi effettivi conseguiti rispetto a quelli contabilizzati. In tale ambito, il ricorso alle dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, concorre legittimamente a formare il convincimento del giudice, senza ovviamente costituire da solo il fondamento della decisione.*

### **ACCERTAMENTO – Antieconomicità – Sponsorizzazioni e pubblicità – Criteri.**

Comm. Trib. Reg Puglia, Sez. X (Presidente: Romanelli – Relatore: Monterisi). Sent. n. 1561 del 7 luglio 2014.

*In tema di sponsorizzazioni e di pubblicità, non è antieconomica la spesa che non comporti un incremento immediato del fatturato, che potrebbe aversi tanto immediatamente che negli anni successivi. D'altronde, non esiste alcuna forma di pubblicità che dia la garanzia assoluta di un ritorno commerciale immediato e diretto.*

### **Nota del dott. Marco Ligrani**

#### ***Gli accertamenti da antieconomicità***

L'antieconomicità costituisce uno dei criteri più frequentemente utilizzati, di recente, dall'Agenzia delle entrate per motivare le presunzioni di maggior reddito poste a base degli accertamenti analitico-induttivi.

Il criterio sembra nato come evoluzione dei “vecchi” accertamenti da studi di settore la cui legittimità è stata, più volte, negata dalla Corte di Cassazione, sulla base del principio per cui il semplice scostamento tra il reddito dichiarato e quello risultante dall'applicazione del software ge.ri.co. non costituisce, di per sé stesso, una presunzione grave, precisa e concordante, ma dev'essere integrato con le risultanze acquisite in sede di contraddittorio.

Anche per colmare tale lacuna, da alcuni anni il fisco ha elaborato l'accertamento da antieconomicità, ove lo scostamento dallo studio di settore e, più in generale, il mero risultato contabile è integrato con distinti indizi di evasione desunti dai dati in possesso dell'A.f., che ne rafforzano la valenza presuntiva e ne garantiscono, di conseguenza, la conformità alla legge.

**Gli accertamenti analitico-induttivi.** Si definiscono analitico-induttivi gli accertamenti emessi ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d) del d.p.r. n. 600 del 1973 e, ai fini dell'iva, dell'art. 54, comma 2, del d.p.r. n. 633 del 1972.

Tale tipologia di accertamento è basata sull'esame della contabilità, ovvero di altra documentazione fiscale e, al contempo, sull'utilizzo di presunzioni semplici, purché dotate dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, come richiesto, in via generale, dall'articolo 2729 c.c..

Se, dunque, l'esame delle risultanze documentali rientra nel metodo analitico *lato sensu*, il ricorso alle presunzioni distingue questo tipo di accertamento dalla mera rettifica contabile, facendone un *genus a sé stante*. Il fisco, infatti, pur non disconoscendo l'impianto contabile del contribuente sottoposto a verifica, ritiene, però, che esistano ulteriori elementi di valutazione che inducono a discostarsene e che fanno presumere un reddito maggiore di quello dichiarato. Tale modalità operativa è stata, peraltro, più volte avvalorata dalla Corte di Cassazione, la quale, anche di recente, ha sottolineato che *“l'art. 54 del d.p.r. n. 633 del 1972 autorizza l'ufficio, allorché esso ravvisi gravi incongruenze, a procedere all'accertamento induttivo anche fuori delle ipotesi ivi previste e, in particolare, anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità. Ciò costituisce un'ulteriore deroga, in materia di accertamento, ai limiti fissati dal medesimo, con la conseguente ammissibilità dell'accertamento induttivo oltre le ipotesi già previste dal successivo art. 55 del d.p.r. n. 633 del 1972 e cioè anche in presenza di contabilità formalmente regolare”* (Cass., Sent. n. 457 del 2014).

**Il concetto di antieconomicità e il suo utilizzo in sede accertativa.** Dal punto di vista letterale, il termine antieconomico significa non-economico, ossia improduttivo di reddito. Il concetto, infatti, sottende alla mancata copertura dei costi con i ricavi e, pertanto, a una gestione in perdita; antieconomica è, dunque, quell'attività imprenditoriale che è incapace di produrre utili e che è destinata, inevitabilmente, a cessare.

Tale essendo la definizione di antieconomicità, l'Agenzia delle entrate ne fa un uso, talvolta, opinabile in sede accertativa, ritenendo tali anche attività che antieconomiche non sono.

È il caso di quegli avvisi di accertamento analitico-induttivi emessi a carico di aziende in utile, dunque non antieconomiche in senso stretto ma con riferimento alle quali il fisco ritiene anomali determinati indicatori.

Uno di questi è il costo del lavoro, inteso come raffronto tra gli stipendi e gli emolumenti corrisposti a dipendenti e collaboratori, da un lato, e la cosiddetta remunerazione dell'imprenditore, ossia l'utile netto, dall'altro. In questi casi il fisco, pur trovandosi di fronte ad un'azienda in utile, ritiene, tuttavia,

troppo basso e, dunque, inverosimile il reddito dichiarato, presumendo, per questo, che vi siano ricavi occultati. L'Agenzia, infatti, ha individuato, tra gli altri, proprio nell'eccessività dei componenti negativi un indizio di antieconomicità (nota interna n. 55440 del 2008), che, in quanto tale, giustificerebbe la presunzione di maggior reddito.

Il fisco, pertanto, in questi casi, pur non disconoscendo l'attendibilità della contabilità, ritiene, tuttavia, che tali indizi di evasione giustificino l'emissione di un avviso di accertamento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 39 comma 1, lettera d) del d.p.r. n. 600 del 1973.

Tale giudizio, tuttavia, si espone a delle critiche.

Invero, nessuna antieconomicità potrebbe ravvisarsi, nemmeno in linea di principio, quando un esercizio si è chiuso in utile, in quanto vorrebbe dire che i costi di esercizio sono stati coperti con i relativi ricavi, il che – com'è evidente – esclude a priori che possa parlarsi di gestione antieconomica dell'attività. Se è vero, infatti, che, nell'ipotesi di una perdita, tale giudizio potrebbe trovare, quantomeno in linea di principio, la sua ragion d'essere nella presumibile non corretta gestione imprenditoriale che ha portato all'emersione di un *deficit* di bilancio, non altrettanto può accadere nell'ipotesi, appunto, contraria, in cui, cioè, la gestione ha condotto ad un risultato positivo ed è risultata, pertanto, economica.

Ma, a ben guardare, anche nell'ipotesi di un'azienda che abbia chiuso in perdita risulterebbe, in sé per sé, opinabile un giudizio di antieconomicità fondato sulla valutazione della gestione imprenditoriale deficitaria. Infatti, il concetto di antieconomicità, in uno con quello di perdita, rappresentano uno dei possibili risultati della gestione ordinaria di esercizio, che si caratterizza dalla maggiore incidenza dei costi rispetto ai ricavi; non va dimenticato, infatti, che l'attività imprenditoriale è, per sua natura, soggetta al rischio d'impresa previsto dall'articolo 2082 del c.c. e, in quanto tale, può dare origine ad un utile o ad una perdita (o ad un pareggio), come conseguenza delle ordinarie vicende gestionali che possono caratterizzarne lo svolgimento.

La perdita, in altri termini, è connaturata, come l'utile, all'esercizio dell'attività d'impresa e per questo non può rappresentare alcun indizio di evasione, in quanto tale. Senza contare, peraltro, che nessuna norma accertativa prevede, quale presupposto, l'esistenza di una perdita.

**Il ruolo del contraddittorio.** In un contesto delicato qual è quello in discussione, appare oltremodo rilevante l'instaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente.

Invero, benché non si tratti di avvisi di accertamento da studi di settore con riferimento ai quali, com'è noto, le Sezioni Unite hanno definitivamente sancito l'essenzialità del contraddittorio preventivo, non sembra che, nemme-

no nel caso di accertamenti da antieconomicità, possa prescindersi da tale fase istruttoria.

La ragione risiede, non solo, nell'indirizzo generale ormai tracciato, in materia fiscale, dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008 n. C-349/07 *Sopropè*) e recepito dalle Sezioni Unite con la fondamentale sentenza n. 19667 del 18 settembre 2014 (la quale ha stabilito che il contraddittorio preventivo costituisce un diritto di origine costituzionale – "*principio fondamentale immanente nell'ordinamento*", specificano i giudici – che trova, infatti, nella tutela del diritto alla difesa e al buon andamento della P.a. la propria intrinseca *ratio* normativa, "*cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa*"), ma anche nella natura analitico-induttiva di tale tipologia di accertamento, che lo riconduce, di fatto, proprio al *genus* dello studio di settore. Non sembra, dunque, dubitabile, sia alla luce della giurisprudenza di legittimità – ma prima ancora comunitaria – formatasi sul punto, sia alla luce della natura che a tale tipologia accertativa deve riconoscersi, che l'Amministrazione acquisisca, in sede di contraddittorio, le giustificazioni dei contribuenti, che potrebbero condurre anche all'archiviazione del procedimento e che non possono, pertanto, essere pretermesse, pena la nullità dell'atto.

**La prova contraria.** Ecco, dunque, che quello che poteva apparire, *prima facie*, come un risultato granitico dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, può rivelarsi, in realtà, un impianto accertativo tutt'altro che rigoroso.

Diventa, pertanto, oltremodo decisivo in tale contesto, il ruolo delle prove.

Ebbene, in presenza di un avviso di accertamento motivato sulla base della presunta antieconomicità della gestione imprenditoriale, spetterà al contribuente fornire la prova che le presunte incongruenze trovano, in realtà, piena giustificazione; sempre che, tuttavia, le presunzioni adottate dall'Amministrazione siano dotate dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

È proprio questo uno dei passaggi più significativi della sentenza della decima sezione della commissione regionale pugliese, nella quale, infatti, i giudici hanno chiarito che "*in ordine alla antieconomicità, il collegio rileva trattarsi di una presunzione semplice, con la conseguenza che non può essere invertito l'onere della prova in testa al contribuente, se non in presenza dei necessari indispensabili requisiti di gravità, precisione e concordanza, requisiti che nel caso di specie non sussistono*".

Il fisco, dunque, potrà essere certo di avere adempiuto all'onere probatorio su di esso incombente nella sola ipotesi in cui abbia rilevato la presenza di indicatori economici talmente anomali da poter essere ritenuti delle presunzioni gravi, precise e concordanti.

Nell'ipotesi menzionata, ossia di un avviso di accertamento da antieconomicità motivato sulla sola base della presunta sproporzione tra il costo del lavoro e l'utile netto, non sembra l'evasione possa ritenersi sufficientemente provata; affatto peregrine, dunque, risulteranno eventuali giustificazioni attinenti il rischio connesso alla nozione stessa di impresa, che avrebbe ben potuto condurre alla contrazione dei margini di guadagno, tenuto conto, peraltro, anche della congiuntura economica sfavorevole in cui ci troviamo, durante la quale l'imprenditore potrebbe essere stato, ragionevolmente, indotto a salvaguardare la propria azienda anche a scapito dell'utile.

**L'antieconomicità applicata alle sponsorizzazioni.** Particolarmente significativo, infine, appare il giudizio espresso dai giudici della Ctr in merito alla rilevanza delle spese per sponsorizzazioni nel contesto degli accertamenti da antieconomicità.

Nel caso esaminato in sentenza, invero, l'A.f. aveva ritenuto indeducibili, perché antieconomiche, delle sponsorizzazioni effettuate da una società anche perché non vi era stato riscontro, quantomeno immediato, in termini di incremento di fatturato.

Ebbene, i giudici, a riguardo, hanno, condivisibilmente, negato che, nell'ambito della normale operatività gestionale, l'inerenza e, più in generale, la deducibilità di una sponsorizzazione possa essere subordinata all'incremento immediato del fatturato, in quanto questo *“potrebbe aversi tanto immediatamente che negli anni successivi e, d'altronde, non esiste alcuna forma di pubblicità commerciale che dia la garanzia assoluta di un ritorno immediato e diretto”*. La sentenza, dunque, arricchisce non di poco il panorama della giurisprudenza formatasi sul punto, chiarendo che anche le spese di sponsorizzazione (ma il principio è applicabile alle spese pubblicitarie in genere) debbano essere ponderate attentamente dagli uffici ove se ne voglia ritenere l'antieconomicità; trattandosi, infatti, di costi sostenuti nell'ottica di una crescita futura del fatturato, non può prescindersi dal valutarne la deducibilità in un'ottica prospettica e non già limitata all'esercizio di effettivo sostenimento.

Solo in quest'ottica, dunque, l'Amministrazione, che ne abbia constatato l'irrelevanza in un arco temporale significativo (evidentemente ricompreso nei termini previsti per l'accertamento), potrà ritenere sussistenti le presunzioni gravi, precise e concordanti richieste dalla norma; diversamente, dovrà rilevarsi la mancanza, con quello che, inevitabilmente, ne deriverebbe sul piano della legittimità del recupero.

**ACCERTAMENTO – Antieconomicità – Costi di sponsorizzazione – Studio di settore congruo e coerente – Disconoscimento – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Rosato). Sent. n. 1150 del 13 maggio 2014.

*È infondato l'accertamento con il quale si contesti l'antieconomicità dei costi di sponsorizzazione qualora la società che li deduca si presenti congrua e coerente in base agli studi di settore e fornisca una prova adeguata della effettività della prestazione e della tracciabilità dei pagamenti eseguiti.*

**ACCERTAMENTO – Compravendita di beni immobili – Differenza tra valore normale e mutuo – Atti antecedenti al 4 luglio 2006 – Natura di presunzione semplice – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Solimando – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 338 del 14 febbraio 2014.

*L'erogazione di un prestito ipotecario per un valore superiore al prezzo di vendita (soprattutto qualora nel contratto di mutuo vi sia l'espressa dichiarazione di parte mutuataria che il finanziamento ottenuto è finalizzato all'acquisto e alle spese accessorie, di costruzione o di ristrutturazione) non dimostra che l'immobile compravenduto ha un valore superiore a quello dichiarato. D'altronde, pur essendo vero che la legge (art. 54, comma 3, del d.p.r. n. 633 del 1972) consente all'ufficio di procedere alla rettifica sulla base del valore normale dei beni immobili oggetto di cessione e che il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo, è altrettanto vero che per gli atti formati prima del 4 luglio 2006 (ex art. 1, comma 265, della legge n. 244 del 2007), la presunzione così determinata è qualificabile come presunzione semplice, con la conseguenza che non può farsi esclusivamente riferimento al valore del mutuo concesso, rimanendo tale dato un indizio che necessita di essere corroborato da ulteriori elementi.*

**ACCERTAMENTO – Documentazione rinvenuta presso il fornitore – Utilizzabilità nei confronti del cliente – Insufficienza – Ulteriore riscontro – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Guaglione). Sent. n. 211 del 24 gennaio 2014.

*La documentazione di un imprenditore terzo (fornitore) può essere utilizzata contro un altro imprenditore (cliente) soltanto nel caso in cui chi la rinviene abbia effettuato sulla stessa una critica e ponderata valutazione, atta a qualificarla come potenzialmente idonea a fungere da prova di un accertamento basato anche su presunzioni qualificate, nel rispetto dei principi di cui all'art. 53 della Costituzione.*

#### **Nota redazionale**

Nel caso di specie l'ufficio aveva emesso un provvedimento di irrogazione sanzioni a seguito di una verifica delle scritture contabili del fornitore del contribuente, riscontrando una fatturazione nettamente inferiore rispetto alla merce acquistata, senza tuttavia verificare le scritture contabili della società cliente dalle quali, invece, si poteva evincere il regolare acquisto della merce sulla scorta delle fatture e dei documenti di trasporto correttamente registrati anzitempo dal contribuente. Si veda Cass., Sez. trib., Sent. n. 3326 del 2011.

#### **ACCERTAMENTO – Induttivo – Omessa dichiarazione dei redditi – Principio della capacità contributiva – Osservanza – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Fischetti – Relatore: Viola). Sent. n. 2509 del 30 settembre 2014.

*L'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi non esime l'ufficio dal rideterminare il reddito prescindendo dai dati documentati dal contribuente, il quale ha sempre diritto ad essere tassato in base alla propria capacità contributiva.*

#### **ACCERTAMENTO – Induttivo – Mero riferimento al ricarico inferiore rispetto alla media – Stato di insolvenza – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Digiolamo). Sent. n. 580 del 7 marzo 2014.

*L'accertamento induttivo basato esclusivamente sull'applicazione di un ricarico inferiore rispetto alla media del settore di appartenenza è illegittimo, particolarmente se il contribuente si trova in stato di insolvenza o è stato dichiarato fallito.*

**ACCERTAMENTO – Rimanenze di magazzino – Rilevazione “a campione” – Valore di presunzione semplice – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari Sez. IV (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Caporusso). Sent. n. 742 del 24 marzo 2014.

*È inadeguata a dimostrare l'inattendibilità delle scritture contabili la rilevazione delle discordanze di magazzino in base a una metodologia c.d. “a campione”, volta a determinare l'inventario fisico basandosi solamente su alcuni prodotti finiti e non su tutti. Tale metodo, infatti, non tiene conto, ove sussistenti, delle varietà e delle quantità di altri articoli giacenti, realizzati mediante l'impiego delle stesse materie prime di cui si contesta l'ammacco di magazzino, ugualmente annotati nel relativo registro dei prodotti finiti, ma non inventariati dai verificatori. In tal caso, stante l'approssimazione del rilievo e il ricorso a presunzioni plurime, l'accertamento è carente sotto il profilo motivazionale, dato il ricorso a un'unica presunzione semplice (la discordanza di magazzino), in contrasto con i requisiti degli articoli 39, comma 1, lett. d), del d.p.r. n. 600 del 1973 e 54 del d.p.r. n.633 del 1972, i quali richiedono il concorso di una pluralità di presunzioni connotate dalla gravità, precisione e concordanza.*

**ACCERTAMENTO – Iva – Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova a carico dell'Amministrazione – Sussiste.**

**IDEM – Iva – Frodi carosello – Fatture per operazioni inesistenti – Prova della vendita sottocosto – Necessità.**

**IDEM – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Art. 8, commi 1 e 3, del d.l. n. 16 del 2012 – Jus superveniens – Indeducibilità dei costi – Valutazione forfetaria – Inammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1113, parte I, del 15 maggio 2014.

*In ordine alle fatture per operazioni inesistenti, l'onere della prova è a carico dell'Amministrazione e non può essere invertito in assenza di riferimento diretto alle fatture di acquisto del contribuente nel pvc o nell'avviso di accertamento.*

*L'elemento fondamentale che caratterizza le c.d. frodi carosello è l'acquisto della merce da soggetto che si assume essere una "cartiera" sotto costo e a prezzi talmente concorrenziali, da far presumere che l'acquirente sia consapevole della frode.*

*Nei casi di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti, l'indeducibilità dei costi esposti in fattura, a seguito dello jus superveniens di cui all'art. 8, commi 1 e 3, del d.l. n. 16 del 2012, va limitata solo a quelli che hanno una connessione diretta con il compimento del reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000. Pertanto, laddove non sia evidenziato il ragionamento logico-giuridico in base al quale l'ufficio abbia determinato una certa percentuale di ineducibilità dei costi fatturati, la pretesa impositiva appare inaccettabile.*

**ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Irregolarità del terzo – Natura di presunzione semplice – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Dima). Sent. n. 1953, parte I, del 3 ottobre 2014.

*Non soddisfano i requisiti di gravità, precisione e concordanza, di cui devono essere dotate le presunzioni semplici per essere legittimamente utilizzate a supporto di un accertamento induttivo (nella specie relativo ad asserite fatture per operazioni inesistenti), le circostanze che la ditta esecutrice dei lavori risulti inattiva e che manchino i verbali di avanzamento dei lavori e di subappalto.*

**ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Violazioni poste in essere dal fornitore – Accertamento nei confronti del cliente – Natura di presunzione – Non sussiste.**

**IDEM – Fatture per operazioni inesistenti – Pagamenti contestuali alla fattura – Presunzione di fittizietà dell'operazione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Collella). Sent. n. 1668, parte II, del 21 luglio 2014.

*Il ricorso ad accertamenti e verifiche effettuate presso terzi non integra la fattispecie di elemento noto dal quale far derivare una presunzione derivata. Pertanto, le violazioni riscontrate in capo al fornitore non costituiscono presunzioni per l'accertamento nei confronti del cliente che non sia stato oggetto di controllo.*

*In presenza di documentazione idonea a provare il pagamento di una fattura, non rileva a sostegno della fittizietà della transazione la circostanza che i pagamenti sarebbero avvenuti sollecitamente, atteso che l'esistenza di determinati accordi rientra nella sfera privata commerciale tra i contraenti.*

**ACCERTAMENTO – Documentazione esibita dal contribuente – Mancata analitica verifica – Onere specifico di contestazione – Mancato assolvimento onere probatorio – Illegittimità del recupero – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 871 del 14 aprile 2014.

*È illegittima la rettifica da parte dell'ufficio eseguita senza formulare le valutazioni critiche in ordine alla contabilità del contribuente, come richiesto preventivamente dai verificatori estensori del p.v.c., sulla documentazione afferente all'arco temporale in cui il soggetto verificato è ancora nei termini per presentare le dichiarazioni annuali.*

**ACCERTAMENTO – Esibizione di scritture contabili – Impossibilità – Causa di forza maggiore – Accertamento induttivo – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Gentile). Sent. n. 1065 del 12 maggio 2014.

*La mancata esibizione per “causa di forza maggiore” delle scritture contabili obbligatorie legittima l'ufficio a determinare il reddito e il volume di affari sulla scorta di dati e notizie comunque raccolti o conosciuti, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza.*

**ACCERTAMENTO – Verifiche – Acquisizione irrituale di elementi di prova – Inutilizzabilità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 1534, parte II, del 2 luglio 2014.

*L'acquisizione irrituale di elementi di prova rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso.*

**IDEM – Ristretta base societaria – Presunzione sulla distribuzione degli utili occulti – Sussistenza di elementi di segno contrario – Esclusione della presunzione.****IDEM – Ristretta base societaria – Omessa notifica al socio dell'avviso relativo alla società – Nullità della rettifica – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Colagrande). Sent. n. 247 del 13 novembre 2013.

*La presunzione sulla distribuzione degli utili occulti in caso di società a ristretta base partecipativa è valida a condizione che non vengano forniti altri elementi di segno contrario, anche indiziari, che dimostrino l'estraneità del socio rispetto all'amministrazione (come per esempio il ruolo marginale ricoperto dal socio all'interno della struttura commerciale e produttiva, il fatto di non aver percepito utili extrabilancio o di possedere immobili o patrimoni occultati)<sup>1</sup>.*

*È nullo l'avviso di accertamento notificato al socio di una s.r.l. a ristretta base societaria qualora riporti solo le risultanze numeriche dell'accertamento notificato all'ente.*

<sup>1</sup> Per un approfondimento, GIANLUCA SELICATO, "Recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci degli utili extrabilancio di società a ristretta base azionaria", in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2012, pagg. 104 e ss..

**Nota dell'avv. Luigi Riccardi*****Limiti al perimetro di estensione della presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria***

La sentenza in commento accoglie, con una motivazione rigorosa e attenta, le critiche già espresse dalla dottrina sul consolidato orientamento giuri-

sprudenziiale in materia di imputazione per trasparenza ai soci delle società di capitali a ristretta base proprietaria (vale a dire quelle società la cui compagine è rappresentata da un numero ridotto di partecipanti di solito, ma non categoricamente, legati da rapporti a carattere familiare) dei possibili maggiori redditi verificati in capo alla società stessa<sup>1</sup>.

Com'è noto, infatti, attraverso tale metodo l'Amministrazione finanziaria, partendo dal presupposto della presunzione di distribuzione di utili non contabilizzati e accertati alla società – sebbene non ne sia stata correlativamente individuata la contropartita finanziaria –, giunge all'attuazione, in via presuntiva, dell'istituto della c.d. trasparenza fiscale, attribuendo direttamente ai soci un maggior reddito, qualificato come di partecipazione, e liquidando, mediante la notifica di un secondo avviso di accertamento, la maggior imposta da essi dovuta.

In altri termini, la presenza di compagini societarie ristrette giustificerebbe l'apprensione da parte dei soci degli utili prodotti dalle società cui partecipano, anche in mancanza del requisito formale dell'esistenza di una delibera di distribuzione, la quale è superata dalla situazione di "complicità" che connota i legami personali e familiari esistenti tra i soci stessi, essendo, al contrario, sufficiente che la prova della distribuzione di utili sia ottenuta in via presuntiva.

Orbene, i giudici di merito, nel riconoscere, sia pure in astratto, la validità della presunzione sulla distribuzione degli utili occulti proporzionalmente tra i soci nelle società di capitali appartenenti alla categoria appena descritta, hanno affrontato le problematiche a carattere sostanziale e processuale imposte da una simile prassi, concentrandosi sui limiti alla applicabilità della presunzione di avvenuta percezione degli utili extrabilancio da parte dei soci in tutti i casi in cui il contribuente sia in grado di fornire validi elementi di segno contrario rispetto al fatto generatore della presunzione stessa<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 575 ss., secondo il quale, a differenza delle società di persone, nessuna presunzione di distribuzione degli utili, né assoluta, né relativa, è prevista per le società di capitali; in senso analogo, F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 119 ss.; F. PAPARELLA, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, 463.

<sup>2</sup> F. BATTISTONI FERRARA, *Presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società familiare a ristretta base azionaria: una pronuncia non convincente*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 726 ss.. Cass., Sez. trib., Sent. n. 16885 del 2003, alla cui stregua i soci possono assolvere all'elemento della prova contraria dimostrando che gli utili sono stati reinvestiti o accantonati.

Particolare rilievo assume la parte motiva della sentenza in disamina che si concentra sull'analisi critica del tipo di accertamento delineato sotto il profilo soggettivo, e cioè con riferimento ai soggetti coinvolti, da cui parte la censura secondo cui non è corretto dare luogo, in senso assoluto, a una corrispondenza biunivoca tra il ristretto numero dei soci e l'autonoma soggettività normativamente accordata alle società di capitali, a meno di non comprometterne in radice l'esistenza giuridica.

In specie, il condivisibile ragionamento condotto dalla Ctp esclude che la ristretta base proprietaria possa di per sé costituire una presunzione legale o relativa, comportando per l'effetto l'automatica attribuzione dell'eventuale maggior reddito della società ai soci. Se, infatti, è ammissibile l'attenuazione dei connotati giuridici e formali tipici delle società di capitali in ragione dell'estrema personalizzazione scaturente dalla ristretta base, occorre uno sforzo maggiore per derogare all'operatività dell'art. 2433 c.c. ed ottenere il riconoscimento dell'avvenuta apprensione degli utili da parte dei soci; pertanto, occorre a tal fine il conforto di ulteriori elementi gravi, precisi e concordanti, idonei a fondare la presunzione in parola.

La sussistenza, dunque, dei presupposti soggettivi, prescindendo dalla generalizzazione che è alla base della logica presuntiva, per cui è "verosimile" la distribuzione degli utili da parte dei soci in strutture societarie con una base ristretta, richiede il riscontro di altri elementi asseverativi da verificare caso per caso. In mancanza di tali elementi di conferma, l'inferenza che è alla base della presunzione in questione assume il connotato della verosimiglianza, ma non ha la dignità che meglio si attaglia alla prova del fatto fiscale della c.d. probabilità logica.

Sul punto, è opportuno osservare come la sentenza in commento giunga a ritenere l'obiezione del socio ricorrente riguardo la sua estraneità all'esercizio dell'attività di impresa, sufficiente a costituire un valido elemento indiziario volto a superare la presunzione di distribuzione di utili occulti, degradando, al contempo, il riferimento alla particolare struttura societaria alla mera illazione, salvo che non ricorrano elementi ulteriori in grado di dare luogo ad una presunzione qualificata. Diversamente argomentando, l'asserita complicità della compagine sociale è validamente interrotta dalla contrapposizione di un ruolo marginale svolto dal socio all'interno della struttura commerciale e produttiva della società<sup>3</sup>.

La *regula iuris* che, pertanto, sembrerebbe potersi cogliere dalla decisione in esame è quella per cui, al fine di rendere convincente la presunzione fon-

<sup>3</sup> E. DELLA VALLE, *Presunzione di riparto di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria*, in *Le Società*, 1991, 826.

data sulla distribuzione degli utili extrabilancio nel senso di conseguire una prova logicamente probabile, è opportuno integrare la probabilità statistica o frequentistica che si accompagna al fatto noto della ristretta base societaria con altri elementi di conferma, il cui reperimento rappresenta un onere incombente sulla stessa Amministrazione finanziaria.

Il sostegno richiesto in ordine alla sussistenza di altri elementi indiziari, inoltre, involge anche il profilo oggettivo della fattispecie considerata nella sentenza in commento, atteso che, in ossequio al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., possono produrre utili distribuibili ai soci solo gli accertamenti riguardanti operazioni da cui la società abbia conseguito dei ricavi extracontabili. Correlativamente è difficile argomentare sulla percezione di utili extrabilancio senza che vi sia la contestazione di fatti potenzialmente idonei ad incrementare la ricchezza conseguita dalla società, come nell'ipotesi dei ricavi occultati o di costi inesistenti.

Su tale presupposto, si è rilevato che, stante la delicata prerogativa di far ricadere il maggior reddito accertato in capo ad un ente collettivo su di un altro soggetto, ricade sull'Agenzia delle entrate l'onere di utilizzare i poteri istruttori per dimostrare il trasferimento di denaro dalla società ai soci. Ponendosi in contrasto con il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (di cui è espressione la sentenza n. 21415 del 2007), l'orientamento espresso dalla sentenza in commento demanda alle Agenzie fiscali il compito di accertare che effettivamente vi sia stato un (possibile) trasferimento di somme dalla società ai soci<sup>4</sup> attraverso il dato (anche indiziario) per cui il contribuente verificato abbia percepito utili extrabilancio (anche attraverso la ricostruzione delle movimentazioni finanziarie) ovvero risulti possedere immobili e patrimoni occultati.

Sul piano processuale mette conto di evidenziare, da ultimo, l'avallo del *modus operandi* stabilito dall'art. 40, c. 2, d.p.r. n. 600 del 1973 che vede sia la società, sia i soci, essere destinatari di autonomi avvisi di accertamento, instaurando separati procedimenti il cui esito, in verità, può dare luogo a risultati differenti. Tuttavia, l'impugnativa dell'avviso di accertamento avverso la società ovvero contro l'atto di rettifica nei confronti del socio, purché incentrata sul reddito prodotto dall'ente collettivo, integra l'ipotesi del litisconsorzio necessario, atteso che il reddito societario quale oggetto processuale rappresenta il comune denominatore "normativamente unitario" ai sensi della lettura costituzionalmente orientata dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992.

<sup>4</sup> *Ex multis*, Cass., Sez. trib., Ord. n. 16338 del 2012.

Certo è che se le controversie aventi ad oggetto il reddito della società o le modalità del suo accertamento devono svolgersi nel contraddittorio della società e dei soci, stante il rapporto di dipendenza tra le due situazioni sostanziali, correlativamente è illegittima per violazione del diritto a predisporre una difesa adeguata, la rettifica al socio di società a ristretta base proprietaria senza che gli venga notificato (ma semplicemente richiamato numericamente) l'avviso di accertamento azionato in capo a quest'ultima.

**ACCERTAMENTO – Sintetico – Contraddittorio preventivo – Produzione di documentazione – Motivazione dell'atto impositivo – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 605 del 10 marzo 2014.

*In tema di accertamento sintetico, qualora a seguito di invito al contraddittorio il contribuente presenti della documentazione, l'ufficio è tenuto a confutare ogni allegazione e dare esauriente replica al contribuente dei motivi per cui non ritiene di accogliere le giustificazioni da questo adottate.*

**ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità – Accertamento con adesione – Efficacia sanante – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma A. – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 459 del 25 febbraio 2014.

*Il contraddittorio preventivo all'accertamento, costituendo il reddito-metro una presunzione semplice, si attua attraverso un confronto diretto tra ufficio e contribuente. La sua mancata attivazione comporterebbe la nullità del relativo avviso, superabile nel caso in cui sia stato avviato su iniziativa del contribuente il procedimento di accertamento con adesione, nel quale il contraddittorio si è comunque realizzato.*

**ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Valenza probatoria – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Romanelli – Relatore: Monterisi). Sent. n. 2462 del 1 dicembre 2014.

*L'applicazione del redditometro costituisce solo un mero indizio, che deve essere sostenuto e corroborato da altri elementi di prova prima di poter essere tradotto, con l'avviso di accertamento, nella rettifica del reddito dichiarato e, per questo, l'ufficio ha l'obbligo di analizzare la situazione concreta del contribuente.*

**ACCERTAMENTO – Sintetico – Compensazione delle perdite d'impresa con redditi della stessa natura – Applicazione del metodo sintetico – Presupposto – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Di-ma). Sent. n. 1491 del 23 giugno 2014.

*L'accertamento secondo il metodo sintetico non è conseguenza automatica di ogni fattispecie in cui il reddito complessivo netto è inferiore rispetto a quello desumibile in via presuntiva dalla disponibilità di determinati beni-indice, in base allo scostamento previsto ex lege. La possibilità di compensare le perdite d'impresa in contabilità ordinaria con redditi della stessa natura conseguiti nei quattro esercizi successivi è espressamente prevista dall'art. 8, punti 1 e 3, del tuir. Pertanto, il conseguimento della perdita e la successiva compensazione può ben determinare l'azzeramento dei redditi delle annualità oggetto di accertamento, assumendo, dunque, una portata dirimente a favore del soggetto verificato, poiché, in tale contesto, l'eventuale scostamento superiore alla percentuale normativamente prevista non integra i presupposti per l'accertamento sintetico.*

**ACCERTAMENTO – Sintetico – Art. 38, comma 4, del d.p.r. n. 600 del 1973 ante 30 maggio 2010 – Presupposto – Confronto tra i valori accertati e dichiarati al netto delle deduzioni e detrazioni – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente e relatore: Cigna). Sent. n. 1184 del 26 maggio 2014.

*Ai sensi dell'art. 38, comma 4, del d.p.r. n. 600 del 1973, in vigore dal 3 dicembre 2005 al 30 maggio 2010, il confronto tra reddito accertato e reddito dichiarato va fatto tra il reddito complessivo netto determinato dall'ufficio in base ai parametri di cui al d.m. 10 settembre 1992*

*e il reddito complessivo netto dichiarato, cioè al netto degli oneri deducibili. Il mancato verificarsi della condizione di cui al comma 4 dell'art. 38, secondo il raffronto indicato, travolge l'intero accertamento per l'annualità considerata.*

**ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Natura di presunzione semplice – Inversione dell'onere della prova.**

**IDEM – Rilevanza del mero possesso dei beni – Esclusione – Valutazione delle spese per il mantenimento e la manutenzione.**

**IDEM – Onere della prova – Contenuto.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Colagrande). Sent. n. 2106 del 24 settembre 2014.

*La presunzione semplice che scaturisce dall'applicazione del reddito-metro genera l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente l'onere di dimostrare che il dato di fatto sul quale si fonda non corrisponde alla realtà, ovvero di darne una diversa valutazione<sup>1</sup>.*

*In tema di reddito-metro l'effettiva capacità contributiva del contribuente non deve essere individuata in base alla mera proprietà e provenienza dei beni, bensì valutando le spese per il loro mantenimento e manutenzione.*

*In tema di reddito-metro l'onere della prova del contribuente verte sulla dimostrazione, in forza delle capacità finanziarie disponibili, pur se derivanti da risparmi accumulati nel tempo, di poter congruamente fronteggiare i costi del proprio stile di vita e sulla dimostrazione della irragionevolezza degli indici di spesa<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Sul punto, MARCO GREGGI, "La prova contraria nell'accertamento redditometrico", in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2013, pagg. 121 e ss..

**ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Presunzione semplice – Prova contraria – Caratteristiche.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma A. – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 1205 del 27 maggio 2014.

*I coefficienti ministeriali che quantificano il reddito ai fini del reddito-metro non hanno valore di presunzione legale relativa, ma di presun-*

*zione semplice, sicché il contribuente può anche sindacare la quantificazione del reddito derivante dall'applicazione dei coefficienti operata dall'ufficio, ma non con argomentazioni astratte, bensì soltanto producendo prove contrarie, documentate, certe e precise.*

### **Nota del prof. avv. Gianluca Selicato**

#### ***La rideterminazione del reddito accertato in via sintetico-redditometrica ad opera del giudice tributario***

Nella sua breve ma densa motivazione, questa sentenza affronta in modo convincente alcuni problemi collegati all'applicazione delle stime redditometriche. Inoltre, sebbene riferiti alla precedente formulazione dell'art. 38, comma 4 e ss., del d.p.r. n. 600 del 1973, ovvero a quella antecedente alla riscrittura della norma ad opera del d.l. n. 78 del 2010, i principi statuiti dai giudici baresi parrebbero suscettibili di estensione anche al vigente quadro normativo. Essi s'appuntano, infatti, sul riparto della prova tra fisco e contribuente che costituisce un elemento di continuità tra il "nuovo" e il "vecchio" redditometro.

Il ragionamento della Commissione tributaria regionale non approda a soluzioni originali inserendosi, piuttosto, nel solco di un consolidato e condivisibile orientamento delle Corti di merito e di legittimità che esige che il contribuente corrobori un'eventuale tesi avversa alle risultanze dell'accertamento redditometrico con argomenti di prova certi e precisi, auspicabilmente di natura documentale, anziché con fragili argomentazioni astratte<sup>1</sup>. Questo stes-

<sup>1</sup> Conviene tuttavia segnalare che nell'illustrazione delle modalità d'applicazione del nuovo redditometro, è stata la stessa Agenzia delle entrate a riconoscere il valore meramente indiziario della stima redditometrica basata sui valori medi ordinari, com'è testimoniato da un eloquente passaggio della circolare 24/E del 2013 che stabiliva, nel caso di utilizzo in chiave presuntiva delle spese medie rilevate dall'Istat (già all'epoca considerato residuale ma adesso ulteriormente ridotto dall'Autorità sulla privacy), la possibilità per il contribuente di "utilizzare argomentazioni logiche a sostegno di una sua diversa rappresentazione della situazione di fatto", invitando gli uffici a salvaguardare l'economicità e l'efficacia dell'azione amministrativa, considerando «anche le evidenze e le argomentazioni in concreto rappresentate dal contribuente, logicamente sostenibili, pur se non supportate da documentazione». Ma non può trascurarsi come già prima della novella dell'art. 38 cit., peraltro, la dottrina (a differenza della giurisprudenza) aveva ritenuto ingiustificato pretendere dal contribuente una prova particolarmente rigorosa in ordine all'irrelevanza reddituale della spesa sinteticamente accertata. Sosteneva al riguardo R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 397, rifiutando la disparità di trattamento tra fisco e contribuente, che "dato che i ragionamenti su cui si basa l'accertamento sintetico hanno natura indiziario-presuntiva, così pure

so orientamento, da tempo contrappone all'inversione dell'onere probatorio, su cui il redditometro si fonda, il riconoscimento dell'importanza dell'esame, ad opera dello stesso ufficio impositore, degli elementi offerti dal contribuente nello sforzo di documentazione e rappresentazione delle sue effettive disponibilità finanziarie<sup>2</sup>.

Come questa sentenza conferma, però (ed è questo il profilo di maggiore interesse), troppe volte l'apprezzamento degli argomenti difensivi, ove pure sorretti da elementi di natura documentale, avviene per la prima volta dinanzi al giudice anziché – come la stessa prassi amministrativa da tempo ammonisce – nel corso del contraddittorio con l'ufficio. Né risulta chiaro se, nel caso deciso dalla Commissione tributaria pugliese, il contraddittorio abbia o meno preceduto l'adozione dell'atto impositivo. Certo è che nemmeno nell'ambito dell'accertamento con adesione, di cui la motivazione della sentenza d'appello dà invece conto, gli indizi e le prove forniti dal ricorrente sembrerebbero aver ricevuto alcuna considerazione quasi che vi fosse, nell'Amministrazione finanziaria, un'aprioristica resistenza a far cedere l'apparenza di fronte ad una differente realtà.

Si trascura, in tal modo, che il redditometro desume dalla spesa reale e presunta dell'individuo un livello di capacità contributiva che può anche essere molto prossimo alla realtà, ma che, considerata la fisiologica incapacità del fisco di calarsi nelle vicende familiari di ciascuno e, in taluni casi, i limitati elementi di conoscenza di cui esso dispone, potrebbe anche divergere sensibilmente. Si trascura, altresì, che proprio l'inversione dell'onere probatorio su cui l'intero ragionamento inferenziale s'impenna rende particolarmente gravosa la posizione del contribuente, talvolta chiamato finanche a dimostrare il collegamento diretto tra la singola spesa e le disponibilità finanziarie documentate.

Tutte circostanze, queste, che dovrebbero indurre l'Agenzia delle entrate, a prescindere dalle istruzioni operative o dagli specifici obblighi di legge, a dedicare molta cura all'esame dei documenti prodotti da chi intenda, nel proprio interesse, contribuire fattivamente allo sforzo di ricostruzione di una realtà spesso lontana nel tempo.

Nel caso affrontato dalla sentenza in rassegna, lo scostamento reddituale contestato dall'ufficio è stato inizialmente ridotto dal giudice di prime cure,

*le argomentazioni difensive del contribuente potranno essere indiziarie, dovendo rispondere al consueto requisito di essere più attendibili e persuasive di quelle su cui si fonda l'accertamento*".

<sup>2</sup> Questi temi sono affrontati in modo approfondito in G. SELICATO, *Il nuovo accertamento sintetico dei redditi*, Bari, 2014, *passim*.

quindi ulteriormente abbattuto da quello del gravame. La rideterminazione della pretesa nel *quantum*, però, s'è avvalsa di una differente tecnica dal momento che solo il giudice d'appello s'è preoccupato di ponderare accuratamente le prove e gli indizi del contribuente essendosi di contro limitata la Ctp a riconoscere una discutibile riduzione forfettaria della pretesa che parrebbe del tutto aliena alle regole d'azione invocate dalle parti. Se non contestata, la presunzione semplice attinta dal redditometro assurge a livello di prova. Ma se taluno degli elementi indicativi di capacità contributiva su cui la presunzione di reddito si fonda, ovvero se la presunta indisponibilità finanziaria su cui il ragionamento inferenziale si basa sono smentite dal contribuente con oggettiva evidenza, non è ammissibile accedere a soluzioni equitative di alcun genere. Il giudice e, ancor prima, l'ufficio hanno il dovere di ponderare le prove e gli indizi avversi, indicando espressamente le ragioni che dovessero indurre a ritenerli insufficienti a superare la presunzione.

Ed è proprio questo il pregio dello sforzo profuso dal giudice d'appello che ha tentato di ricostruire meticolosamente la realtà avvalendosi di ogni elemento in suo possesso e senza lasciarsi in alcun modo condizionare dalla fonte legislativa della presunzione reddituale. E proprio perciò avrebbe potuto, forse, spingersi ancora oltre censurando maggiormente la condotta di un ufficio che non sembrerebbe essersi affatto preoccupato di esplicitare, nella motivazione dei suoi atti, le ragioni che lo avrebbero indotto a non riconoscere l'infondatezza, sia pure parziale, della propria tesi.

La previsione dell'obbligo di contraddittorio preventivo nell'ambito del nuovo procedimento d'accertamento sintetico-redditometrico (*ergo* in un contesto normativo differente da quello al cui interno è stata assunta questa decisione) è stata considerata, da molti, un traguardo di civiltà nei rapporti tra fisco e contribuente e non solo, dunque, un'ovvia declinazione del principio di leale collaborazione e buona fede tra le parti del rapporto tributario. Ma proprio tale obbligo induce a prestare maggiore attenzione, in sede giudiziale, alla sua osservanza in senso sostanziale. In altri termini, affinché l'esercizio del diritto di difesa riceva concreta tutela e perché il redditometro possa rivelarsi, qual è, strumento di rilevante precisione nell'accertamento dell'effettiva capacità contributiva del singolo individuo, è indispensabile che le commissioni tributarie s'indignino ogni qual volta l'ufficio, per motivi che non meritano nemmeno di essere indagati, riduca il confronto con il contribuente in una mera occasione di incontro, scegliendo di avvalersi, nel prosieguo dell'azione accertatrice, di una motivazione meramente formale a sostegno del suo ragionamento.

L'odiosa tendenza degli uffici di assegnare un valore meramente formale al contraddittorio risulta palesemente lesiva del diritto di difesa del contri-

buyente ed è apertamente avversata dalla dottrina<sup>3</sup> e da efficaci arresti della Cassazione. Nella sentenza n. 4624 del 2008, ad esempio, la Corte Suprema ha confermato la nullità, per difetto di motivazione, dell'atto impositivo fondato sull'applicazione dei coefficienti e parametri presuntivi di reddito ma privo di una "adeguata replica tale da superare le deduzioni del contribuente". Questo atteggiamento, ancora oggi abbastanza diffuso, non rischia soltanto di indebolire la posizione dell'ufficio. Esso può eroderne la stessa credibilità, stimolando quegli anticorpi dell'innovazione procedimentale che stanno seriamente pregiudicando l'entrata a regime del nuovo redditometro.

La diffidenza per questa tecnica di ricostruzione induttiva del reddito s'annida anche nella discutibile pretesa, cui s'è già fatto cenno, di ribaltare sul contribuente l'onere di dimostrazione del nesso eziologico tra le somme a disposizione e la spesa che con tali somme sarebbe stata sostenuta. Per quanto siffatta prova sia stata generalmente ritenuta "diabolica"<sup>4</sup>, la Cassazione ha a volte assunto un atteggiamento poco garantista che rischia di rendere eccessivamente impegnativa la difesa del contribuente<sup>5</sup>. Ma oltre che avversata da autorevole dottrina<sup>6</sup>, questa impostazione non sembra persuadere le corti di

<sup>3</sup> V. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 4.

<sup>4</sup> Così G. FALSITTA, *Le presunzioni in materia di imposte sui redditi*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985 (a cura di A.E. GRANELLI), Rimini, 1987, 73. In senso analogo, M. BEGHIN, *Qualche sottolineatura a proposito di accertamenti sintetici e sintetico-redditometrici*, in *NeΩtepa*, n. 1 del 2010, 16, secondo cui: "La prova del preciso, millimetrico collegamento tra tenore di vita e disponibilità economiche non riconducibili a fattispecie di evasione rischia perciò di trasformarsi nella richiesta di una prova documentale che il contribuente non è in condizione di poter offrire, quando anche volesse farlo (probatio diabolica)".

<sup>5</sup> Pur inserendosi nell'ambito di un orientamento rimasto minoritario, la Cass., Sez. trib., Sent. n. 6813 del 2009 (su *Corr.trib.*, 2009, 1588 e ss., con commento di S. MULEO, *Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente dall'accertamento sintetico*), ha considerato insufficiente la prova generica in ordine alla disponibilità dei redditi, ritenendo inaspettatamente "necessaria anche la prova che la spesa per incrementi patrimoniali sia stata sostenuta, non già con qualsiasi altro reddito, ma proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta". Tale indicazione è stata successivamente ribadita dalla stessa Corte, nella Sent. n. 24957 del 2010, (anch'essa su *Corr. trib.*, 2011, 514, con commento di S. MULEO, *Accertamento sintetico per spese per investimenti patrimoniali ed oneri impliciti di documentazione*).

<sup>6</sup> Osserva M. BEGHIN, *op. ult. cit.*, 16: "La prova della 'disponibilità' riguarda, invero, un fatto statico (ad esempio, l'esistenza di una determinata somma, in una certa data, nel conto corrente del contribuente) mentre la prova dell'impiego attiene il profilo dinamico della ricchezza, dovendosi indugiare sulla consistenza dei pagamenti, sul momento in cui tali pagamenti sono stati effettuati, sulla tipologia della provvista utilizzata, sulle generalità del beneficiario e così via. Pertanto, la dimostrazione del nesso, a differenza della dimostrazione di una mera disponibilità di denaro, si presenta sin d'ora più articolata ed impegnativa, trattandosi di legare singole spese a singole movimentazioni monetarie e queste ultime, a loro volta, a di-

merito il cui processo decisionale si riduce generalmente ad una verifica della congruità tra spese sostenute e somme di cui il contribuente avrebbe potuto legittimamente disporre. In questo accertamento rileva, semmai, l'attendibilità e la certezza degli elementi a sostegno del ricorso, assumendo valenza decisiva, nella maggior parte dei casi, la prova documentale dei fatti riferiti. Ed anche la più recente prassi dell'Amministrazione finanziaria sembra propendere per una più ampia libertà di prova del contribuente, riconoscendo la possibilità di "dimostrare con prove dirette che le 'spese certe' attribuite hanno un diverso ammontare o che sono state sostenute da soggetti terzi"<sup>7</sup>. Soluzione, questa, coerente con la disciplina attuativa dell'art. 38 cit. (d.m. 24 dicembre 2012) che ha riconosciuto a chiare lettere la facoltà del contribuente di dimostrare che il finanziamento delle spese sia avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta, ovvero con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile; oppure, ancora, da parte di soggetti diversi dal contribuente<sup>8</sup>.

La sentenza in commento, al riguardo, assume una posizione intermedia. In un primo momento, infatti, disconosce la valenza giustificatrice di un disinvestimento patrimoniale per un duplice ordine di ragioni: perché non del tutto corrispondente ad importi e causali dei versamenti indicati dall'appellante e perché non sarebbe stata offerta la prova che le somme ricavate dalla vendita immobiliare siano rimaste nella disponibilità del coniuge (assenza del nesso eziologico). Successivamente, però, si sforza di ricostruire gli eventi osservando con cura gli elementi in suo possesso, ed evidenzia fatti e circostanze compatibili con il sospetto che dette somme abbiano avuto un differente destino che le avrebbe ricondotte nell'alveo di un successivo acquisto immobiliare di maggiore ammontare.

Orbene, in questi termini – ma solo in questi termini – la pretesa di ricostruire i flussi del denaro e la sua permanenza nella diretta disponibilità del

*sponibilità legittimamente escluse dal circuito dichiarativo*". Dubbi sull'ardita tesi della Cassazione vengono espressi anche da S. MULEO (*Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente dall'accertamento sintetico*, cit., 1588) e, più di recente ma con argomentazioni in parte differenti, da M. BASILAVECCHIA, «Privacy» e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio, in *Corr. trib.*, 2014, 13.

<sup>7</sup> Si tratta di un percorso argomentativo alternativo agli altri descritti nella medesima circolare 24/E del 2013, ove è espressamente ammessa la prova dell'avvenuto finanziamento delle spese con: a) redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta; b) redditi esenti; c) redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta; d) redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

<sup>8</sup> In questi termini l'art. 4, comma 1, del d.m. cit..

contribuente può avere un senso, dal momento che altri indizi e circostanze lascerebbero altrimenti presumere che le somme abbiano avuto un distinto impiego. Ma in tutti i casi in cui non vi è alcun motivo di ritenere che le disponibilità finanziarie di cui il contribuente avrebbe potuto disporre siano state impiegate *aliunde*, non si vede perché mai il contribuente debba essere esposto al rischio di non riuscire a fornire una “prova negativa” in ordine al contestatissimo nesso eziologico.

**ACCERTAMENTO – Studi di settore – Avvocato – Esercente l’attività da cinque anni – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante – Relatore: Marchitelli). Sent. n. 124 del 20 gennaio 2014.

*È illegittimo, in quanto fondato su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, l’accertamento mediante la metodologia degli studi di settore, emesso nei confronti di un avvocato, che abbia iniziato la propria attività professionale cinque anni prima. La mancata immediatezza dei ricavi è riconosciuta dalle stesse casse previdenziali, con la previsione di versamenti ridotti per i giovani iscritti, essendo previsto, tra l’altro, per le “nuove attività” un regime fiscale agevolato e semplificato con esonero dall’obbligo di tenuta delle scritture contabili ed esclusione dell’applicazione di parametri e studi di settore.*

**ACCERTAMENTO – Studi di settore – Presenza di dipendente irregolare – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Gentile). Sent. n. 803 del 2 aprile 2014.

*La presenza di un dipendente non regolare giustifica la rettifica dei ricavi operata dall’ufficio ai sensi dell’art. 39, comma 1, lett. d, del d.p.r. n. 600 del 1973, dal momento che l’incidenza del costo di lavoro costituisce di per sé un aumento presuntivo dei ricavi.*

**ACCERTAMENTO – Studi di settore – Omessa allegazione delle risultanze all’avviso – Nullità – Non sussiste.**

**IDEM – Studi di settore – Natura – Presunzione semplice – Neces-**

**sità di ulteriori indagini e riscontri – Prova contraria – In sede procedimentale o giurisdizionale.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 696 del 24 marzo 2014.

*Non sussiste lesione del diritto di difesa nel caso in cui all'avviso di accertamento non vengano allegati le risultanze dello studio di settore, sul quale lo stesso si fonda, trattandosi di atto noto al contribuente, per averlo egli stesso redatto ed allegato alla dichiarazione dei redditi.*

*Gli studi di settore, ferma restando la loro validità metodologica, costituiscono uno strumento di accertamento, avente natura di presunzione semplice, che fornisce una indicazione da riportare alla concreta situazione rappresentata dagli elementi oggettivi forniti dal contribuente, non costituendo un criterio unico e cogente per la determinazione dei ricavi e necessitando di approfondimento attraverso ulteriore e specifica indagine accertatrice. Non può invero ammettersi che il reddito possa essere determinato in maniera automatica, a prescindere dalla reale capacità contributiva e la prova contraria da parte del contribuente può essere fornita sia nel contraddittorio endoprocedimentale che in sede giurisdizionale.*

**ACCERTAMENTO – Studi di settore – Natura – Presunzione semplice – Determinazione automatica del reddito – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 1445 del 24 giugno 2014.

*La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici. Il contribuente, pertanto, ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'area dei soggetti cui possono essere applicati i parametri, ovvero la specificità dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dei parametri prescelti e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. Diversamente detto strumento accertativo si tra-*

*sformerebbe da mezzo di accertamento a mezzo di determinazione del reddito.*

**ACCERTAMENTO – Società di comodo – Riconversione produttiva di un immobile – Natura di presunzione di maggior reddito – Non sussiste.**

**ACCERTAMENTO – Disposizioni antielusive – Avviso non preceduto da interpello disapplicativo – Tutela giurisdizionale – Preclusione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 2005 del 13 ottobre 2014.

*Il compendio immobiliare acquistato con destinazione d'uso di ufficio, classificato in bilancio nella voce "immobilizzazioni in corso e acconti" per essere destinato ad una riconversione produttiva ai fini di un business, non concorre al test di operatività previsto dalla normativa sulle società di comodo, ex art. 30 della legge n. 724 del 1994.*

*L'omessa presentazione dell'istanza di interpello, che rappresenta un mero parere non vincolante per il contribuente e né lesivo della sua sfera giuridica, non impedisce al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusione di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. nn.16183 del 2014 e 5843 del 2012.

**ACCERTAMENTO – Avviso – Processo verbale di constatazione – Produzione – Onere a carico dell'Amministrazione finanziaria – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Leoci – Relatore: Nettis). Sent. n. 661 del 15 maggio 2014.

*L'onere di produrre il processo verbale di constatazione, richiamato nell'avviso di accertamento impugnato quale parte integrante di questo, è a carico dell'Amministrazione e non del ricorrente. Ciò in quanto, da un lato, è onere dell'Ente impositore dimostrare la fondatezza del proprio assunto sulla base delle contestazioni effettuate dagli organi di*

*controllo, dall'altro, a norma dell'art. 6, comma 4, della legge n. 212 del 2000, al contribuente non possono essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'ufficio. Pertanto, l'acquisizione al processo del p.v.c. è indispensabile ai fini della decisione, non consentendo la sua mancata produzione di dare prova del credito vantato dall'Amministrazione nell'avviso di accertamento.*

**ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione su delega – Genericità del provvedimento autorizzativo – Nullità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Fischetti – Relatore: Di Pastena). Sent. n. 1320 del 21 maggio 2014.

*La sottoscrizione costituisce un requisito dell'atto impositivo necessaria per attribuire il provvedimento al suo autore. Sono pertanto nulli gli avvisi di accertamento che difettano della sottoscrizione da parte del direttore dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva validamente delegato, incombando sull'A.f. l'onere di dimostrare che a tale funzionario è stata conferita regolare e dettagliata delega a sottoscrivere l'atto.*

**ACCERTAMENTO – Avviso – Difetto di motivazione – Limitazione del diritto di difesa - Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di ma). Sent. n. 1463 del 25 giugno 2014.

*Le censure in merito alla motivazione dell'atto impositivo non possono essere sollevate apoditticamente ma vanno collegate e valutate in funzione dell'esercizio del diritto di difesa; ne consegue che è da escludersi ogni loro rilevanza allorché il detto diritto di difesa non ne rimanga inciso.*

**ACCERTAMENTO – Raddoppio dei termini decadenziali – Ipotesi di reato di natura tributaria – Archiviazione antecedente all'emissione dell'avviso – Illegittimità dell'accertamento – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Ventura). Sent. n. 204 del 24 gennaio 2014.

*L'Amministrazione finanziaria non può usufruire del raddoppio dei termini per procedere all'accertamento se l'atto fiscale è stato emesso successivamente al decreto di archiviazione disposto dal gip per una ipotesi di reato di natura tributaria prevista dal d.lgs. n. 74 del 2000.*

**ACCERTAMENTO – Società cancellata dal registro delle imprese – Soggettività passiva – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fiorella - Relatore: Di Mattina). Sent. n. 1410 del 14 aprile 2014.

*È illegittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti di una società cancellata dal registro delle imprese, in quanto i creditori insoddisfatti dal bilancio di liquidazione che siano stati già riconosciuti tali prima della cancellazione della società, hanno la possibilità di intestare le loro pretese unicamente nei confronti degli ex soci pro-quota, ossia fino alla concorrenza di quanto costoro hanno eventualmente ricevuto in base al bilancio finale di liquidazione.*

**Nota redazionale**

Sul punto, si veda la recente disposizione dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175 del 2014, il quale dispone che "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese".

In senso fortemente critico, si veda Ctp di Reggio Emilia, Sez. II, Sent. n. 5 del 2015.

**ACCERTAMENTO – Società di persone cancellata dal registro delle imprese – Avviso di accertamento – Notifica all'accomandatario – Validità.**

**IDEM – Società di persone cancellata dal registro delle imprese – Avviso di accertamento – Impugnazione da parte del socio – Sanatoria.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente: Dinapoli – Relatore: Coccioli). Sent. n. 168 del 14 novembre 2013.

*L'avviso di accertamento intestato alla società in accomandita semplice cancellata dal registro delle imprese e notificato al socio accomandatario, in quanto socio illimitatamente responsabile, è idoneo a produrre gli effetti nei confronti del socio stesso che è tenuto al pagamen-*

*to dei debiti societari anche oltre i limiti del patrimonio societario, in quanto la cancellazione della società di persone comporta una sorta di successione dei soci illimitatamente responsabili per i suoi debiti.*

*L'impugnazione da parte del socio dell'avviso di accertamento intestato e notificato alla società cancellata comporta la sanatoria della nullità in virtù dell'art. 156 c.p.c..*

**ACCERTAMENTO – Accertamento con adesione – Conferimento di incarico di rappresentanza privo di autentica – Invito a comparire – Notifica presso il domicilio del contribuente – Validità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Silvestrini – Relatore: De Francesco). Sent. n. 768 del 31 marzo 2014.

*Nel caso in cui l'istanza di accertamento con adesione venga prodotta con conferimento di incarico privo di autentica della firma del contribuente è corretto l'invio dell'invito a comparire presso il domicilio del contribuente, anziché presso il domicilio eletto nell'istanza.*

**ACCERTAMENTO – Accertamento con adesione – Mancato contraddittorio per fatto imputabile al contribuente – Sospensione del termine di 90 giorni – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Ventura). Sent. n. 209 del 24 gennaio 2014.

*L'istanza di accertamento con adesione proposta dal contribuente e non seguita da alcun tipo di contraddittorio né dalla esibizione di documentazione in grado di smentire in tutto o in parte la pretesa impositiva, rappresenta un uso strumentale e prettamente dilatorio dell'istituto tendente a conseguire il beneficio di un termine più lungo per proporre ricorso. La mera proposizione dell'istanza di adesione, dunque, non è da sola sufficiente ad ottenere la fruizione del beneficio della sospensione dei termini di novanta giorni ai fini della proposizione del ricorso. Ne consegue che l'eventuale azione d'impugnazione dell'avviso di accertamento deve essere proposta nel rispetto dei termini ordinari di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.*

## PROCESSO TRIBUTARIO

**PROCESSO – Giurisdizione – Atti successivi alla cartella di pagamento – Art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Pignoramento presso terzi – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente e relatore: Marrese).  
Sent. n. 117 del 17 gennaio 2014.

*L'opposizione al pignoramento presso terzi appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario e non del giudice tributario, atteso che detto pignoramento è atto di esecuzione forzata, la cui natura non rimane in alcun modo influenzata dalle ragioni sulle quali si fonda l'opposizione del debitore<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Nello stesso senso, Ctr Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 258 del 2014.

**PROCESSO – Giurisdizione – Atto di pignoramento – Crediti tributari – Contestazioni riguardanti l'omessa notifica della cartella – Giurisdizione tributaria – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente e relatore: Volpe). Sent. n. 300 del 5 febbraio 2014.

*Con riguardo alla opposizione avverso un atto di pignoramento (presso terzi) è da affermarsi la giurisdizione tributaria nel caso in cui si tratti di crediti di natura tributaria e la contestazione attenga alla omessa notifica della cartella e, quindi, al diritto di procedere all'esecuzione forzata e non all'esecuzione in quanto tale.*

**PROCESSO – Giurisdizione – Tributo dovuto agli ordini professionali – Mancato pagamento della cartella – Preavviso di fermo amministrativo – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente e relatore: Silvestri).  
Sent. n. 56 dell'8 gennaio 2014.

*L'opposizione al preavviso di fermo amministrativo per il mancato pagamento di tributi dovuti agli ordini professionali (nella specie, degli avvocati) appartiene alla cognizione del giudice ordinario e non del giudice tributario.*

**PROCESSO – Giurisdizione – Infrazioni al codice della strada – Mancato pagamento della cartella – Preavviso di fermo amministrativo – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Fischetti – Relatore: Di Pastena). Sent. n. 61 dell'8 gennaio 2014.

*Non sussiste la giurisdizione tributaria in caso di impugnazione di atto dell'Agente della riscossione portante somme rivenienti da sanzioni per infrazioni al codice della strada.*

**PROCESSO – Poteri del giudice – Limiti.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Dell'Atti – Relatore: Vigorita). Sent. n. 987, parte I, del 29 agosto 2014.

*Il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia delle dichiarazioni rese dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formali), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria ed a ricondurla, mediante motivata valutazione sostitutiva, alla sua corretta misura entro i limiti posti dalle domande ed ai valori dedotti dalle parti.*

**PROCESSO – Poteri del giudice – Mancata produzione documentale – Acquisizione per ordine del giudice – Art. 210 del c.p.c. – Applicabilità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Di Ma). Sent. n. 1241 del 3 giugno 2014.

*All'abrogazione del potere del giudice di ordinare il deposito di documenti necessari ai fini del processo, previsto dall'art. 7, c. 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, non può supplirsi mediante la previsione contenuta nell'art. 210 del c.p.c., nell'ipotesi in cui il mancato deposito dei documenti sia conseguente ad una attività omissiva di una parte processuale, che impedisca al giudice di esaminare la fondatezza della pretesa impositiva.*

## **Nota del prof. avv. Anna Rita Ciarcia**

### ***Il giudice tributario non può sostituirsi alle parti nella ricerca del materiale probatorio***

**Il fatto.** L'Agenzia delle entrate aveva proposto appello avverso la sentenza della Ctp di Bari che aveva accolto il ricorso del contribuente e, conseguentemente, aveva annullato gli avvisi di irrogazioni di sanzioni. L'Agenzia, nell'atto di appello, in particolare, deduceva la violazione, da parte dei giudici di prime cure, dell'art. 210 c.p.c. in quanto i giudici avevano omesso di utilizzare i loro poteri istruttori e, dunque, avevano deciso senza conoscere i fatti posti a fondamento della decisione. La prova che secondo l'Agenzia appellante non era stata richiesta dai giudici, era un p.v.c., relativo ad una ditta terza rispetto al contribuente, parte del giudizio.

La Ctr di Bari ha, correttamente, rigettato l'appello e ritenuto infondato il richiamo di cui all'art. 210 c.p.c., sia per carenza dei presupposti di legge necessari per poter ordinare l'esibizione di documenti alle parti del giudizio e sia per violazione dell'art. 12, c. 7, della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trattandosi di documenti già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

**I poteri istruttori del giudice tributario e l'applicabilità, in ambito tributario, dell'art. 210 c.p.c..** Al giudice tributario sono attribuiti ampi poteri in funzione di garanzia dell'assetto di interessi costituzionali in materia, comprendente non solo i principi cardine in materia di capacità contributiva (art. 23 e art. 53 Cost.), ma anche il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), il principio del diritto di difesa (art. 24 Cost.), ed il principio di un giusto processo che si svolga nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale (art. 111 Cost.).

Gli ampi poteri attribuiti al giudice servono a bilanciare gli effetti distortivi che il metodo dispositivo causa in un processo, quale quello tributario, in cui le parti in causa si trovano in una posizione di non equivalenza, così da garantire la massima acquisizione di fatti nel processo, non garantita altrimenti in modo equivalente dall'iniziativa di parte.

Quanto al potere del giudice tributario di ordinare alle parti il deposito di documenti necessari ai fini del giudizio, tale potere era regolato dal c. 3, dell'art. 7, del d.lgs. n. 546 del 1992; tale comma, però, con la legge n. 248 del 2005, è stato abrogato<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Nella circolare di chiarimento (la n. 10/E del 2006) si ritiene che tale soppressione deve

La lacuna, che potrebbe incidere gravemente sull'effettivo equilibrio delle parti processuali, potrebbe essere colmata ammettendo l'applicazione, al processo tributario, del mezzo istruttorio proprio del rito civile<sup>2</sup>.

A favore dell'applicabilità dell'art. 210 c.p.c. nel processo tributario depone la circostanza che quella dettata dall'art. 7, c. 3, d.lgs. n. 546 del 1992 era norma speciale rispetto alla norma generale, codificata nell'art. 210 c.p.c.. A conferma di quanto detto, è intervenuta anche la Corte Costituzionale<sup>3</sup>.

Sebbene, quindi, non ci siano dubbi circa l'applicabilità dell'art. 210 c.p.c. al giudizio tributario, nel caso *de quo*, la Commissione ha ritenuto di non dover esercitare tale potere, ciò in quanto, anche se il giudice tributario ha il potere di disporre accertamenti istruttori, la parte ha l'onere processuale di offrire al giudice tutte le prove idonee a suffragare la validità della propria pretesa e non può addurre, come motivo d'impugnazione della pronuncia resa dal giudice, il fatto che questi non ha supplito alle inadempienze processuali della parte stessa.

I poteri istruttori della Commissione tributaria non possono servire per dare una seconda opportunità agli uffici; l'istruttoria processuale serve a verificare i risultati raggiunti in sede amministrativa ma i giudici non devono svolgere alcun ruolo di supplenza o d'assistenza a favore dell'ufficio<sup>4</sup>.

indurre gli uffici a prestare la massima attenzione affinché gli atti, i fatti e i comportamenti assunti nel processo tributario siano debitamente documentati.

<sup>2</sup> FERLAZZO NATOLI – BUCCISANO, *L'abrogazione del comma terzo dell'art. 7 del d.lgs. 546 del 1992, tra limiti ed estensioni dei poteri delle Commissioni tributarie*, in *Boll. Trib.*, 2006, 563 e ss., secondo i quali, in conclusione, l'applicazione dell'art. 210 c.p.c. al processo tributario (anziché l'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992) sembra la soluzione da perseguire *de iure condendo*, anche per porre fine alla più volte perpetrata *conventio ad escludendum* dei principi generali alla sfera giuridica tributaria. A tal proposito: CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. Trib.*, 2006, 612 e ss., per il quale, per superare i problemi posti dalla riforma del 2005, si potrebbe riconoscere alle Commissioni tributarie il potere di ordinare alle parti l'esibizione dei documenti *ex art. 210 c.p.c.*; nello stesso senso: INGRAO, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 2 del 2006, 362.

<sup>3</sup> C. Cost., Sent. n. 109 del 2007; secondo la Consulta il principio dell'applicabilità al processo tributario, in quanto compatibili, delle norme del c.p.c. fissato dall'art. 1, c. 2, del d.lgs. n. 546, ed il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione contenuta nell'art. 7 del d.lgs. citato, impongono di ritenere che nel giudizio tributario la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 c.p.c. (e, quindi, anche nei confronti dei terzi), ed è ovvio che l'esigenza di un'istanza di parte affinché il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti è coerente con il principio dispositivo che, relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario, e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'Amministrazione o il contribuente.

<sup>4</sup> TESAURO, *Parità delle armi e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1977, I, 137. In giurisprudenza, per tutte, Cass., Sez. trib., Sent. n. 12345 del 2006.

È evidente, quindi, che siamo in presenza di un sistema processuale retto dall'iniziativa di parte sia nella fase introduttiva che in quella istruttoria, essendo rimesse alle parti, oltre l'identificazione dell'oggetto del giudizio, la determinazione dei fatti da dimostrare e la scelta dei relativi mezzi di prova. Le facoltà inerenti alla deduzione ed all'assunzione delle prove sono riconducibili al potere di azione inteso in senso lato, quale insieme di prerogative spettanti alle parti nell'esercizio del diritto di difesa<sup>5</sup>; tale sistema non può essere disatteso chiedendo al giudice di intervenire in sostituzione delle parti.

La Corte di Cassazione, infatti, ha confermato che l'abrogato c. 3 dell'art. 7 costituiva una norma eccezionale che non poteva essere utilizzata come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti dal momento che il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio, salvo che sia impossibile o sommamente difficile esercitarlo. Diversamente risulterebbe violato il principio dispositivo su cui si regge il processo tributario e, inoltre, con l'abrogazione in parola, il legislatore ha eliminato ogni possibile limitazione al principio di legalità consacrato sul piano probatorio dall'art. 2697 c.c. che impone la dimostrazione, da parte di chi esercita lo *ius impositionis*, dei presupposti di fatto della pretesa fiscale controversa<sup>6</sup>.

La soppressione del potere officioso delle commissioni non esclude, come visto in precedenza, che l'esibizione di documenti possa essere disposta, su istanza di parte, ai sensi dell'art. 210 c.p.c., in tal caso, si tratta di documenti dei quali la parte interessata alla loro introduzione nel giudizio non è in possesso a differenza, invece, dell'altra parte del giudizio. Tale esibizione, pertanto, non supplisce una deficienza probatoria imputabile alla parte, ma costituisce strumento probatorio che le viene offerto per conseguire la dimostrazione del proprio assunto<sup>7</sup>.

**I documenti in possesso dell'Amministrazione finanziaria.** La Commissione, nella sentenza *de quo*, evidenzia anche un altro ostacolo alla richiesta di esibizione avanzata dall'A.f. Infatti, trattandosi di un p.v.c. redatto dalla Guardia di finanza di Andria, tale atto era già in possesso dell'amministrazione. L'art. 6, c. 4, della l. n. 212 del 2000, richiamato dai giudici, espressamente prevede che non possono essere chiesti al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>5</sup> TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 382.

<sup>6</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 366 del 2006.

<sup>7</sup> BATISTONI FERRARA, *La prova nel processo tributario: riflessioni alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali*, in *G.T.* 2007, 750.

Il divieto sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente ha per contrappasso l'obbligo di acquisire d'ufficio i documenti e le informazioni ai sensi dell'art. 18, c. 2 e 3, della l. n. 241 del 1990<sup>8</sup>; il responsabile del procedimento ha infatti, come compito preciso, quello di acquisire d'ufficio ogni supporto utile alla definizione della questione<sup>9</sup>.

Può accadere spesso che con l'invio del questionario vengano richiesti al contribuente informazioni di cui, in realtà, l'Amministrazione è già in possesso, ciò al fine di rendere più concreto ed effettivo il contraddittorio con il contribuente; in tali casi, però, è onere del contribuente dimostrare quali siano i dati richiesti e da quali elementi desumere che gli stessi siano a conoscenza dell'erario<sup>10</sup>.

In particolare, la richiesta di documenti già in possesso può avvenire soprattutto nelle ipotesi di ricorso a metodi statistici per la determinazione del reddito del contribuente, considerata la necessità di esperire il preventivo contraddittorio per adeguare l'elaborazione statistica alla concreta realtà economica del singolo contribuente. Il divieto in esame, da solo, non esclude il potere dell'A.f. di chiedere, oltre che documenti ed informazioni non in suo possesso (o in possesso di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente), soprattutto specificazioni su informazioni da esso già conosciute onde dare maggior concretezza ed effettività al contraddittorio<sup>11</sup>.

Pertanto, il collegamento del principio dell'onere della prova con il principio secondo cui al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione determina l'obbligo (e l'onere) per l'Amministrazione di produrre in giudizio ogni documento, anche favorevole al contribuente, che sia in suo possesso<sup>12</sup>.

**Conclusioni.** Nel caso *de quo*, quindi, deve ritenersi che l'istanza con la quale l'ufficio solleciti l'esercizio dei poteri istruttori di ufficio, al fine di acquisire gli allegati alla dichiarazione dei redditi del contribuente, è inammissibile, sia perché si tratta di documenti già in possesso dell'A.f. che ha formulato la richiesta (quindi, in contrasto con la legge n. 212 del 2000, art. 6), sia perché manca il presupposto che consente di derogare al canone ordinario di distribuzione dell'onere della prova e legittima l'esercizio del potere di uf-

<sup>8</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 1930 del 2001.

<sup>9</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 22775 del 2009 (la quale richiama Cass. n. 21209 del 2004).

<sup>10</sup> Ctr Piemonte, Sez. II, Sent. n. 60 del 2011.

<sup>11</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 13289 del 2011, in *Boll. trib.*, n. 3 del 2012, 215, con nota di AZZONI.

<sup>12</sup> Cass., Sez. trib., Ord. n. 5020 del 28 marzo 2012; Cass., Sez. trib., Sent. n. 4239 del 2004.

ficio, costituito dall'impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell'altra.

**PROCESSO – Poteri del giudice – P.v.c. non allegato o non riportato nell'avviso di accertamento – Esame da parte del giudice – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso - Relatore: Lancieri). Sent. n. 1113, parte II, del 15 maggio 2014.

*Non può costituire oggetto di esame da parte del giudice il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, che, nonostante fosse già nella disponibilità dell'Amministrazione, non sia stato allegato o riassuntivamente riportato nell'avviso di accertamento.*

**PROCESSO – Poteri del giudice – Rideterminazione del reddito in corso di causa – Motivo di annullamento – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 684 del 24 marzo 2014.

*La riduzione del maggior reddito operata dall'ufficio in sede contenziosa, a fronte di errori di calcolo commessi in sede accertativa, giustifica l'annullamento dell'accertamento da parte del giudice in quanto inidoneo ad offrire gli elementi necessari a stabilire il reddito presunto.*

**PROCESSO – Poteri del giudice – Controversie concernenti l'attribuzione della rendita catastale – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente e relatore: Pecoriello). Sent. n. 1072 del 12 maggio 2014.

*In tema di controversie relative alla determinazione della rendita catastale ai fini fiscali, la cognizione del giudice tributario non si limita a valutare unicamente la legittimità degli atti dell'A.f., ma si estende anche alla valutazione del rapporto tributario, entrando nel merito della controversia (nel caso di specie, con la determinazione della rendita).*

**PROCESSO – Prove – Copia fotostatica – Disconoscimento – Criteri.****IDEM – Prove – Relata di notifica – Copie estratte dal sito web dell'Agente della riscossione – Validità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Fischetti – Relatore: Di Pastena). Sent. n. 217 del 24 gennaio 2014.

*Il disconoscimento della copia fotostatica di un documento prodotto nel corso del processo deve essere chiaro, circostanziato ed esplicito, supportato da elementi attestanti la non corrispondenza tra la realtà fattuale e la realtà riprodotta.*

*È valida ai fini probatori la copia della relata di notifica riveniente dal sistema informatico ad uso esclusivo dell'Agente della riscossione, trattandosi di un documento posto su di un server accessibile solo mediante una chiave identificativa.*

**PROCESSO – Prove – Conformità delle copie all'originale – Accertamento – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Perna – Relatore: Vigorita). Sent. n. 813 del 19 giugno 2014.

*Il disconoscimento, di cui all'art. 2719 c.c., della conformità all'originale di una copia fotografica o fotostatica di una scrittura non ha gli stessi effetti del disconoscimento della scrittura privata previsto dall'art. 215, c. 1, n. 2, c.p.c., poiché, mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verifica, preclude la utilizzabilità della scrittura, il primo non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Le cartelle esattoriali e i relativi estratti di ruolo prodotti in giudizio non possono essere disconosciuti genericamente ove le risultanze degli stessi estratti e l'annotazione ivi riportata delle date delle notificazioni delle cartelle risultino corrispondenti alle date desumibili dalle copie delle relazioni di notificazione (avvisi di ricevimento recanti la stampigliatura del numero della cartella).*

**PROCESSO – Prove – Dichiarazione di terzi – Valenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII (Presidente e relatore: Grillo). Sent. n. 99 del 15 gennaio 2014.

*Le dichiarazioni rese dai terzi durante la verifica, anche nel corso di un procedimento penale, e riportate sul processo verbale di constatazione, a sua volta recepito nell'avviso di accertamento, sono pienamente utilizzabili quali elementi di prova, non ricadendo nel divieto della prova testimoniale previsto nel processo tributario. Allo stesso modo, al contribuente non è inibita la facoltà di produrre dichiarazioni di terzi nella forma della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 21812 del 2012 e n. 27173 del 2011.

**PROCESSO – Parti – Integrazione del contraddittorio – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1678 del 22 luglio 2014.

*In capo al giudice non sussiste alcun obbligo di integrazione del contraddittorio nei confronti del concessionario della riscossione. Ne consegue che spetta all'ufficio che abbia interesse convenire in giudizio il concessionario.*

**PROCESSO – Società di persone – Cancellazione dal registro delle imprese – Legittimazione attiva dell'ex socio – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente e relatore: La Cava). Sent. n. 2625 del 3 dicembre 2014.

*La cancellazione della società di persone dal registro delle imprese comporta l'automatica e contestuale estinzione della medesima. Da ciò consegue la legittimazione ad agire degli ex soci della società estinta, in virtù del principio costituzionale del diritto alla difesa, considerato che non può essere denegato al contribuente, in proprio o in qualità di ex rappresentante di una società cancellata, la possibilità di esercitare il potere di opposizione contro un determinato atto impositivo<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 6070 del 2013; Cass., Sez. trib., Sent. n. 22863 del 2011.

**PROCESSO – Giudizio sospeso per ricusazione – Atto di riassunzione – Esclusione.****IDEM – Parti – Costituzione tardiva del resistente – Preclusioni difensive – Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti). Sent. n. 1201, parte I, del 26 maggio 2014.

*Ai fini della prosecuzione del giudizio sospeso per ricusazione non è necessario un formale atto di riassunzione. A fortiori il formale atto di riassunzione non è necessario se il processo non venga sospeso, ma semplicemente rinviato in attesa della decisione sulla ricusazione.*

*La tardiva costituzione del resistente non implica ammissione dei fatti esposti dal ricorrente, ma preclude solo al resistente la facoltà di chiamare un terzo in causa e di proporre eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio. Ne consegue, che, anche a seguito della tardiva costituzione, la parte ha diritto di difendersi negando i fatti esposti dal ricorrente o contestando l'applicabilità delle norme invocate e di produrre documenti, posto che tale facoltà è esercitabile anche in appello.*

**PROCESSO – Spese processuali – Procedimento introdotto dopo la riforma del 2009 – Compensazione – Ampia discrezionalità del giudice – Sussiste – Giusti motivi – Obbligo di specificazione – Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma A. – Relatore: De Palma M.). Sent. n. 1516 del 30 giugno 2014.

*Il giudice tributario ha ampia facoltà di pronunciarsi sulle spese di giudizio e, in caso di compensazione, i giusti motivi possono riguardare tanto il merito quanto aspetti processuali della controversia, senza che sussista alcun obbligo di specificazione degli stessi, posto che tale compensazione è sempre da correlarsi con le motivazioni in fatto e in diritto della sentenza.*

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

Il convincimento di quei giudici deriva dalla consultazione di un codice... non aggiornato, dal quale è stato tratto il testo del secondo comma dell'art. 92 riportato nella motivazione: "se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, il

*giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti” e al quale gli stessi giudici si sono attenuti nel compensare le spese anche per il secondo grado del giudizio. Sennonché il rinvio che l’art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992 fa all’art. 92 del codice di procedura civile risponde al carattere generale del rinvio di cui all’art. 1 comma 2 del suddetto decreto, rinvio che, come sappiamo, è formale (la norma cui si fa rinvio si applica nel testo vigente al momento in cui deve essere applicata, ossia al momento della decisione della controversia), non, invece, sostanziale o, altrimenti detto, recettizio. E allora, alla controversia decisa con la sentenza in questione, introdotta con un ricorso datato 18 gennaio 2011, successivo dunque all’entrata in vigore della modificazione *in parte qua*, dell’art. 92 del c.p.c. intervenuta con la legge n. 263 del 2005, si sarebbe dovuto applicare il nuovo testo del comma 2 dell’art. 92, il quale dispone che “*se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti*”.*

Né sarebbe dovuta sfuggire al collegio giudicante l’esistenza di pronunce del giudice di legittimità sul punto della compensazione delle spese: si veda Cass., Sent. n. 13460 del 2012 “*in tema di spese giudiziali, nei giudizi instaurati dopo l’entrata in vigore della legge 28 dicembre 2005, n. 263, il giudice può procedere a compensazione parziale o totale tra le parti in mancanza di soccombenza reciproca solo se ricorrono “giusti motivi” esplicitamente indicati nella motivazione, atteso il tenore dell’art. 92, secondo comma, del c.p.c., come modificato*”.

Da ultimo, peraltro, il d.l. n. 132 del 12 settembre 2014 ha riscritto il 2 comma dell’art. 92 del c.p.c. individuando tre ipotesi tassative per cui la compensazione è consentita soltanto nel caso di reciproca soccombenza nonché di assoluta novità della questione trattata o di mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti.

### **PROCESSO – Spese processuali – Compensazione – Riferimento esclusivo alla “particolarità della fattispecie” – Carezza di motivazione – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma A. – Relatore: De Palma M.). Sent. n. 2134 del 27 ottobre 2014.

*Non è adeguatamente motivata la sentenza che stabilisce la compensazione delle spese processuali, qualora faccia cenno unicamente alla “particolarità della fattispecie”<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Sulle recenti novità in tema di compensazione delle spese processuali, si rimanda all’ultimo periodo della precedente nota redazionale.

### **PROCESSO – Spese processuali – Annullamento in autotutela successivo all’impugnazione – Compensazione delle spese – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1680 del 22 luglio 2014.

*In caso di annullamento di un atto in autotutela successivo alla scadenza dei termini di impugnazione, è illegittima la sentenza con la quale sia stata disposta la compensazione delle spese “perché la lite si è risolta senza alcun danno fiscale per il contribuente”. Infatti, sebbene la legge preveda la possibilità che l’ufficio corregga ovvero annulli in autotutela i propri atti, ciò non significa che esso non debba subire le conseguenze del proprio errore – ancorché involontario – che si concretizza in un aggravio di spesa per il contribuente. Deve, altresì, considerarsi priva di motivazione in ordine alla compensazione delle spese la decisione che contenga la tautologica affermazione secondo cui “sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio”<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Sulle recenti novità in tema di compensazione delle spese processuali, si rimanda all’ultimo periodo della precedente nota redazionale.

### **PROCESSO – Spese processuali – Condanna in solido del difensore – Presupposto.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente e relatore: Silvestri). Sent. n. 60 dell’8 gennaio 2014.

*Nel caso di evidente tentativo di occultamento della verità nella gestione del rapporto e del contenzioso tributario, le spese di giustizia sono da addebitarsi al professionista costituito in solido con il ricorrente.*

### **PROCESSO – Registro – Accertamento di maggior valore – Pagamento da parte dell’acquirente – Interesse ad agire dell’alienante – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona E.). Sent. n. 786 dell’1 aprile 2014.

*L’avviso di rettifica e liquidazione dell’imposta di registro notificato all’alienante in virtù del vincolo di solidarietà, previsto dall’art. 57 del d.p.r. n. 131 del 1986, perde ogni valenza giuridica nel momento in cui l’acquirente, quale obbligato in via principale, paghi la relativa imposta. Pertanto, l’eventuale impugnazione proposta dall’alienante è da dichiararsi inammissibile per difetto di interesse ad agire.*

**PROCESSO – Notificazioni – Ricorso – Notifica a mezzo poste private – Inammissibilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 559 del 7 marzo 2014.

*Il ricorso notificato dal difensore ai sensi del d.lgs. n. 58 del 2011 tramite le poste private è inammissibile. Gli agenti del servizio di posta privata, infatti, non rivestono la qualità di pubblico ufficiale, per cui le relative attestazioni non godono della fede privilegiata propria della procedura di notificazione a mezzo servizio postale universale.*

**PROCESSO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 610 del 7 maggio 2014.

*Il ruolo, atto interno all'Amministrazione, non può acquisire la veste giuridica di un vero e proprio atto impositivo, ma dev'essere impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella di pagamento nella quale il ruolo viene trasfuso, non sussistendo in difetto un interesse concreto e attuale del contribuente, ex art. 100 c.p.c., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Sul tema, GUGLIELMO FRANSONI, "Ancora in tema di atti impugnabili nel processo tributario", in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2013, pagg. 159 e ss..

**Nota dell'avv. Maurizio Cives e dell'avv. Nicolavito Polisenò<sup>1</sup>**

***L'impugnazione dell'estratto di ruolo***

**1. L'estratto di ruolo tra interesse ad agire e preclusioni processuali.**

La risoluzione dell'annosa *querelle* relativa alla possibilità o meno di impugnare l'estratto di ruolo in maniera autonoma e disgiunta rispetto alla cartella di pagamento, è stata di recente affidata alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Par. 1 a cura dell'avv. Nicolavito Polisenò, par. 2 a cura dell'avv. Maurizio Cives.

<sup>2</sup> Con l'ordinanza n. 16055 dell'11 luglio 2014, la Sezione VI della Corte di Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite la controversia sull'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo nell'ipotesi in cui il contribuente ne sia venuto a conoscenza tramite qualsiasi mezzo informale.

L'ipotesi sicuramente più suggestiva, per contribuenti e rispettivi difensori, riguarda, in particolare, la possibilità di impugnare l'estratto di ruolo ogni qualvolta il contribuente ne venga in possesso a seguito di una acquisizione *brevi manu* presso gli uffici dell'Agente per la riscossione.

In attesa di una chiara e ben definita presa di posizione da parte degli ermellini, è interesse di chi scrive illustrare, seppur succintamente, le ragioni giuridiche che hanno indotto una parte della giurisprudenza a ritenere l'estratto di ruolo, nella sua veste di atto auto-acquisito, non suscettibile di autonoma impugnazione.

Se è vero che negli ultimi anni si è assistito ad un ampliamento dell'elenco degli atti impugnabili, riconoscendo di fatto la possibilità di ricorrere anche avverso gli atti tributari c.d. atipici<sup>3</sup>, ossia che non trovano espressa collocazione nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è altrettanto vero che il presupposto della controversia di natura tributaria presume, sempre e comunque, che l'atto oggetto di impugnazione sia portatore di una formale pretesa di natura tributaria.

Non appare discutibile, infatti, che il presupposto per l'azione d'impugnazione deve rinvenirsi dal contenuto dell'atto tributario, sia esso tipico che atipico, nonché dagli effetti che ne derivano in caso di mancato adempimento o in assenza di una contestazione nei termini perentori previsti per l'esercizio della tutela giurisdizionale.

L'atto imposito, infatti, per essere definito tale, deve manifestare una chiara volontà impositiva da parte dell'ente creditore tale da giustificare la sua impugnazione. Deve trattarsi, pertanto, di un atto idoneo a ledere concretamente la situazione patrimoniale del destinatario.

Su tali presupposti si ritiene di condividere l'orientamento giurisprudenziale che propende per l'inammissibilità del ricorso avverso l'estratto di ruolo per carenza, da parte del contribuente, dell'interesse concreto e attuale, *ex art. 100 c.p.c.*, ad instaurare una lite tributaria<sup>4</sup>.

L'interesse ad agire, sancito dal citato articolo 100 c.p.c., rappresenta, difatti, una condizione essenziale dell'azione ed ha carattere meramente processuale e non sostanziale. Ricorre ogni qualvolta il contribuente scelga di rivolgersi al giudice tributario per far valere l'illegittimità dell'atto impugnato, in quanto diretto ad incidere in maniera negativa sulla propria sfera giuridico-patrimoniale.

<sup>3</sup> In giurisprudenza, infatti, è stata riconosciuta la possibilità di impugnare, tra gli altri, gli inviti al pagamento e gli avvisi bonari, nonché il bollettino di c.c. postale relativo al versamento dell'imposta sulla pubblicità.

<sup>4</sup> In tal senso, Cass., Sent. nn. 6610 e 6906 del 2013.

L'estratto di ruolo, invece, nella sua accezione di atto interno, non può dirsi idoneo a ledere la sfera economica del contribuente in quanto, pur contenendo un elenco compiuto di tutti gli elementi della pretesa tributaria (ente creditore, anno d'imposta, tipologia del tributo, ecc.), non comporta l'adozione di misure cautelari e/o esecutive in assenza di un suo tempestivo adempimento.

Pertanto, la differenza sostanziale tra l'estratto di ruolo e un atto tributario impugnabile, tipico o atipico che esso sia, consiste proprio nei diversi effetti giuridici che ne derivano in caso di inerzia del contribuente a seguito della loro ricezione e/o acquisizione.

Gli atti coattivi della riscossione, infatti, rispetto all'estratto di ruolo, se non impugnati per tempo provocano la definitività della pretesa fiscale e la conseguente adozione di procedure esecutive sul patrimonio del contribuente.

In virtù di tanto, appare corretto definire l'estratto di ruolo come un documento che assolve una semplice funzione pubblicistica e non impositiva, con la conseguenza che non può essere "trattato" alla stregua di un atto impositivo vero e proprio. La sua impugnazione, pertanto, andrebbe a configurare una mera azione di accertamento negativo.

Tuttavia, è noto che il processo tributario, per sua natura, è strutturato come un giudizio di opposizione avverso una pretesa tributaria "esternata" al contribuente che, pertanto, non contempla azioni giudiziarie proposte in assenza di un atto impositivo, in quanto la tutela del contribuente si attua mediante la predisposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione.

Ne consegue che l'impugnazione di un atto di natura impositiva costituisce l'unico veicolo d'accesso al giudizio di merito, cui si perviene solo per il tramite di detta impugnazione, con esclusione, quindi, di ogni azione di accertamento, negativo o positivo, del debito d'imposta dinanzi alle commissioni tributarie.

Indubbiamente, questa posizione restrittiva non raccoglierà molti consensi, soprattutto tra i contribuenti che si sentiranno fortemente turbati nell'aver appreso dell'esistenza di una pretesa fiscale nei loro confronti solo a seguito di un'ispezione presso gli uffici dell'Agente della riscossione.

In siffatta ipotesi, infatti, l'impugnazione dell'estratto di ruolo rappresenterebbe l'*extrema ratio* per il contribuente che lamenti la nullità della pretesa tributaria per prescrizione della stessa, quale conseguenza della mancata notifica delle cartelle di pagamento rubricate negli estratti di ruolo acquisiti in via informale.

Tuttavia, fermo restando le legittime ragioni del contribuente che si duole di aver avuto contezza della pretesa solo con l'acquisizione diretta dell'estrat-

to di ruolo, non si possono trascurare gli effetti che un'eventuale pronuncia della Suprema Corte, affermativa dell'autonoma impugnazione dell'estratto di ruolo, produrrebbe sulla giustizia tributaria. In tale ipotesi, infatti, si assisterebbe verosimilmente ad un indiscriminato accesso al contenzioso tributario da parte dei contribuenti che lamentino di non aver mai ricevuto richieste formali di pagamento da parte dell'Agente della riscossione, il tutto con il rischio di assistere ad una vera e propria congestione delle commissioni tributarie chiamate ad accertare la non debenza dei tributi elencati negli estratti di ruolo auto-acquisiti dal contribuente.

**2. L'estratto di ruolo tra consegna diretta e notifica.** A leggere il contenuto della sentenza in commento, conforme al più recente e maggioritario indirizzo giurisprudenziale<sup>5</sup>, non vi sarebbero dubbi circa la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, in quanto atto avente efficacia lesiva solo potenziale e non effettiva degli interessi del contribuente.

Eppure, un esame più approfondito della problematica in questione potrebbe prospettare spazi, sia pure ristretti, di tutela legale al contribuente che abbia conoscenza, attraverso l'estratto di ruolo, di una pretesa impositiva a suo carico, prima della formale notifica della cartella di pagamento o quando la procedura di notificazione è in corso di svolgimento.

Infatti, non sono pochi i casi in cui, nonostante l'assenza della notifica di atti della riscossione, la semplice iscrizione a ruolo di un debito nei confronti della P.a. risulta, direttamente ed immediatamente, lesiva della sfera giuridica del contribuente: basti pensare alle frequenti ipotesi di diniego di finanziamenti o prestiti al contribuente da parte di istituti di credito, in ragione dell'accertata situazione di debenza tributaria; o al blocco del nominativo del contribuente nel cosiddetto circuito finanziario, per notizie e dati pregiudizievoli relativi a pretese tributarie e procedure di riscossione; o ancora all'inesigibilità di un credito vantato dal contribuente nei confronti della P.a..

In tali ipotesi, occorre, certamente, garantire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, interessato ad ottenere una pronuncia idonea a definire la sua posizione in ordine alla pretesa impositiva iscritta a ruolo e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della stessa e/o dei connessi accessori vantati dall'ente impositore. Si rammenti, infatti, la possibilità di ricorrere nel processo tributario contro qualsiasi atto che porti a conoscenza dell'interessato una ben individuata pretesa, senza la necessità che lo stesso si veda delle forme autoritative di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili.

<sup>5</sup> Cass., Sent. n. 6395 del 2014.

Tuttavia, la proposizione del ricorso è sempre vincolata alla modalità con cui lo stesso contribuente abbia avuto conoscenza dell'atto impositivo che intenda opporre.

Invero, giova precisare che, *ex art.* 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ai fini impugnatori, ciò che conta è la conoscenza legale dell'atto, tanto che in mancanza di notifica, l'interessato rimane libero di contestare la pretesa attraverso l'impugnazione degli atti successivi a quello non notificato; sicché in tale sistema non è consentito attribuire alcun rilievo giuridico alle notizie comunque acquisite dal contribuente, perché quello che conta è solo la conoscenza legale dell'atto da impugnare, che deriva dalla sua notificazione.

Ne discende che la semplice ricezione della notizia di un'iscrizione a ruolo, attraverso la consegna diretta da parte dell'Agente della riscossione dell'estratto di ruolo, su richiesta dello stesso contribuente, non è sufficiente a far sorgere, in capo allo stesso, l'interesse ad impugnare la pretesa, malgrado l'estratto di ruolo contenga la rappresentazione chiara, inequivocabile e completa della pretesa impositiva sottostante.

In buona sostanza, l'auto-acquisizione dell'estratto di ruolo non integra gli estremi di una notifica, intesa quale attività procedimentale complessa, volta a portare un atto a conoscenza di un determinato soggetto interessato, secondo le modalità *ex lege* previste. La notifica, infatti, è l'unico strumento giuridico con cui presumere legalmente la conoscenza di un atto in capo al destinatario e consentirgli l'esercizio del diritto di difesa.

A ciò aggiungasi che riconoscere tutele giurisdizionali tributarie ad un documento così consegnato, implicherebbe l'insorgenza di ulteriori interrogativi, destinati a suscitare probabili contrasti giurisprudenziali, circa il *dies a quo* dei termini decadenziali per impugnare l'estratto o, ancora, in ordine alla possibilità di rideterminare, di volta in volta, un nuovo *dies a quo*, qualora il contribuente richieda più estratti, in tempi diversi, all'Agente della riscossione.

Appare, dunque, indispensabile, in un'ottica di coerenza normativa, attribuire alla notifica dell'atto impositivo, la qualifica di presupposto indefettibile per l'impugnabilità dell'atto stesso nell'alveo del processo tributario.

Come è stato chiarito, recentemente, dalla Corte di Cassazione<sup>6</sup>, la notifica di un atto è presupposto imprescindibile per la sua stessa impugnabilità, in quanto solo la rituale notifica di un atto tributario è in grado di rendere definitiva, nei confronti del destinatario, la pretesa in esso contenuta; ragion per cui, solo in questi casi è ravvisabile in capo a tale soggetto un interesse ad agire.

<sup>6</sup> Cass., Sent. n. 19667 del 2014.

Ne consegue, quindi, che l'estratto di ruolo è atto privo di rilevanza giuridica, in quanto non notificato. Tuttavia, nel caso in cui il contribuente abbia conoscenza legale della pretesa impositiva, proprio mediante la notifica dell'estratto di ruolo, prima ancora della notifica della cartella di pagamento, non potrebbe negarsi la sua impugnabilità, in quanto esso diventa ruolo in senso proprio.

Orbene, la notifica del ruolo unitamente alla cartella risulta, nel sistema tributario, una possibilità per l'A.f., ma non l'unico mezzo attraverso il quale portare a formale conoscenza del contribuente il ruolo. In tutti i casi in cui il contribuente viene a conoscenza legale del ruolo, questo potrà, dunque, essere impugnato, pena la definitività dello stesso.

Pertanto, l'estratto di ruolo, quale strumento che definisce l'esatta portata del sottostante rapporto tributario-sostanziale e che permette al contribuente di conoscere la propria situazione debitoria e, se del caso, di saldare eventuali posizioni debitorie aperte, diviene atto *ex se* impugnabile, solo a seguito della sua notificazione; tale atto non è quello che il cittadino si procura di sua iniziativa, recandosi presso lo sportello del concessionario, atteso che, come illustrato, lo stesso rimane privo di rilevanza esterna, quale mera riproduzione di dati.

In ragione di tali considerazioni, è possibile individuare, nel processo tributario, margini, sia pur limitati, di impugnabilità del ruolo, nella sua configurazione di estratto.

### **PROCESSO – Atti impugnabili – Fermo amministrativo di veicolo – Preavviso – Impugnabilità.**

### **IDEM – Parti – Atti della riscossione – Legittimazione passiva – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Onere di chiamata in causa dell'ente creditore – Incombe sul concessionario.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Monterisi). Sent. n. 153, parte I, del 5 novembre 2013.

*Il preavviso di fermo amministrativo di un veicolo costituisce atto impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria.*

*Nel caso di impugnazione di cartelle di pagamento o altri atti dell'esecuzione tributaria, l'azione del contribuente può essere rivolta indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario della riscossione e le eccezioni formulate valgono comunque anche nei con-*

*fronti del concessionario, ancorché la legittimazione passiva spetti all'ente titolare del credito. Ne deriva che incombe sul concessionario l'onere di chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuol rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario.*

**PROCESSO – Atti impugnabili – Istanza di autotutela – Diniego dell'ufficio – Impugnazione solo per profili di illegittimità del rifiuto – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: Romanelli – Relatore: Bray) Sent. n. 996 del 29 aprile 2014.

*L'impugnazione avverso il provvedimento di diniego di annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento è esperibile soltanto per eccepire profili di illegittimità del rifiuto medesimo, non potendosi contestare il merito della pretesa fiscale, divenuta oramai definitiva per la mancata impugnazione dell'avviso nei termini.*

**PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Art. 37 bis, comma 8, d.p.r. n. 600 del 1973 – Provvedimento di inammissibilità – Impugnabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Augenti). Sent. n. 1318 del 9 giugno 2014.

*Il provvedimento di inammissibilità dell'istanza di interpello disapplicativo, al pari di quello di rigetto, costituisce una determinazione negativa della direzione regionale delle entrate nei confronti del contribuente che, per tale motivo, ha interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 del c.p.c., al fine di vedere tutelato il diritto soggettivo alla non applicazione della legge limitativa<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 17010 del 2012 e n. 8663 del 2011. In senso conforme, Ctr Puglia, Sez. X, Sent. n. 559 del 2014.

**PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Art. 37 bis, comma 8, del d.p.r. 600 del 1973 – Provvedimento di diniego – Natura di parere – Autonoma impugnabilità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 2423 del 27 novembre 2014.

*La risposta dell'Amministrazione finanziaria ad un atto di interpello, siccome espressione di una funzione consultiva (in riscontro ad un quesito proposto dal contribuente in ordine all'interpretazione di un dato normativo applicabile ad una fattispecie), non ha contenuto di atto impositivo, non produce immediatamente effetti lesivi nella sfera del contribuente e non genera, pertanto, l'interesse immediato ad insorgere in sede giurisdizionale. L'impugnazione di tale atto di risposta è dunque inammissibile<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Consiglio di Stato, Sez. IV, Sent. n. 2797 del 2006; Ctr Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 678 del 2014 e Ctr Puglia, Sez. V, Sent. n. 75 del 2013.

### **PROCESSO – Atti impugnabili – Intimazione di pagamento – Autonomia impugnazione – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Cazzolla). Sent. n. 876 del 14 aprile 2014.

*L'avviso di intimazione non è atto autonomamente impugnabile. Pertanto, nel caso non sia affetto da vizi propri e il contribuente abbia ricevuto la notifica dell'atto presupposto, il ricorso verso tale atto è inammissibile.*

### **PROCESSO – Atti impugnabili – Invito al pagamento del contributo unificato – Autonomia impugnabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1300 del 9 giugno 2014.

*L'invito al pagamento del contributo unificato – avente funzione di atto di accertamento del tributo e di irrogazione della sanzione – è atto autonomamente impugnabile in quanto portante una pretesa tributaria ben individuata e definita, suscettibile di ledere immediatamente la sfera giuridico-patrimoniale del contribuente. Ne deriva che per sollevare questioni sulla debenza del tributo è necessario e non facoltativo impugnare l'invito al pagamento, essendo inammissibile il ricorso avverso la successiva cartella di pagamento<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 17010 del 2012.

**PROCESSO – Riunione di giudizi pendenti dinanzi a giudici diversi – Ammissibilità – Individuazione del giudice competente – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente e relatore: De Pascalis).  
Sent. n. 1350 del 16 dicembre 2013.

*Il rapporto di connessione (nel caso di specie tanto soggettiva quanto oggettiva) tra due controversie tributarie pendenti dinanzi a giudici territorialmente diversi va risolto – nel silenzio dell’art.29 del d.lgs. n. 546 del 1992 – facendo applicazione della regola stabilita dall’art. 31 c.p.c., secondo la quale “la domanda accessoria può essere proposta al giudice territorialmente competente per la domanda principale affinché sia decisa nello stesso processo”; ne consegue, nel caso di atti di accertamento concernenti la tassazione del consolidato nazionale (art. 117 del tuir e d.m. 9 giugno 2004), che la controversia concernente l’accertamento di primo livello emesso nei confronti del soggetto consolidato ha natura di causa accessoria rispetto alla controversia concernente l’accertamento di secondo livello emesso nei confronti del soggetto consolidante, onde le due controversie, insorte con l’impugnazione dinanzi a diverso giudice dei due diversi atti di accertamento, debbono essere riunite dinanzi al giudice territorialmente competente per la controversia principale per essere decise in un unico processo.*

**PROCESSO – Giudicato esterno – Rilevanza – Limiti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 1227 del 29 maggio 2014.

*La pronuncia definitiva concernente poste di bilancio (o della contabilità aziendale) destinate a rinnovarsi di anno in anno in base a presupposti diversi non è idonea a spiegare efficacia di giudicato esterno sulla decisione della controversia concernente annualità diverse da quella sulle quali detta pronuncia è intervenuta<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 16675 del 2011; Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 13916 del 2009.

**PROCESSO – Giudicato esterno – Annualità differenti di una medesima imposta – Elementi costitutivi a carattere permanente – Efficacia.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 1235, parte II, del 29 maggio 2014.

*Il giudice di una controversia connessa o logicamente dipendente da un'altra decisione passata in giudicato non può formulare un diverso giudizio su fatti già decisi, ma deve assumere quei fatti come presupposto per la sua decisione, anche in caso si tratti di annualità differenti di una medesima imposta, purché sussistano elementi costitutivi a carattere permanente, come nel caso di un'attività professionale le cui condizioni di svolgimento rimangano invariate.*

**PROCESSO – Sentenza emessa in grado di appello – Sospensione cautelare ex art. 373 c.p.c. – Ammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè). Ord. n. 24 del 6 novembre 2013.

*È ammissibile anche nel processo tributario la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza emessa in grado di appello, prevista dall'art. 373 c.p.c..*

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

All'esito di una puntuale esposizione delle diverse e contrastanti letture che dell'art. 49 della legge di disciplina del processo tributario sono intervenute nelle diverse sedi giurisprudenziali, dei giudici di merito (secondo le contrapposte opzioni: a- la sospensione non è ammessa, giusta l'interpretazione letterale dell'art. 49 il quale esplicitamente esclude l'applicazione dell'art. 337c.p.c. e degli, in questo richiamati, artt. 283 e 373; b- la sospensione è ammessa, non essendo incompatibile con l'impianto del processo tributario e con le specifiche norme di disciplina giacché l'espressa inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. comporta sì l'impossibilità di trasferire in quell'ambito processuale la regola che attribuisce alle sentenze civili immediata e diretta efficacia esecutiva ma non vale ad escludere la specifica operatività delle norme sulla sospensione, le quali presuppongono proprio tale efficacia esecutiva), della Corte di legittimità e della Corte Costituzionale (Ord. n. 165 del 2000, n. 119 del 2007, n. 217 del 2010), il nostro Collegio "preferisce" ammettere la possibilità della sospensione ex art. 373 c.p.c. "in un'ottica di maggiore e più effettiva tutela del contribuente in relazione alle pretese dell'ufficio finanziario" e secondo una "interpretazione evolutiva della legislazione positiva, che spesso è lacunosa e non chiara, tale da guidare l'in-

*terprete nel senso di garantire, tra due interpretazioni possibili, quella che garantisce una tutela del contribuente più ampia e completa possibile, in ciò includendo una tutela cautelare la più efficace ed ampia possibile”.*

Prendiamo spunto da questa decisione per segnalare ai lettori che l'ultima (alla data del 24 marzo 2014, in cui viene redatta questa nota) pronuncia della Corte Costituzionale sulla *vexata quaestio* è quella resa con l'Ord. n. 25 del 3 marzo 2014 con la quale la Corte ha confermato le sue precedenti decisioni (ultime la Sent. n. 109 del 2012 e l'Ord. n. 254 pure del 2012) nel senso della “riscontrata possibilità di un'interpretazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 conforme a Costituzione e dunque non impeditiva della sospensione ex art. 373 c.p.c. delle sentenze tributarie d'appello”, interpretazione che l'ordinanza stessa riferisce esser divenuta prevalente e avvalorata altresì dalla Corte di Cassazione con la sua pronuncia n. 2845 del 2012.

Eppure... l'ord. n. 109 del 2013 con la quale la Ctr della Campania aveva rimesso nuovamente la questione (ormai nota nei suoi termini) alla Corte Costituzionale meritava di più di quel “non introduce argomenti per rimeditare queste conclusioni” con il quale la Corte ne ha esaurito la disamina.

La Ctr, dichiarandosi propensa a prendere atto, “in ragione di una più fedele applicazione delle regole ermeneutiche, dell'assoluta esclusione del potere sospensivo in forza dell'art. 49 cit.” e riferendosi alle ragioni della sentenza interpretativa di rigetto n. 217 del 2010 della Consulta, aveva così motivato le ragioni del suo... insistere: “orbene, oltre a non potersi sottacere la singolarità di una interpretazione che ha operato una scissione di un contenuto normativo” (l'art.49 cit.) “chiaramente concepito unitariamente e monoliticamente dal legislatore... balza agli occhi con evidenza e immediatezza un rilievo: se, come affermala Corte Costituzionale, l'art. 49 esclude la regola dell'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. (cioè : “l'impugnazione della sentenza non sospende l'efficacia esecutiva della stessa”) ne risulterebbe la contraria lettura (l'impugnazione della sentenza sospende l'efficacia esecutiva della stessa) con conseguente risoluzione di ogni problema. Questo Collegio non riesce a comprendere che la Sent. n. 217 del 2010 sia intenzionalmente pervenuta ad una soluzione così abnorme. Si limita (Esso) tuttavia ad evidenziare le insidie cui si va incontro nell'imboccare le strettoie di una ermeneutica fondata su sottili distinguo, nel momento stesso in cui si ritiene più sicura l'applicazione di un principio più semplice e saldo: in claris non fit interpretatio. È per tale motivo di fondo che questo Giudice, non vincolato dalla decisione interpretativa di rigetto ritiene di non poter esperire il tentativo di una interpretazione dell'art. 49 costituzionalmente orientata nel senso suggerito dalla Consulta, neppure dopo l'emanazione di sentenze recenti della Corte di Cassazione (n. 2845 del 2012 che non contiene, in verità, alcun motivo nuovo ma riporta, testualmente, le stesse parole della sent. C. Cost. n. 217 del 2010) né ravvisa, infine, altre possibili interpretazioni che escludano, nel citato art. 49, la preclusione di ogni sospensiva dell'atto impositivo dopo la sentenza del primo giudice”.

E dunque la persistente attualità del contrasto di interpretazioni, del quale dava atto l'ordinanza di remissione e del quale dà atto, diligentemente, anche l'ordinanza della nostra Ctr, avrebbe reso opportuno quanto meno un riesame *funditus* della questione o una risposta più articolata, soprattutto alla luce dell'argomento offerto dal giudice rimettente che era inutile richiamare le pronunce del giudice della nomofilachia per

ritenere ormai definitivamente recepita, a livello di giurisdizione ordinaria, la possibilità della contrastata interpretazione dell'art.49, giacché quel Giudice nulla di suo e di nuovo aveva aggiunto, essendosi limitato a riportare, nella sua pronuncia n. 2845 del 2012, "le stesse parole della sentenza C. Cost. n. 217 del 2010".  
È auspicabile, dunque, un intervento risolutore del legislatore.

**PROCESSO – Annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento – Sgravio della relativa cartella di pagamento – Atto dovuto dell'ufficio – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1681 del 22 luglio 2014.

*Lo sgravio della cartella di pagamento conseguente all'annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento da cui deriva, non costituisce acquiescenza dell'ufficio alla sentenza, bensì atto dovuto in esecuzione della decisione di primo grado.*

**PROCESSO – Impugnazioni – Notifica presso il domicilio eletto – Inefficacia delle successive modifiche del domicilio – Costituzione dell'appellato – Sanatoria.**

Comm. Trib. Reg. Puglia. Sez. V (Presidente: Silvestrini – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 1456, parte II, del 25 giugno 2014.

*È tempestiva e rituale l'impugnazione notificata nel domicilio eletto in primo grado dal procuratore costituito, qualora il successivo trasferimento non risulta comunicato nei modi e nei termini di legge. Peraltro, l'eventuale nullità, susseguente alla irregolarità della notificazione, viene sanata per raggiungimento dello scopo dalla costituzione dell'appellato.*

**PROCESSO – Appello – Poteri del giudice – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Dima). Sent. n. 1953, parte II, del 3 ottobre 2014.

*Il giudizio di appello, tendendo al riesame della controversia decisa (revisio prioris instantiae) comporta il potere del giudice di colmare le denunciate carenze e/o incongruenze motivazionali, dopo aver rivalutato il merito delle questioni devolute alla sua cognizione.*

**PROCESSO – Appello – Produzione di documenti in sede di gravame – Ammissibilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Dima). Sent. n. 1530 del 27 giugno 2014.

*La produzione ed acquisizione della documentazione effettuata nel secondo grado di giudizio è legittima ai sensi e per gli effetti dell'art 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, con la conseguenza che possono essere prodotti liberamente in sede di gravame anche i documenti preesistenti al giudizio di primo grado e non depositati nel corso dello stesso.*

**PROCESSO – Appello – Documenti già in possesso della parte – Prima produzione – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 508 del 27 febbraio 2014.

*Non è ammissibile la documentazione prodotta per la prima volta in sede di appello qualora la stessa fosse già in possesso del contribuente e mai fornita all'Amministrazione né prodotta nel giudizio di primo grado, qualora il contribuente non giustifichi le ragioni della mancata produzione.*

**PROCESSO – Appello – Mancata riproposizione di questioni – Formazione del giudicato interno – Rilevanza in altro processo ai fini della sospensione ex art. 295 – Sussistenza – Fattispecie.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Buccino – Relatore: Tibello). Sent. n. 578 del 10 marzo 2014.

*Il giudicato interno formatosi in altro processo per effetto della mancata riproposizione in grado di appello di alcune questioni (indeducibilità di costi) aventi natura pregiudiziale rispetto all'oggetto di un altro processo (rimborso c.d. anomalo ex art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992) si pone ad ostacolo alla sospensione (necessaria) di quest'ultimo processo, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., difettando in tale situazione il presupposto stesso (pendenza della controversia sulla questione pregiudicante) della sospensione.*

**Nota del dott. Walter Celentano*****Il giudicato interno: usi certi e meno certi; ovvero, le smanie per la sentenziatura***

La questione giuridica era assai complessa, è vero, perché, più di quanto non appaia a prima lettura, coinvolgeva alcuni punti nodali della disciplina del processo. Ma i giudici, anche quelli della giurisdizione tributaria, non sono i professionisti di queste complessità? Non sono chiamati, per l'ufficio, a farsene carico?

Ne tratteremo muovendo dai quesiti che il caso di specie fa sorgere e che formuliamo a noi stessi e proprio ai fini dell'indagine. Posta la relazione di pregiudizialità logico-giuridica tra due cause (l'oggetto dell'una si pone come il presupposto rispetto all'oggetto dell'altra, sicché la definizione dell'una costituisce l'indispensabile antecedente logico e giuridico dell'altra, l'accertamento del quale sia richiesto con efficacia di giudicato), *a*) il giudicato interno formatosi ex art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 (art. 346 c.p.c.) nella causa pregiudiziale può segnare il *dies a quo* per il termine di decadenza previsto dall'art. 21 dello stesso decreto circa l'esercizio del diritto al rimborso, che costituisce l'oggetto della causa pregiudicata? *b*) quello stesso giudicato interno potrà spiegare efficacia sulla decisione della causa pregiudicata? *c*) quella (di pregiudizialità) essendo la relazione tra le due cause, quale norma – l'art. 295 o l'art. 337, comma 2, c.p.c. – sarà applicabile in ordine al potere/dovere del giudice di sospendere la causa pregiudicata fino alla definizione della causa pregiudiziale se in quest'ultima sarà intervenuta la sentenza di merito nel primo grado?

Occorrerà, però, uno sguardo quasi panoramico sul processo, e che si tenga in considerazione la complessità del sistema processuale, perché è solo da questo sguardo e da questa considerazione che potremo giungere ad una conclusione sul punto particolare.

**1.** Nella controversia tributaria nella quale la sentenza è intervenuta, la questione del giudicato interno è introdotta dall'A.f. che, in una fattispecie di rimborso, prospettava la tardività dell'istanza, per inosservanza del termine previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, ponendo come *dies a quo* quello dell'indicato giudicato "implicito", asseritamente formatosi sulla pronuncia di altra Ctp in conseguenza della mancata riproposizione in appello delle questioni costituenti il presupposto della restituzione.

La Ctp, giudice del ricorso avverso il silenzio-rifiuto dell'A.f. sull'istanza di rimborso, condivide il rilievo circa il giudicato implicito, ma, dopo aver ritenuto tempestiva l'istanza medesima, ne trae spunto per *a*) disattendere l'istanza di sospensione del processo avanzata dal ricorrente sulla base della pendenza dinanzi alla Corte di Cassazione della controversia, la cui materia si poneva a presupposto della restituzione d'imposta, e *b*) decidere nel merito in ordine al rimborso proprio sulla base del dedotto giudicato interno e di un principio di diritto affermato da Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 10027 del 2012 in relazione al disposto dell'art. 337 comma 2 c.p.c..

La presente nota (una ricerca, una lenta marcia di avvicinamento ad una conclusione che sia accettabile alla stregua delle norme e dei principi giuridici del processo, consapevoli dell'avvertimento secondo il quale d'ogni tesi che voglia sostenersi *occorre conoscerne la portata: fin dove possano condurre, da quali presupposti dipendano, di quali difficoltà possano soffrire, quali sviluppi possano ricevere, come*

possano essere protette dalle obiezioni) argomenta qualcosa intorno al solo punto concernente la sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c., richiesta nel caso di specie dal ricorrente privato e negata dal giudice non già per insussistenza del nesso di pregiudizialità logico-giuridica tra le questioni costituenti materia di due giudizi diversi, bensì – senza tuttavia far chiarezza sul punto che il “*tutto ciò premesso e considerato, il collegio...*” con cui la motivazione si esprime alimenta il dubbio – sia con l’argomento che sulla questione prospettata come pregiudiziale si era formato, nella controversia avente carattere pregiudicante, un giudicato interno per la mancata riproposizione in grado di appello, da parte del contribuente appellato vittorioso in primo grado sul motivo concernente il vizio formale dell’avviso di accertamento, proprio dei motivi dell’originario ricorso concernenti la questione di merito avente carattere pregiudiziale, sia, con esplicito richiamo all’art. 337, comma 2, c.p.c., conferendo autorità alla sentenza di primo grado intervenuta nella causa pregiudiziale.

Sappiamo che spetta al giudice al quale sia richiesto di sospendere il giudizio in corso dinanzi a lui di valutare, sulla base delle prove che la parte istante gli fornisca circa la pendenza della causa prospettata come pregiudiziale, l’effettiva sussistenza di quel nesso di dipendenza (la pregiudizialità, appunto) dell’una causa dall’altra.

Più arduo diviene il tema concernente detta valutazione allorché, come nel caso di specie, il giudice voglia disattendere l’istanza di sospensione non già semplicemente negando l’effettiva sussistenza della pregiudizialità, ossia del nesso di dipendenza tra le cause, ma spingendosi a negare l’attualità di quella dipendenza attraverso un’indagine circa lo sviluppo o l’evoluzione processuale della causa pregiudiziale entro il sistema delle impugnazioni che, nello specifico, l’hanno riguardata. Questo è il tema dell’indagine, ma non è inutile e non amplia inutilmente il tema premettere alcune nozioni circa l’ambito del *devolutum* in grado di appello e sul connesso tema concernente il giudicato implicito.

2. La disposizione dell’art. 56 del decreto sul processo tributario ha lo stesso tenore dell’art. 346 c.p.c. (Cass., Sent. n. 3656 del 2001), salva la sostituzione del termine “*domande*” con l’altro “*questioni*” e dell’avverbio “*espressamente*” con l’altro “*specificamente*”: il tenore delle due prescrizioni è il medesimo dovendo intendersi per l’uno e l’altro processo che ai fini della riproposizione è sufficiente una riformulazione anche *per relationem* (purché non generica) e comunque in qualsiasi forma idonea a rendere manifesta la volontà della parte di porre nuovamente in discussione e di voler ottenere la decisione del giudice dell’appello sulle domande o questioni medesime. Le norme concorrono, assieme a quelle degli artt. 53 del citato decreto e 342 c.p.c. (rispettivamente, queste ultime dal lato della parte soccombente in primo grado, quelle dal lato della parte vittoriosa) a delimitare l’ambito oggettivo del *devolutum* in grado di appello.

Ora, quel sistema delle impugnazioni cui si faceva cenno, è governato non soltanto dalle regole connesse ai gravami (artt. 342 e 346 c.p.c. nonché 53 e 56 del decreto n. 546 del 1992) e dai principi giuridici circa il progressivo formarsi del giudicato interno sulle parti della sentenza non impugnate o relativamente alle domande od eccezioni respinte e non riproposte, ma anche dalle necessarie distinzioni – rilevanti ex art. 329, c. 2, c.p.c., proprio in ordine alla formazione del giudicato interno – tra le

questioni che siano indipendenti da quelle specificamente investite dai motivi di impugnazione e quelle altre che costituiscano l'antecedente logico-giuridico della statuizione o della parte della sentenza impugnata, atteso che il principio secondo il quale l'effetto devolutivo dell'appello non si verifica per i capi della sentenza di primo grado che non siano investiti dai motivi di impugnazione, con relativa formazione del giudicato, assume rilievo soltanto con riferimento alle prime (quelle indipendenti) delle suddette questioni e non già per le seconde. Così come, sempre ai fini della formazione del giudicato interno, è necessario distinguere le domande e le eccezioni respinte da quelle che non siano state esaminate dal giudice di primo grado, atteso che per queste seconde il giudicato può formarsi soltanto se siano assorbite dalla decisione della domanda o dalle eccezioni da cui dipendono. Questa, invero – la dipendenza – è da intendere in quel senso particolare secondo il quale tra la questione decisa in modo espresso e quella che si vuole tacitamente risolta sussista un rapporto tale, di dipendenza indissolubile, appunto, che le prime questioni (quelle decise in modo espresso) costituiscano una premessa necessaria delle seconde (quelle che si vuole tacitamente risolte) al punto che l'una non possa essere decisa senza la preventiva decisione dell'altra; ovverosia che le prime costituiscano un indefettibile presupposto logico di queste ultime: soltanto in tale situazione potrà dirsi che la questione non esaminata sia stata tacitamente risolta e potrà dunque aversi giudicato implicito.

Quanto all'individuazione delle domande e delle eccezioni (per il processo tributario, le *questioni*) non accolte in primo grado o perché respinte o perché non esaminate e che siano da riproporre specificamente in grado di appello per evitare che si intendano rinunciate, anch'essa costituisce un tema complesso, atteso che alcuni criteri generali – ad esempio, che *a*) la prescrizione di espressa o specifica riproposizione riguarda quelle ragioni sulle quali il giudice non può pronunciarsi se ne manchi l'allegazione ad opera della parte interessata, ossia le “domande ed eccezioni vere e proprie”, e *b*) che la stessa prescrizione non riguarda invece i fatti dedotti dalle parti a fondamento delle domande o delle eccezioni, né gli elementi di prova acquisiti al giudizio, né le argomentazioni giuridiche ovvero le questioni di fatto e di diritto addotte a sostegno delle domande o delle eccezioni medesime – debbono poi adattarsi alla specifica materia oggetto del giudizio.

Valutare, peraltro, nell'uno e nell'altro caso, l'ambito effettivo del *devolutum*, o l'ambito dell'implicita rinuncia alle domande ed eccezioni non riproposte, spetta proprio al giudice dell'appello la cui valutazione sul punto, e su quello conseguente dell'eventuale formazione del giudicato implicito, è soggetta anch'essa ad impugnazione presso il giudice superiore.

Ora, mentre è comune al processo tributario la regola secondo la quale l'appellato che non abbia riproposto le domande e le eccezioni non potrà poi censurare per cassazione la sentenza di appello per omessa pronuncia su tali domande ed eccezioni (Cass., Sent. nn. 6523, 15641 e 18124 del 2004) non sembra, invece, comune al processo tributario l'altro principio del processo civile secondo il quale le domande e le eccezioni non esaminate e non dipendenti da quelle espressamente esaminate e decise potranno essere riproposte in un nuovo e diverso giudizio, stante il carattere meramente processuale della rinuncia presunta *ex art. 346 c.p.c.* Il processo tributario ha, infatti, carattere impugnatorio (introdotta, appunto, con l'impugnazione di un atto)

così che ogni questione proponibile in tale processo passa necessariamente attraverso l'impugnazione dell'atto entro un termine fissato a pena di decadenza.

È in questo forse la ragione per la quale l'art. 56 ha sostituito con il termine *questione* la diversa formulazione propriamente civilistica dell'art. 346 c.p.c. (*domande ed eccezioni*) ed ha preteso che dette *questioni* fossero riproposte *specificamente*. L'altra ragione potrebbe essere quella di imporre una lettura più rigoristica, nel senso di una prescrizione assolutamente tassativa dell'art. 56 al punto che, ricollegata questa norma a quella dell'art. 18 (ricorso su motivi specifici), ogni questione debba essere necessariamente riproposta in grado di appello, senza distinzione alcuna, almeno non tra questioni (motivi di ricorso) concernenti l'atto e questioni (motivi di ricorso) concernenti la pretesa fiscale.

Proprio tale lettura dell'art. 56 cit. sembra dare fondamento all'idea secondo cui dovranno necessariamente essere riproposti in appello (pena l'operatività della presunzione di rinuncia) tutti gli originari motivi ancorché, ad esempio, tra un motivo di ricorso che denunci un vizio formale dell'atto impugnato (mancanza della motivazione) e altri concernenti il merito della pretesa fiscale non sia dato configurare un nesso di dipendenza nel senso di cui si è detto, ed ancorché, nella struttura logica della decisione, un vizio formale dell'avviso di accertamento, quale il difetto di motivazione, in grado di provocarne l'annullamento in sede giurisdizionale, è idoneo a far cadere l'atto anche per il suo contenuto sostanziale di pretesa fiscale, sicché gli altri motivi di ricorso concernenti la pretesa resterebbero del tutto assorbiti dall'accoglimento del ricorso sulla base del motivo concernente il vizio formale.

3. Infine qualche parola sulla nozione di giudicato (cose note, sulle quali, per i più, bastano davvero poche parole), negli stretti limiti in cui il tema può avere rilievo in questa nota, apportando argomenti volti a mostrare quello che a nostro giudizio è l'errore di diritto consumato dai giudici della Ctp.

La formula dell'art. 2909 c.c. chiarisce la relazione tra il giudicato formale (art. 324 c.p.c.) e il giudicato sostanziale di cui dice appunto l'art. 2909 cit., ossia espone la condizione alla quale l'accertamento contenuto nella sentenza possa spiegare efficacia e operare al di fuori del processo in cui si è formato: la non impugnabilità ulteriore della sentenza (giudicato formale) è il presupposto per il formarsi del giudicato sostanziale, ossia è il presupposto (governato dal diritto processuale, dalle norme di disciplina del processo) perché quel contenuto della sentenza indicato dall'art. 2909 c.c. operi al di fuori del processo in cui la sentenza è intervenuta. Una posta contabile rilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile sulla quale la sentenza del primo giudice avrà statuito in un senso o nell'altro potrà dunque dirsi accertata definitivamente secondo le statuizioni della sentenza, e assumere così efficacia al di fuori del processo, soltanto quando sarà intervenuto il giudicato formale, non già, dunque, quando si sarà formata quella preclusione endoprocessuale secondo il meccanismo dell'art. 346 c.p.c. che riguarda soltanto il giudice dell'appello e l'ambito della sua cognizione nel grado.

4. Ma, dopo tale *excursus*, che ha trovato giustificazione nella complessità della questione di diritto enunciata in apertura, proviamo a trarre qualche conclusione. La nostra opinione su ciascun punto è questa.

**4.1.** La tesi dell'Agenzia circa la verificatasi decadenza per il decorso del termine biennale *ex art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992* avrebbe dovuto essere disattesa dai nostri giudici, non già (espressamente condividendo l'erronea premessa dell'esistenza di un giudicato assumibile quale *dies a quo* del termine) per il supposto errore della stessa Agenzia nel (solo) computo del termine, bensì proprio per l'inutilizzabilità di quel giudicato. Non era dunque necessario spingersi ad indagare sulle vicende processuali interne alla causa pregiudiziale per valutare se sulla questione pregiudiziale si fosse formato un giudicato interno, atteso che a quel giudicato non si sarebbe potuto riconoscere altro valore ed altra efficacia se non quella di dar luogo ad una *preclusione endoprocessuale* ossia ad una situazione assimilabile al giudicato per l'efficacia preclusiva al riesame, da parte del giudice dell'appello, delle questioni non riproposte, da ciò derivando la conseguenza che sulle questioni che ne formavano oggetto non si sarebbe potuta riaprire la discussione *nell'ulteriore corso del* (di quel) *processo*, mentre quello stesso giudicato non sarebbe stato rilevabile *ab externo* bensì soltanto all'interno di quello svolgimento processuale concernente la causa pregiudiziale.

Le considerazioni svolte sul tema del giudicato interno, e intorno al modo di operare delle norme degli artt. 346 c.p.c. e 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, ci autorizzano a ritenere che fosse in ogni caso giuridicamente impossibile fissare il *dies a quo* dell'istanza di restituzione di cui all'art. 21, c. 2, cit. alla data di formazione del giudicato implicito all'interno di un diverso processo.

E quando, poi, quel *dies a quo* sarebbe da fissare? Alla data della pronuncia di primo grado, come nel caso di specie ha ritenuto la Ctp? Questo non sembra possibile, per la considerazione che la sentenza di primo grado o è destinata, quando sia stata gravata di appello, ad essere sostituita (travolta ed assorbita) dalla sentenza che emetterà il giudice di appello (quand'anche questa sentenza fosse di conferma della prima e quand'anche il giudice dell'appello *travalicando i limiti dell'effetto parzialmente devolutivo dell'appello abbia deciso su questione non sottoposta al suo riesame, atteso che in tal caso se tale pronuncia non è impugnata con tempestivo ricorso per cassazione, viene a sostituirsi alla prima anche per quei capi non investiti dall'appello con la conseguenza che il giudicato astrattamente su di essi formatosi con la sentenza di primo grado, risulta superato dalla suddetta decisione del giudice del gravame, Cass., Sent. n. 1604 del 1984*), così che ogni effetto connesso alla pronuncia sarà sempre da ricollegare alla sentenza emessa in grado di appello; o diverrà giudicato formale *ex art. 338 c.p.c.* e in forza del principio di consumazione dell'impugnazione acquisterà in tal modo efficacia di giudicato (sostanziale) nel caso di estinzione del giudizio di appello; o sarà stata anche solo in parte sostituita o modificata nei suoi effetti da provvedimenti decisori emessi nel giudizio di appello che abbiano inciso sulle sue statuizioni prima che questo si estinguesse, nel qual caso saranno questi provvedimenti modificativi o sostitutivi in tutto o in parte a sopravvivere all'estinzione del giudizio di appello ed eventualmente a passare in cosa giudicata.

O quel *dies a quo* sarà da fissare all'atto della costituzione in grado di appello dell'appellato vittorioso che non abbia riproposto i suoi originari motivi di ricorso rimasti assorbiti e non esaminati nella pronuncia del primo giudice? Questo lo diciamo

senza prenderci sul serio e per dare l'idea del punto estremo fino al quale potrebbe spingersi la fantasia giudiziaria.

O, ancora, alla data della pronuncia del giudice di appello o della Cassazione che rilevi l'avvenuta formazione del giudicato interno o che confermi il giudizio che sul punto abbia emesso il giudice dell'appello? Si consideri che una situazione giuridicamente rilevante produce i suoi effetti, anche retroattivi, solo quando emerge e viene accertata e dichiarata, e ancora, che sarà la cosa giudicata formale a sancire definitivamente le preclusioni già verificatesi all'interno del processo.

**4.2.** Il rilievo – espresso dalle Sezioni Unite in un giudizio civile con la sentenza n. 10027 del 2012 secondo il quale *“la situazione nella quale, al momento in cui sorge la questione di pregiudizialità, nella causa pregiudicante sia intervenuta sentenza di primo grado, è riconducibile non già all'art. 295, bensì all'art. 337, c. 2. Ciò sulla base del seguente principio di diritto: quando tra due giudizi esista rapporto di pregiudizialità, e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, è possibile la sospensione del giudizio pregiudicato soltanto ai sensi dell'art. 337 c.p.c.”* e l'ulteriore considerazione della stessa Corte che *“il diritto pronunciato dal giudice di primo grado qualifica la posizione delle parti in modo diverso da quello dello stato originario di lite e giustifica... l'autorità della sentenza di primo grado nell'ambito della relazione tra lite sulla causa pregiudiziale e lite sulla causa pregiudicata”* sicché *“salvo che l'ordinamento non esprima in casi specifici una valutazione diversa, imponendo che la composizione della lite pregiudicata debba attendere il giudicato sull'elemento di connessione tra le situazioni giuridiche collegate e controverse, è da intendere che sia ancora al giudice che l'ordinamento rimetta, graduandolo in vario modo, il compito di valutare, tenuto conto degli elementi in base ai quali la controversia è riaperta attraverso l'impugnazione, se l'efficacia della sentenza pronunciata sulla lite pregiudicante debba essere sospesa o se la sua autorità debba essere provvisoriamente rifiutata in questo caso attribuendo al giudice del giudizio sulla lite pregiudicata il potere di sospenderlo”* – sono stati ripresi dalla sentenza della Sez. V n. 16329 del 2014 e applicati all'interno di un processo tributario (in una fattispecie in cui la relazione di pregiudizialità tra le due cause si configurava nel senso che l'accertamento dell'esistenza del credito d'imposta non poteva non riflettersi sul legittimo esercizio del diritto della contribuente a riportare l'eccedenza iva anche nella dichiarazione del successivo anno d'imposta) per la conclusione che legittimamente il giudice della causa pregiudicata non aveva disposto la sospensione del giudizio ai sensi dell'art. 295 c.p.c., ma aveva ritenuto di avvalersi, ai sensi dell'art. 337, c. 2, c.p.c., dell'accertamento compiuto dal giudice della causa pregiudicante per risolvere la controversia che esso era chiamato a decidere.

Senonché a noi pare che quei principi di diritto affermati da Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 10027 del 2012 per un giudizio civile e ai quali acriticamente si sono richiamati i nostri giudici della Ctp., non costituiscono principi esportabili nel processo tributario atteso che, per espresso disposto dell'art. 49 cit., l'art. 337 (anche relativamente a quanto è stabilito nel secondo comma) non può trovare applicazione in quel processo: considerazione questa che non abbiamo rinvenuto né nella sentenza Cass. n. 16329 del 2014, né nella sentenza della nostra Ctp e dalla quale, però, non ci sembra

possa prescindere del tutto, poco rilevando, proprio per l'inevitabile problema giuridico costituito dal tassativo disposto dell'art. 49 cit., che in via generale tutte le argomentazioni delle Sezioni Unite rivestano un carattere a tal punto ordinamentale (nel senso che riflettono quello che deve considerarsi come l'ordinamento costituzionale dei processi) da poter ben intervenire ad ordinare ogni genere di processo essendo, appunto, valide, anche sotto il profilo costituzionale per ogni tipo di processo.

Non si poteva, dunque ignorare, volendo trasferire quei principi alla controversia tributaria di che trattavasi, l'ostacolo che a tale traslazione poneva l'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992. O quanto meno, occorre porsi il quesito se davvero il cit. art. 49 costituisca un ostacolo normativo a ricondurre anche la risoluzione della pregiudizialità tributaria nella disciplina dell'art. 337 secondo comma c.p.c..

**4.3.** Diciamo, intanto, che il nostro giudice, avendo ritenuto di non esercitare la facoltà di sospendere il processo e avendo deciso, invece, di risolvere direttamente la controversia al suo esame attribuendo alla sentenza di primo grado intervenuta sulla causa concernente i costi ritenuti indeducibili quella autorità, o quell'influenza, che, in via provvisoria proprio la norma dell'art. 337, c. 2, c.p.c. consentiva di attribuirle, avrebbe dovuto dar ragione di questa sua scelta; motivare non attraverso considerazioni generali e di principio e attraverso il richiamo della citata pronuncia delle Sezioni Unite ma proprio con riguardo al caso di specie al suo esame. Egli avrebbe dovuto spiegare le ragioni che lo inducevano alla scelta di condividere gli accertamenti contenuti in quella sentenza sul punto della deducibilità dei costi.

**4.4.** Ma vogliamo, almeno per ora, metterci al riparo da altre letture o interpretazioni *costituzionalmente orientate* dell'art. 49 cit. che pure potrebbero essere offerte muovendo dalla considerazione che, se l'inapplicabilità del c. 1 dell'art. 337 (possibilità della sospensione *ope iudicis* dell'esecutività della sentenza impugnata: artt. 282 e 373 c.p.c.) trova la sua giustificazione nella cogente disciplina dell'esecuzione (riscossione) provvisoria dei tributi dettata dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, non altrettanto agevolmente si spiega, almeno a prima lettura, che l'inapplicabilità sia stata disposta *tout court* e quindi estesa anche al disposto del c. 2 dello stesso art. 337. Se le due disposizioni sono poste nello stesso articolo del codice questo è perché esse regolano aspetti diversi del medesimo fenomeno dell'esecutività della sentenza ancora soggetta ad impugnazione: l'una governa la possibilità che la sentenza sia portata ad esecuzione (artt. 282 e 337 c. 1) benché sia ancora soggetta ad impugnazione, salvo che il giudice (artt. 283 e 351 per la sentenza di primo grado, art. 373 per quella emessa in grado di appello) non ne sospenda l'efficacia esecutiva o l'esecuzione (c. 1), l'altra riguarda la funzione prevalentemente esecutiva dell'accertamento contenuto nella sentenza soggetta ad impugnazione, tale che il giudice dell'altra causa è facultato ad avvalersi della sua *autorità di mero fatto* ai fini di una valutazione autonoma che egli compirà degli accertamenti in essa contenuti (c. 2).

Dunque il senso di tale disposto (del c. 2) è che, posta una qualche relazione, un qualche nesso, tra le materie oggetto delle due cause, la sentenza emessa nel processo che riguarda una di queste cause possa essere chiamata, benché ancora soggetta ad impugnazione, a spiegare influenza, "autorità", nell'altro processo, sicché non si vedrebbero ostacoli al farne applicazione anche nel processo tributario.

Tale questione d'interpretazione dell'art. 49 e del suo onnicomprensivo divieto di applicare la norma dell'art. 337 c.p.c. potrebbe anche essere accantonata e la soluzione ricercata per altre strade che pure possano portarci ad escludere che nel caso di specie il nostro giudice tributario potesse fare applicazione del principio giuridico desunto dal c. 2 dell'art. 337 e avvalersi dunque della facoltà che detta norma gli attribuiva di non sospendere il processo e di attribuire "autorità" alla sentenza intervenuta nell'altro processo. Quali strade? Quella che ci porta ad indagare circa i rapporti tra la norma dell'art. 295 (che rende obbligatoria la sospensione nel caso di cause pregiudiziali) e l'altra del 337 c. 2, circa l'ambito della rispettiva disciplina, muovendo dalla premessa che se la *ratio* della sospensione per pregiudizialità è quella di evitare il contrasto/confitto di giudicati, l'aggravamento della necessità della sospensione autorizzato dall'art. 337 c. 2 non può smentire tale esigenza: delle due norme, quindi, deve darsi una lettura tale che esse non si pongano in contrasto logico tra di loro. Deve dunque esserci tra le situazioni per le quali le due norme sono state poste una diversità per così dire ontologica e dunque non consistente nella mera circostanza che nell'una (art. 295) la causa pregiudiziale sia pendente e in essa non sia ancora intervenuta una sentenza e nell'altra (art. 337 c. 2) che, invece, questa sentenza sia intervenuta; questo sarà un mero dato processuale mentre la diversità dovrà essere ricercata all'interno del rapporto che corre tra le due cause. Sembra potersi allora ritenere che se tra le due cause sussiste quel rapporto di pregiudizialità tecnico-giuridica (*la definizione di una controversia costituisce l'indispensabile antecedente logico-giuridico dell'altra, l'accertamento del quale debba avvenire con efficacia di giudicato*) non possa non farsi luogo, ossia *debba* farsi luogo, alla sospensione della causa pregiudicata, mentre la disposizione dell'art. 337, c. 2, entrerà in gioco nel solo caso in cui, fuori dai casi di pregiudizialità tecnico-giuridica per i quali la sospensione è imposta dall'art. 295 nell'intento di evitare il conflitto di giudicati, le questioni decise dalla sentenza già intervenuta in un'altra causa, la materia su cui questa è intervenuta, possa comunque avere influenza nella decisione dell'altra causa o perché le questioni siano anche solo in parte comuni, o per mera consequenzialità (dalla prima) delle questioni che debbono essere decise (nella seconda) o per la diversa ampiezza del *thema decidendum* nella seconda causa o anche per un nesso di pregiudizialità soltanto logico e non tecnico-giuridico nel senso di cui sopra. Argomenti in tal senso si traggono ad esempio da Cass. Sent. n. 206 del 1991 e più ancora da Cass., Sent. n. 5840 del 1987 "*la cosiddetta autorità della sentenza tuttora soggetta ad impugnazione, che, ex art. 337 c.p.c., consente la sospensione del diverso processo in cui sia invocata – fa sì che il giudice del secondo processo – ove non ritenga di disporre la sospensione (peraltro obbligatoria quando il rapporto tra i due giudizi è di pregiudizialità ai sensi dell'art. 295 c.p.c.) – dovrà limitarsi a riconoscere alla predetta sentenza una autorità di mero fatto (ai fini della autonoma valutazione, che egli è tenuto ad operare, degli accertamenti in essa contenuti)*": proprio in quell'inciso circa l'obbligatorietà comunque della sospensione nel caso di pregiudizialità tra le cause, ci sembra di leggere proprio quella diversità di situazioni sulla quale abbiamo già argomentato. Ulteriore conforto sembra venire da Cass., Sent. n. 6409 del 1980 "*Il disposto del secondo comma dell'art 337 c.p.c. – per il quale, quando l'autorità di una sentenza è invocata in un*

*diverso processo, questo può essere sospeso se tale sentenza è impugnata – non prevede un'ipotesi di sospensione necessaria ex art 295 c.p.c., ma solo la facoltà discrezionale del giudice di un determinato processo di sospenderlo quando in esso venga invocata l'autorità di una sentenza, di poi impugnata, emessa in un diverso processo”.*

Ecco chiariti i rapporti tra la sospensione necessaria ex art. 295 e la sospensione facoltativa di cui all'art. 337 comma 2: in sintesi, la prima trova il suo fondamento nella necessità di evitare il conflitto tra giudicati e fa riferimento esclusivo all'ipotesi che tra le cause corra un nesso di pregiudizialità tecnico-giuridica, mentre se il rapporto tra le cause non è tale ma è anche solo di pregiudizialità meramente logica, il giudice potrà disporla facoltativamente, essendo in questo autorizzato ad avvalersi di quella autorità di mero fatto che alla sentenza emessa nel primo processo viene dalla legge attribuita come aspetto della possibile sua esecutività.

E dunque non sembra esserci, nel processo tributario, altra soluzione, per il caso di pregiudizialità tecnico-giuridica tra le cause, che il ritorno all'art. 295 c.p.c. pacificamente applicabile secondo la giurisprudenza di legittimità nei casi (come quello che ci occupa) di pregiudizialità c.d. interna (Cass., Sent. nn. 21396 e 1865 del 2012, nn. 17727 e 10952 del 2007, nonché n. 13082 del 2006).

Con la conseguenza che, una volta rilevato il rapporto di pregiudizialità tra le cause, il giudice della causa pregiudicata debba necessariamente sospendere il processo, dovendo in ogni caso evitarsi il contrasto di giudicati (cui la sospensione è strumentale). E dunque, nel processo tributario, stante o l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. o la rigidità della prescrizione dell'art. 295 c.p.c., una volta che sia stato positivamente rilevato il rapporto di pregiudizialità tra le cause, solo il giudicato formale (con i suoi effetti di giudicato sostanziale ex art. 2909 c.c.) sulla causa pregiudicante potrà escludere la necessità della sospensione perché, lo ripetiamo, l'art. 2909 c.c. ricollega l'autorità della cosa giudicata all'accertamento contenuto in una sentenza sulla quale si sia formato il giudicato formale ex art. 324 c.p.c.: il che non era nel caso di specie, atteso che la causa della quale costituiva materia la questione pregiudiziale era ancora pendente presso il giudice di legittimità.

**4.5.** Quando non si volesse condividere l'opinione circa la necessità della sospensione ex art. 295 c.p.c. e si volesse, invece, dare credito alla decisione dei nostri giudici di decidere nel merito della causa pregiudicata, occorrerebbe trovare un fondamento non soltanto alla scelta di decidere nel merito ma anche alla soluzione adottata da quei giudici, sia che questa sia stata fondata sul ritenuto giudicato interno formatosi nella causa pregiudicante, sia che invece sia stata fondata sul principio ricavato da Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 10027 del 2012, secondo cui *“il diritto pronunciato dal giudice di primo grado qualifica la posizione delle parti in modo diverso da quello dello stato originario di lite e giustifica... l'autorità della sentenza di primo grado nell'ambito della relazione tra lite sulla causa pregiudiziale e lite sulla causa pregiudicata”.*

Escluso che quel fondamento possa essere costituito dal suddetto giudicato interno e restando inapplicabile tanto la norma dell'art. 337, c. 2, c.p.c. quanto i principi che ne ha fatto discendere la sentenza n. 10027 del 2012, cit., nei rapporti tra la causa

pregiudicante e la causa pregiudicata nel senso dell'“*autorità della sentenza di primo grado*”, quale potrebbe essere il fondamento della decisione di merito adottata (sostanziale accoglimento del ricorso del contribuente avverso il silenzio-rifiuto opposto dall'Agenzia all'istanza di rimborso del contribuente con obbligo della stessa di “riconoscere” i costi deducibili in conformità della decisione del giudice della causa pregiudicante)? Lo deciderà il giudice dell'appello, se il gravame è stato proposto.

È in questo, dunque, ed è per queste ragioni, che, sul punto concernente il diniego della sospensione *ex art. 295 c.p.c.* e sui punti ad essa connessi intorno ai quali il nostro giudice ha argomentato, la sentenza ora commentata ci è sembrata non condivisibile. Ed ecco spiegato il perché di quelle risonanze goldoniane leggibili nel sottotitolo della nota.

**PROCESSO – Art. 182 *ter* della legge fallimentare – Accordo di ristrutturazione fiscale – Mancato rispetto dei pagamenti – Cessazione della materia del contendere – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1672, parte II, del 22 luglio 2014.

*Il decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione fiscale non comporta la cessazione della materia del contendere, trattandosi di ipotesi non contemplata, diversamente da quanto specificamente disposto dal comma 6 dell'art. 182 *ter* della legge fallimentare per il caso di concordato *ex art. 181* della medesima legge. Inoltre, la revoca di diritto del predetto accordo, nel caso in cui il debitore non esegua integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze stabilite, i pagamenti dovuti, impedisce di dichiarare la cessazione della materia del contendere, soprattutto, in mancanza del consenso dell'ufficio<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Conforme, Ctr Puglia, Sez. VII, Sent. n. 1453 del 2014.

**PROCESSO – Ottemperanza – Provvedimenti del commissario *ad acta* – Reclamo – Art. 28 d.lgs. 546 del 1992.**

**IDEM – Ottemperanza – Reclamo avverso i provvedimenti del commissario *ad acta* – Decisione del collegio.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Romanelli – Relatore: Monterisi). Ord. n. 764 del 7 luglio 2014.

*Innanzi al giudice dell'ottemperanza – mediante il reclamo di cui all'art. 28 del d.lgs. n. 546 del 1992 – possono essere contestate le erronee statuizioni del commissario ad acta, dalle parti ed anche dall'eventuale terzo coinvolti nella procedura.*

*La decisione relativa al reclamo proposto in sede di giudizio di ottemperanza non può essere decisa con provvedimento presidenziale ai sensi dell'art. 27 del d.lgs. n. 546 del 1992, bensì mediante provvedimento collegiale del giudice dell'ottemperanza.*

## RISCOSSIONE

### **RISCOSSIONE – Concordato preventivo – Iscrizione a ruolo e/o notifica della cartella di pagamento – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Monterisi). Sent. n. 169 del 19 novembre 2013.

*L'art. 168, comma 1, della legge fallimentare, che stabilisce il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore sino al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato preventivo, concerne unicamente le azioni esecutive in senso proprio quali pignoramento ed ipoteca e non preclude all'Amministrazione finanziaria l'esercizio dei poteri accertativi o sanzionatori. Nessuna limitazione, pertanto, sussiste in merito alla iscrizione a ruolo e/o alla notifica di un titolo esecutivo quale è la cartella, da considerarsi presupposto per eventuali successive azioni esecutive.*

### **RISCOSSIONE – Rateizzazione del pagamento – Contribuente istante per il concordato preventivo – Revoca della rateizzazione – Irrogazione di sanzioni – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Volpe – Relatore: Sasso). Sent. n. 3167 del 12 dicembre 2014.

*Avvenuta da parte del debitore la presentazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, non sono legittime, per gli effetti di moratoria connessi a tale domanda, né la revoca della già concessa rateizzazione del pagamento né l'irrogazione di sanzioni per il mancato pagamento delle rate né le relative iscrizioni a ruolo.*

### **RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Società controllante e controllata – Avviso di accertamento notificato alla sola controllante – Illegittimità della cartella – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Buquicchio – Relatore: Genoviva). Sent. n. 839 del 31 marzo 2014.

*È nulla la cartella di pagamento non preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento alla società controllata, avente una distinta entità giuridica e dotata di propria personalità, con autonomia decisionale e patrimoniale, non essendo sufficiente la notifica alla sola società controllante.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Produzione dell'estratto di ruolo – Prova della notifica – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Ventura). Sent. n. 623 del 14 marzo 2014.

*La produzione in giudizio da parte dell'Agente della riscossione dell'estratto di ruolo in luogo della copia della cartella di pagamento e della relata di notifica rende illegittima la pretesa tributaria, risultando i ruoli o i lori estratti inidonei a dimostrare la notifica del titolo posto a fondamento del credito.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Art. 8 del d.lgs. n. 32 del 2001 – Omessa sottoscrizione – Illegittimità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 1774 dell'8 settembre 2014.

*La normativa in tema di riscossione dei tributi non prevede la sottoscrizione tra gli elementi essenziali della cartella di pagamento, essendo sufficiente la intestazione della stessa per verificarne la provenienza<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Conforme Ctp Lecce, Sez. I, Sent. n. 1078 del 2014

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Crediti erariali – Prescrizione decennale – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Bray). Sent. n. 419 del 20 febbraio 2014.

*I crediti erariali non possono considerarsi "prestazioni periodiche" in quanto derivano anno per anno da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi; ciò comporta l'assenza della causa petendi continuativa propria delle prestazioni*

*periodiche. Ne consegue che per le cartelle esattoriali originate da crediti erariali trova applicazione esclusivamente il termine di prescrizione decennale.*

**RISCOSSIONE – Sanzioni in misura ridotta – Pagamento entro 30 giorni – Istanza di autotutela – Interruzione del termine – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: Urbano - Relatore: Menna). Sent. n. 872 dell'11 aprile 2014.

*L'esercizio del potere di autotutela è riconducibile ad un'attività discrezionale dell'ufficio, per cui l'istanza di riesame proposta dal contribuente, successivamente all'invio di un atto di contestazione delle sanzioni, non è idonea ad interrompere il termine per beneficiare del pagamento in misura ridotta. La fruizione dell'agevolazione, infatti, sussiste allorquando il versamento della sanzione venga eseguito nei successivi trenta giorni, decorrenti esclusivamente dalla notifica dell'atto impositivo e non dalla data in cui l'ufficio ha fornito una risposta alla richiesta di autotutela presentata dal contribuente.*

**RISCOSSIONE – Rateizzazione in proroga – Aggravio ulteriore di aggio ed interessi moratori – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Leoci – Relatore: Gualtieri). Sent. n. 246 del 14 febbraio 2014.

*La rateizzazione in proroga di dilazioni già concesse, prevista dall'art. 2 comma 20 del d.l. n. 225 del 2010, convertito in legge n. 10 del 2011, comporta la continuità della rateizzazione già concessa; da ciò consegue che debba essere mantenuto l'originario assetto di quanto fu oggetto della proroga senza alcuna maggiorazione del compenso di riscossione e degli interessi di mora<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Conforme, Ctp Bari, Sez. X, Sent. n. 72 del 2013.

**RISCOSSIONE – Rateizzazione – Art. 3 bis del d.lgs. n. 462 del 1997 – Perentorietà del termine – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma A. – Relatore: Perrone). Sent. n. 776 dell'1 aprile 2014.

*Il termine per il versamento rateale delle somme iscritte a ruolo, previsto dall'art. 3 bis del d.lgs. n. 462 del 1997, deve considerarsi perentorio, per cui il mancato pagamento entro il termine previsto comporta automaticamente la decadenza dal beneficio della rateizzazione.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Successivo fermo amministrativo – Eccesso di garanzia – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Urbano). Sent. n. 530 del 28 febbraio 2014.

*È illegittimo il preavviso di fermo amministrativo sui beni mobili registrati se l'Agente della riscossione ha già iscritto ipoteca su un immobile di per sé sufficiente a soddisfare il credito. L'adozione di due distinte misure cautelari a garanzia del medesimo credito dà luogo a un «eccesso di garanzia» in favore del creditore, lesivo della integrità patrimoniale del contribuente.*

**RISCOSSIONE – Fermo amministrativo di veicoli – Avviso di intimazione – Art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Monterisi). Sent. n. 153, parte II, del 5 novembre 2013.

*È illegittimo il fermo amministrativo di un veicolo laddove lo stesso non sia stato preceduto dall'invio dell'intimazione ad adempiere, nel caso in cui sia decorso oltre un anno dalla notifica della cartella di pagamento portante il credito che il fermo intende garantire, in quanto lo stesso e il relativo preavviso esplicano funzione cautelare di strumento preordinato alla successiva esecuzione forzata.*

**RISCOSSIONE – Fermo amministrativo di veicoli – Art. 86 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità della preventiva intimazione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Fischetti – Relatore: Viola). Sent. n. 155 del 17 gennaio 2014.

*Non è necessario l'invio preventivo della intimazione di pagamento per l'adozione del provvedimento di fermo amministrativo di un autoveicolo.*

*lo. Il fermo amministrativo, infatti, è una misura cautelare che non presuppone necessariamente l'espropriazione forzata del bene.*

**RISCOSSIONE – Fermo amministrativo di veicoli – Sproporzione rispetto al valore del bene – Illegittimità della misura cautelare – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Bray). Sent. n. 801 del 2 aprile 2014.

*La speciale normativa vigente in tema di fermo amministrativo non prevede l'eventualità della sproporzione tra bene fermato ed entità del debito. Pertanto, non può essere eccepito il "sovradimensionamento del fermo", non essendo applicabili a tale misura cautelare gli istituti mutuati da altre fattispecie, quali il pignoramento.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Natura giuridica – Avviso di intimazione – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1677 del 22 luglio 2014.

*L'iscrizione ipotecaria, pur essendo atto preordinato e prodromico alla procedura espropriativa e titolo per procedere all'esecuzione forzata, non soggiace all'obbligo di intimazione di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, che disciplina invece il termine per l'inizio dell'esecuzione forzata vera e propria.*

**RISCOSSIONE – Ipoteca – Atto estraneo all'espropriazione forzata – Intimazione ex art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti). Sent. n. 1201, parte III, del 26 maggio 2014.

*L'ipoteca, al pari del fermo, ha natura cautelare ed è estranea all'espropriazione, anche se mira a garantire la proficuità della stessa. Il legislatore, infatti, imponendo che l'iscrizione ipotecaria debba essere effettuata prima di procedere all'esecuzione, lascia chiaramente intendere che l'ipoteca precede l'esecuzione vera e propria, ponendosi,*

*quindi, al di fuori di essa. Se si considerasse l'ipoteca atto dell'esecuzione, d'altra parte, la tutela del contribuente dovrebbe realizzarsi davanti al giudice ordinario mediante l'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi. Ne consegue che l'iscrizione ipotecaria non deve essere preceduta dall'avviso di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> In senso contrario, Cass., Sez. trib., Sent. n. 19667 del 2014.

**RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Prodromico avviso di intimazione ad adempiere – Necessità – Non sussiste.**

**IDEM – Iscrizione di ipoteca – Ricorso – Eccezioni relative alla cartella di pagamento – Inammissibilità.**

**IDEM – Cartella di pagamento – Credito – Prescrizione – Decennale.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Silvestrini – Relatore: Chiarolla). Sent. 1209 del 29 maggio 2014.

*L'iscrizione di ipoteca esattoriale, in quanto mera misura cautelare, atto conservativo sul patrimonio del debitore e non atto esecutivo, non deve essere necessariamente preceduta dall'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973.*

*La nullità di una cartella esattoriale deve essere fatta valere con la tempestiva impugnazione della stessa. Pertanto, l'eccezione di nullità della cartella, proposta in sede di ricorso avverso la successiva ipoteca esattoriale è da dichiararsi inammissibile.*

*La mancata opposizione alla cartella di pagamento ne determina la definitività con gli effetti del giudicato sostanziale e, pertanto, il relativo credito si prescrive con il decorso del termine decennale fissato dall'art. 2953 c.c..*

**RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Comunicazione d'iscrizione – Atto di natura cautelare – Interruzione della prescrizione – Inidoneità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente e relatore: De Bari). Sent. n. 1538 del 2 luglio 2014.

*La comunicazione d'iscrizione ipotecaria per crediti in cartella non ha valenza di atto di costituzione in mora, avendo unicamente finalità cautelare e, pertanto, non ha effetto interruttivo della prescrizione della pretesa tributaria.*

### **Nota del prof. Giuseppe Ingraio**

#### ***Considerazioni a sostegno dell'efficacia interruttiva della prescrizione dell'iscrizione di ipoteca sugli immobili da parte di Equitalia***

La sentenza in rassegna si occupa del riconoscimento dell'efficacia interruttiva del termine di prescrizione del credito tributario in relazione ad una iscrizione ipotecaria immobiliare effettuata da Equitalia. I giudici della Commissione regionale, ribadendo quanto statuito nella sentenza di primo grado, hanno affermato che la comunicazione di iscrizione ipotecaria non ha valenza di atto di costituzione in mora, avendo unicamente finalità cautelare, e pertanto non interrompe il termine di prescrizione.

Si tratta di una affermazione, che oltre a risultare scarsamente motivata, è ampiamente discutibile per i motivi che qui si espongono.

Innanzitutto, occorre rammentare che gli art. 2943 e 2944 c.c. individuano tre categorie di atti interruttivi: la prima è rappresentata dagli atti che valgono a costituire in mora il debitore; la seconda dagli atti con cui si inizia un giudizio, sia questo di cognizione ovvero conservativo o esecutivo; la terza è rappresentata dagli atti che configurano un riconoscimento del diritto da parte di colui contro il quale il diritto stesso può essere fatto valere. L'interruzione, a seconda dei casi, può essere di tipo istantaneo, determinando immediatamente il decorso di un nuovo termine prescrizione, ovvero di tipo permanente, nel senso che il nuovo termine inizia a decorrere dopo che si definisce il giudizio.

Va, però, considerato che per l'esatta individuazione degli atti interruttivi della prescrizione occorre rapportare la fattispecie generale di prescrizione (art. 2934 c.c.) con le disposizioni sugli atti interruttivi. Si discute, infatti, se tra queste norme esista un nesso di stretta interdipendenza, al punto che la prescrizione è da considerarsi compiuta qualora non vengano posti in essere gli atti interruttivi espressamente menzionati, oppure se la fattispecie di prescrizione è sganciata dalla norma sugli atti interruttivi, nel senso che implicitamente configura ipotesi di interruzione ove venga meno l'inerzia nell'esercizio del diritto.

Gli studi della dottrina civilistica hanno affermato che tra le predette fattispecie sussiste un collegamento, che però non può essere spinto sino al

punto di affermare che un'indagine sulle concrete modalità di esercizio del diritto involge esclusivamente la disamina degli atti interruttivi della prescrizione tassativamente indicati dal legislatore. L'art. 2943 c.c. trascura, infatti, molte ipotesi di concreto esercizio del diritto<sup>1</sup> che, in ossequio alla *ratio* dell'istituto della prescrizione, ne impediscono il perfezionamento; ipotesi che vanno apprezzate quali "cause naturali di interruzione". Occorre, quindi, valutare separatamente l'esercizio del diritto che determina una "causa naturale" di interruzione della prescrizione, dalla volontà di "valersi del proprio diritto" (i.e. l'attivazione di un processo giurisdizionale) che rappresenta una "causa civile" di interruzione.

Anche con specifico riferimento ai diritti di credito si è discusso della possibilità di interrompere la prescrizione in relazione al compimento di atti differenti da quelli tipizzati dal legislatore. Muovendo dalla constatazione che, a differenza dei diritti reali, il diritto di credito non può essere "usato" o "goduto", perché l'uso o il godimento involge il denaro sottostante il credito, è sostenibile che l'esercizio del diritto di credito si concreta esclusivamente in attività finalizzate alla sua piena realizzazione, la quale avviene mediante la proposizione di intimazioni al pagamento in forma scritta, o di azioni giudiziali. Ma non si può trascurare l'esistenza di casi in cui il titolare del diritto di credito manifesta l'interesse a realizzare il suo interesse attraverso atti non indicati nell'art. 2943 c.c.. In questa misura, con riferimento ai diritti di credito, più che affermarsi l'esistenza di cause naturali di interruzione, è sostenibile la possibilità di interpretare estensivamente il disposto dell'art. 2943 c.c., in sintonia con la norma generale sulla prescrizione dettata dall'art. 2934 c.c..

Quest'ultima ricostruzione, invero, è stata prospettata dalla giurisprudenza che ha assegnato efficacia interruttiva ad atti dai quali implicitamente o esplicitamente emerge l'intenzione di esercitare il diritto spettante al titolare, come nel caso della proposizione di un'istanza di ammissione al passivo fallimentare<sup>2</sup>, della costituzione di parte civile nel processo penale<sup>3</sup>, della convocazione avanti la commissione di conciliazione all'esito della richiesta di svolgimento del tentativo obbligatorio di conciliazione<sup>4</sup>, ecc..

<sup>1</sup> Ad esempio, con riferimento ai diritti reali sono frequenti modalità di esercizio concreto del diritto non inquadrabili in atti interruttivi della prescrizione, come il caso del titolare di una servitù di passaggio che transiti quotidianamente sul fondo e potrebbe vedersi comunque dichiarato estinto il diritto per prescrizione non avendo posto in essere un atto interruttivo ai sensi dell'art. 2493 c.c..

<sup>2</sup> V. Cass., Sent. n. 16380 del 2002.

<sup>3</sup> V. Cass., Sent. n. 26887 del 2008.

<sup>4</sup> V. Cass., Sent. n. 6336 del 2009.

È stata invece esclusa l'assimilazione ad un atto interruttivo della prescrizione con riguardo alle sollecitazioni di pagamento prive del carattere di intimazione ad adempiere ed alla riserva di agire per il risarcimento di danni ulteriori rispetto a quelli effettivamente lamentati<sup>5</sup>.

Orbene, con specifico riferimento ai crediti tributari, sembra ancor più pregnante l'esigenza di interpretare estensivamente l'art. 2943 c.c., in quanto gli atti attraverso cui il fisco perviene alla soddisfazione del suo interesse - che in ossequio ai principi di buon andamento, imparzialità, trasparenza, legalità, ecc., sono predeterminati dal legislatore - non risultano immediatamente riconducibili a quelli elencati nella citata norma civilistica<sup>6</sup>. In sostanza l'art. 2943 c.c., ove letteralmente interpretato, si presenta inidoneo a tutelare il credito tributario. Quest'ultimo credito, che è notoriamente oggetto di una più ampia protezione legislativa in sede di riscossione, finirebbe per essere penalizzato rispetto al credito comune sotto il profilo della configurazione della fattispecie di prescrizione.

Senza indugiare sull'efficacia interruttiva di tutti gli atti di Equitalia<sup>7</sup>, soffermiamoci sull'iscrizione di ipoteca, oggetto della sentenza in commento. La normativa civilistica, come detto, assegna efficacia interruttiva agli atti con cui il creditore inizia un giudizio sia questo di cognizione ovvero conservativo o esecutivo. Il diritto è vitale non solo con la costituzione in mora del debitore, ma anche con l'avvio di un processo: in entrambi i casi vi è, infatti, un'affermazione del diritto<sup>8</sup>.

Per stabilire se l'Agente della riscossione possa interrompere la prescrizione del credito tributario con atti cautelari (quali l'ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati) dobbiamo considerare che, a differenza dei soggetti privati, il fisco agisce in autotutela esecutiva, senza quindi dover adire il giudice per l'emanazione dei provvedimenti cautelari. L'intervento del giudice è condizionato all'impugnazione dell'atto dinanzi le Commissioni tributarie.

<sup>5</sup> V. Cass., Sent. n. 3371 del 2010.

<sup>6</sup> È pacifico che alla P.a. non sia consentito di sottrarsi ai vincoli di forma che regolano l'azione amministrativa sostituendo a propria discrezione gli atti tipizzati dalla legge con atti compiuti *iure privatorum*.

<sup>7</sup> Sul punto si rinvia a G. INGRAO, *Prescrizione del credito tributario ed efficacia interruttiva degli atti dell'Agente della riscossione*, in corso di pubblicazione su *Rivista trimestrale di diritto tributario*.

<sup>8</sup> L'atto processuale non può essere equiparato ad una costituzione in mora, in quanto il titolare del diritto non intima nulla al debitore, ma chiede che il giudice accerti il diritto ed emani ulteriori provvedimenti.

L'interpretazione letterale della previsione di cui all'art. 2943 c.c. porterebbe, quindi, ad escludere la possibilità per il fisco di interrompere la prescrizione in relazione al compimento di attività cautelari, in quanto manca l'atto con cui si inizia un giudizio. Escludere, tuttavia, in base ad una interpretazione letterale della norma la possibilità per il fisco di interrompere la prescrizione a seguito dell'emanazione dei provvedimenti in questione appare discutibile. Risulta, invece, sostenibile che la disposizione sugli atti interruttivi, soprattutto quando applicata nell'ambito del rapporto tributario, vada letta in conformità alla *ratio* sottesa alla norma generale sulla prescrizione. Pertanto, il compimento di attività cautelari, come l'iscrizione di ipoteca sugli immobili, nonostante avvenga senza il ricorso al giudice, interrompe la prescrizione, sul presupposto che i provvedimenti emanati in autotutela palesano comunque l'intenzione di tenere in vita il diritto di credito.

Può discutersi però se, in caso di impugnazione dell'atto da parte del contribuente, l'interruzione della prescrizione divenga di tipo permanente, cioè fino alla sentenza che definisce il giudizio. In linea generale, è sostenibile che se con l'impugnazione si contesti l'illegittimità del provvedimento in relazione alla insussistenza dei presupposti di legge per la sua adozione, allora l'interruzione sia di tipo istantaneo, in quanto il fisco può agire con altri strumenti esecutivi per il soddisfacimento della pretesa. Se, invece, impugnando l'atto cautelare o esecutivo si contesti anche il diritto di credito erariale (ciò può accadere se l'atto in questione rappresenti il primo atto notificato al contribuente e quest'ultimo, in sede di opposizione, non si limiti a chiedere l'annullamento dello stesso per mancanza dell'atto presupposto, ma ai sensi dell'art. 19, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992, contesti nel merito la pretesa fiscale), allora l'interruzione può considerarsi di tipo permanente.

Sulla base di quanto qui esposto riteniamo di non condividere l'affermazione dei giudici pugliesi.

### **RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca su immobili ricompresi in un fondo patrimoniale – Nesso tra debito tributario e bisogni della famiglia – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 2052 del 20 ottobre 2014.

*Gli immobili ricompresi in un fondo patrimoniale sono sottratti all'esecuzione forzata di debiti che il creditore sapeva non essere stati contratti per il soddisfacimento di esigenze familiari. Nel caso di debiti tributari sorti a seguito di un accertamento induttivo basato sulla pre-*

*sunzione di attribuzione di utili extra bilancio di una società a responsabilità limitata a ristretta base societaria al contribuente socio, gli immobili inclusi nel fondo patrimoniale familiare precedentemente costituito devono ritenersi non ipotecabili, essendo l'iscrizione ipotecaria volta al recupero di crediti di natura tributaria non attinenti e non contratti per soddisfare i bisogni della famiglia. Trattasi, infatti, di debiti di imposte insorti come conseguenza di redditi attribuiti induttivamente ad un soggetto terzo – la società della quale il contribuente era socio – e, presuntivamente, in proporzione al socio stesso. Risulta forzato, pertanto, stabilire un nesso con i bisogni familiari, non essendovi alcuna evidenza che quel presunto reddito abbia realmente concorso ai bisogni della famiglia, se non basando tale assunto su di una doppia illegittima presunzione.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Fondo patrimoniale – Estraneità del debito ai bisogni della famiglia – Illegittimità – Sus-siste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Ventura) Sent. n. 387 del 14 febbraio 2014.

*I debiti tributari che non hanno alcun collegamento con i beni ed i diritti oggetto del fondo patrimoniale (costituito per far fronte ai bisogni della famiglia), non consentono alcuna aggressione da parte del fisco sui beni in esso confluiti. Conseguentemente, l'iscrizione ipotecaria eseguita su detti beni è illegittima in assenza di una relazione fra il fatto generatore del debito fiscale ed i bisogni della famiglia.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Beni costituiti in fondo patrimoniale – Opponibilità ai terzi del fondo – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 360 del 13 febbraio 2014.

*La mancata o incerta annotazione a margine dell'atto di matrimonio della data di costituzione del fondo patrimoniale, giusta il disposto dell'art. 162 del c.c., rende inopponibile ai terzi la costituzione stessa del fondo.*

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

In altra parte della motivazione, che l'estensore stesso qualifica come espressa *ad abundantiam*, stante il carattere assorbente del rilievo circa l'inopponibilità del fondo, la sentenza si occupa del credito tributario a garanzia del quale l'iscrizione ipotecaria era stata operata; nulla viene detto sulla natura dei crediti giacché detta motivazione esplicita soltanto il giudizio finale, con la formula che “*non pare esservi dubbio che le imposte richieste in pagamento per le quali si è proceduto all'iscrizione dell'ipoteca siano naturalmente da annoverare tra i bisogni familiari*”. Solo dalle allegazioni dell'ufficio resistente, riportate in altra parte della sentenza, apprendiamo che aveva a trattarsi di crediti da irpef inerente “*all'attività di lavoro autonomo di uno dei coniugi dalla quale la famiglia traeva i mezzi di sostentamento*”.

**RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Limite di valore – Inapplicabilità ai provvedimenti anteriori alla novella – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Silvestrini – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 1456, parte I, del 25 giugno 2014.

*Il limite di ottomila euro per l'iscrizione di ipoteca, introdotto dalla legge n. 73 del 2010, non può applicarsi alle iscrizioni anteriori all'entrata in vigore della novella, atteso che tale limite, già previsto in tema di espropriazione forzata, non poteva essere applicato alle misure cautelari. Altrettanto dicasi in riferimento alla legge n. 98 del 2013, che ha ulteriormente elevato la soglia minima per iscrivere ipoteca a ventimila euro, allorquando ricorrano determinate condizioni.*

**RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Prescrizione del credito – Efficacia interruttiva – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Silvestri – Relatore: Gargano). Sent. n. 1874 del 2 luglio 2014.

*Le intimazioni di pagamento hanno natura di atti di precetto, che, qualora non ottemperati entro il termine (speciale) di cinque giorni dalla notifica, diventano titolo giuridicamente idoneo per l'avvio dell'esecuzione forzata. Nel caso in cui quest'ultima non venga intrapresa, l'intimazione diviene inefficace senza che abbia l'ulteriore effetto di interrompere o allungare i termini di prescrizione riferiti al credito.*

**RISCOSSIONE – Misure cautelari – Istanza – Rinvio all’avviso di accertamento – Legittimità – Sussiste.****IDEM – Misure cautelari – Istanza – Indicazione dei beni da parte dell’A.f. – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 904 del 22 luglio 2014.

*L’ufficio non ha alcun onere di riprodurre nell’istanza cautelare tutti i motivi della pretesa erariale, già comunicati al contribuente mediante notifica dell’accertamento e allo stesso, dunque, perfettamente noti.*

*L’indicazione dei beni sui quali deve essere eseguita la misura cautelare non spetta all’organo giurisdizionale preposto, mentre è compito dell’ufficio ricercare i beni mobili e immobili di proprietà del contribuente debitore da sottoporre a sequestro.*

**RISCOSSIONE – Procedure esecutive – Art. 483 del c.p.c. – Cumulo delle azioni – Limite normativo – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Bray). Sent. n. 422 del 20 febbraio 2014.

*L’adozione di diversi strumenti di riscossione può essere legittimamente cumulativa, in quanto, a livello normativo, non sussiste in via di principio alcun limite al contemporaneo esercizio di azioni esecutive su tutti i beni, mobili, immobili e crediti del debitore e neppure un vincolo di sequenzialità.*

**RISCOSSIONE – Rimborso – Versamento diretto – Termini – Decorrenza – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente: Forleo – Relatore: Bruni). Sent. n. 3 del 3 gennaio 2014.

*Il termine di decadenza per la presentazione dell’istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dall’art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973, nel caso di versamenti contestati e qualificati come non dovuti “ab origine”, decorre dalla data del versamento e non da quella di presentazione della dichiarazione dei redditi, in*

*quanto già da allora le imposte risultano non dovute e, quindi, sussiste l'interesse e la possibilità di richiederne il rimborso.*

**CONDONO – Art. 16 della legge n. 289 del 2002 – Presupposto – Pendenza della lite – Ricorso non depositato in Commissione – Ir-rilevanza.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez.VII (Presidente e relatore: Pecoriello). Sent. n. 1322 dell'11 giugno 2014.

*In tema di condono, la pendenza della lite è da collegarsi alla proposizione del ricorso e non al suo tempestivo deposito presso la commissione adita. La mancanza del deposito determina solo la inammissibilità del ricorso medesimo. Ciò in quanto, ex art. 16, c. 3, lettera a) della legge n. 289 del 2002, la non definibilità della lite è determinata solo dal passaggio in giudicato della sentenza che dichiara inammissibile il ricorso.*

**CONDONO – Dichiarazione integrativa ex art. 9 bis della legge n. 289 del 2002 – Integrale pagamento dell'importo ivi indicato – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente: Forleo – Relatore: Bruni). Sent. n. 617 del 14 marzo 2014.

*In tema di condono ex art. 9 bis della legge n. 289 del 2002, relativo alla possibilità di definire gli omessi e tardivi versamenti delle imposte e delle ritenute emergenti dalle dichiarazioni, la non applicazione delle sanzioni si verifica solo in presenza del pagamento integrale (in unica soluzione o rateale) delle imposte nei termini e nei modi di cui alla medesima disposizione. Ciò, tenuto conto che ciascuna delle diverse ipotesi di definizione agevolata previste dalla legge n. 289 costituisce disposizione di carattere eccezionale assistita da una propria specifica disciplina che è di stretta interpretazione e non può essere integrata in via ermeneutica dalle norme generali dell'ordinamento tributario e né da quelle dettate per altre forme di definizione, ancorché contemplate dalla medesima legge.*

**CONDONO – Liti pendenti.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Perna – Relatore: Vigorita). Sent. n. 566 del 6 maggio 2014.

*Sussiste il presupposto della “pendenza della lite” in presenza di un procedimento giurisdizionale idoneo a devolvere alla competente commissione il sindacato sul provvedimento impugnato, prescindendo dalla eventuale declaratoria di invalidità o di inammissibilità del procedimento stesso, soprattutto, laddove in aggiunta, in virtù del principio della buona fede e del legittimo affidamento, vi sia stato un invito dell’Amministrazione finanziaria a definire la lite.*

## NOTIFICAZIONI

### **NOTIFICAZIONI – Avviso di accertamento – Uffici finanziari – Specificità delle incombenze – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1672, parte I, del 22 luglio 2014.

*In tema di notifica degli avvisi di accertamento, le incombenze attribuite all'ufficiale giudiziario (ovvero ai messi comunali o ai messi speciali autorizzati dall'Amministrazione) non si estendono anche agli uffici finanziari, i quali allorché eseguono direttamente la notifica, provvedono ad inviare il plico raccomandato con avviso di ricevimento privo del nome dell'agente notificatore, del numero cronologico e della firma dell'agente stesso.*

### **NOTIFICAZIONI – Notifica a soggetto diverso dal destinatario – Dichiarazione di estraneità – Inesistenza della notifica – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: Romanelli – Relatore: Bray). Sent. n. 677 del 24 marzo 2014.

*L'esibizione in sede processuale di una semplice dichiarazione (peraltro non giurata e sprovvista di autentica di firma) con cui il soggetto che abbia preso in consegna un atto impositivo dichiara di essere estraneo alla società destinataria del provvedimento, non è idonea ad inficiare la notifica. Infatti, la semplice dichiarazione con cui si asserisce l'inesistenza di un rapporto di lavoro con la società, non costituisce elemento probatorio pregnante, tale da superare la fede privilegiata che invece assiste l'attività compiuta dall'ufficiale giudiziario.*

**NOTIFICAZIONI - Avviso di accertamento notificato a società di persone cancellata dal registro delle imprese – Inefficacia – Sussiste – Conseguente avviso notificato ai soci – Nullità ovvero inesistenza – Effetti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano - Relatore: Collella). Sent. n. 1686 del 22 luglio 2014.

*L'avviso di accertamento notificato a una società di persone successivamente alla sua cancellazione dal registro delle imprese è da ritenersi improduttivo di effetti giuridici in quanto emesso ed indirizzato nei confronti di un soggetto inesistente. Analoga conseguenza si verifica per l'avviso di accertamento notificato ai soci come mera trasposizione aritmetica, ai sensi dell'art. 5 del tuir, del maggior imponibile accertato in capo alla società in quanto un atto nullo o inesistente, come quello notificato alla società, non può produrre effetto alcuno.*

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

Nullità e inesistenza giuridica non sono categorie del diritto che possono essere adoperate – chiamate a qualificare un atto – in alternativa equivalente, atteso che “mentre la nullità e l’annullabilità sono entrambe iscrivibili nel genus della invalidità e presuppongono una riconoscibilità giuridica della fattispecie concreta, e cioè la riconducibilità di essa ad una fattispecie legale, rispetto alla quale presentano lo scarto della mancanza (nullità) o della irregolarità (annullabilità) di uno degli elementi essenziali, l’inesistenza è predicata dalla non riconoscibilità dell’atto, in ragione della sua anomalia, alla fattispecie legale data, sicché ne viene meno la identificabilità di questa” (Cass., Sent. n. 1016 del 1973).

Per il caso di specie, vedi segnatamente Cass., Sent. n. 6924 del 2011: “La notifica dell’avviso di accertamento all’ex commissario liquidatore di una società cooperativa in liquidazione coatta amministrativa, una volta chiusa la procedura di liquidazione (art. 213 legge fallimentare), cancellata la società (art. 2456 c.c.) e depositati i libri (art. 2457 c.c.), è affetta da nullità assoluta perché dopo tali adempimenti non residua più alcuna attribuzione in capo all’ex commissario, al quale, quindi, non può essere notificato alcun atto in qualità di rappresentante della cooperativa”. Vedi anche Cass., Sent. n. 21188 del 2014: “La cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina l’estinzione dell’ente e, quindi, la cessazione della sua capacità processuale, il cui difetto originario è rilevabile d’ufficio anche in sede di legittimità e comporta, in quest’ultimo caso, l’annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione”. In applicazione di tale principio, la Suprema Corte ha cassato senza rinvio la sentenza con cui il giudice di merito aveva accolto l’impugnazione proposta del liquidatore della società estinta nei confronti di avvisi di accertamento notificati successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese e relativi a tributi sorti in epoca anteriore.

**NOTIFICAZIONI – Notifica a mezzo posta – Irreperibilità del destinatario – Modalità previste a garanzia della conoscenza legale – Mancato adempimento – Nullità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Morlacco – Relatore: Cataldo). Sent. n. 281 dell'11 dicembre 2013.

*L'annotazione sull'avviso di ricevimento della temporanea assenza del destinatario e dell'avvenuto deposito presso l'ufficio postale non sono sufficienti ai fini del perfezionamento della notifica. In base agli adempimenti previsti dall'art. 8 della legge n. 890 del 1982, infatti, nella notificazione a mezzo posta, l'ufficiale postale, qualora non abbia potuto consegnare l'atto al destinatario o alle persone abilitate a riceverlo in sua vece, per temporanea assenza del primo e mancanza, inidoneità o assenza dei secondi, ha l'obbligo di rilasciare al notificando l'avviso di deposito del piego presso l'ufficio postale e di provvedere, eseguito tale deposito, alla compilazione dell'avviso di ricevimento che deve contenere la menzione delle formalità eseguite, del deposito e dei motivi che le hanno determinate e, infine, alla restituzione del piego e dell'avviso al mittente, dopo la scadenza del termine di giacenza<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 10998 del 2011 e n. 25031 del 2008.

**NOTIFICAZIONI – Notifica a mezzo posta – Mancata produzione dell'avviso di ricevimento – Inesistenza – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente e relatore: Tomasicchio). Sent. n. 3150 del 10 dicembre 2014.

*La produzione della schermata “dove quando” del sito ufficiale delle poste italiane non è fidefaciente in relazione alla data di effettiva consegna; in mancanza della produzione della copia dell'avviso di ricevimento della raccomandata inviata non vi è alcuna certezza della persona che l'abbia materialmente ritirata; ne consegue non la mera nullità, bensì l'inesistenza della notificazione<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 4748 del 2011 e nn. 13639 e 7809 del 2010.

**NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Servizio postale – Necessità dell’ufficiale giudiziario – Esclusione.**

**IDEM – Cartella di pagamento – Servizio postale – Avviso di ricevimento – Sufficienza – Natura giuridica – Atto pubblico – Necessità della relata – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1673 del 22 luglio 2014.

*La cartella di pagamento può essere notificata anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, ciò perché l’art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 individua modalità diverse di notificazione prevedendo espressamente la possibilità, da parte dell’Agente di riscossione, dell’utilizzo del servizio postale.*

*In caso di notifica della cartella di pagamento a mezzo del servizio postale, senza il tramite dell’ufficiale giudiziario, l’avviso di ricevimento è parte integrante della relata di notifica e costituisce il solo documento idoneo a provare sia l’intervenuta consegna del plico con la relativa data, sia l’identità della persona alla quale la consegna è stata effettuata.*

**NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Raccomandata postale senza intermediazione dell’Ufficiale giudiziario e senza relata di notifica – Legittimità – Sussiste.**

**IDEM – Cartella di pagamento – Vizio di notifica – Impugnazione – Sanatoria ex art. 156 del c.p.c. – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente e relatore: Volpe). Sent. n. 2384, parte I, del 16 ottobre 2014.

*La notifica a mezzo raccomandata postale eseguita direttamente dall’Agente della riscossione, senza compilazione di apposita relata e senza intermediazione da parte di soggetti terzi abilitati, è legittima.*

*In applicazione dell’art. 156 c. 3 del c.p.c., anche la nullità della cartella di pagamento non può essere invocata se l’atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato, salvaguardando il diritto di difesa del contribuente.*

**NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta – Relata – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1298 del 9 giugno 2014.

*In tema di notifica a mezzo posta della cartella esattoriale, l'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 ha carattere speciale e prevalente rispetto alle disposizioni processual-civilistiche e, pertanto, la notificazione può essere eseguita mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, senza necessità di redigere apposita relata.*

**NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Irreperibilità del destinatario – Invio raccomandata informativa – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti). Sent. n. 1201, parte II, del 26 maggio 2014.

*Non è irrituale la notifica della cartella di pagamento nel caso in cui il notificatore, non rivenendo il destinatario, si sia limitato ad affiggere l'avviso alla casa comunale senza informare l'interessato con lettera raccomandata, non avendo rilevanza a tal fine l'illegittimità dell'art. 26, c. 4 del d.p.r. n. 602 del 1973 statuita dalla Corte Costituzionale con sentenza 258 del 2012, in quanto la pronuncia di incostituzionalità non riguarda le notificazioni già eseguite ed esaurite secondo la normativa previgente, ma si applica a partire dal giorno successivo a quello di pubblicazione della sentenza.*

**NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo del servizio postale – Irreperibilità relativa del destinatario – Legge n. 890 del 1982 – Applicazione – Sussiste – Avviso di ricevimento di raccomandata informativa ex art. 140 c.p.c. – Mancata produzione – Nullità della cartella – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Colagrande). Sent. n. 2586 del 30 ottobre 2014.

*Il procedimento di notifica di una cartella deve essere allineato a quello previsto per gli accertamenti fiscali. Nei casi di assenza e/o irreperibilità temporanea del destinatario, la notifica della cartella esattoriale può dirsi validamente eseguita solo se sono stati curati tutti gli*

*adempimenti previsti dall'art. 140 del c.p.c.. In particolare, è onere del concessionario, in caso di contestazione, produrre copia della ricevuta della raccomandata che informa il destinatario dell'avvenuto deposito del plico presso la casa comunale per assenza al momento della consegna, regolarmente sottoscritta dal soggetto notificando, ovvero copia del plico da cui risulti la compiuta giacenza presso l'ufficio postale a seguito di regolare avviso.*

### **Nota dell'avv. Marta Ancona**

#### ***Notifica a soggetti temporaneamente irreperibili o notifica al portiere dello stabile, due fattispecie differenti***

**1. Il principio di diritto condiviso dal giudice di *prime cure* nelle ipotesi di irreperibilità relativa del soggetto destinatario della cartella di pagamento.** Nel pronunciamento in rassegna la Ctp di Bari ha accolto il ricorso del contribuente uniformandosi a quanto stabilito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 258 dell'11 novembre 2012 in tema di notifica della cartella di pagamento a soggetti temporaneamente assenti. In tale occasione il Giudice delle leggi, equiparando il procedimento di notifica della cartella a quello previsto per gli avvisi di accertamento, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del c. 3 dell'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 ed ha ritenuto imprescindibili, ai fini della corretta esecuzione delle notifiche, tutti gli adempimenti previsti dall'art. 140 del c.p.c..

Per comprendere l'esatta portata della pronuncia richiamata dal giudice di *prime cure*, occorre ricordare che la disciplina per la notifica delle cartelle di pagamento è contenuta nell'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 che, all'ultimo comma, rinvia per quanto non espressamente regolato, all'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973 valido per la notifica degli atti impositivi il quale, a sua volta, richiama le disposizioni del codice di procedura civile in materia (art. 137 e ss.) ritenendole generalmente applicabili anche agli atti tributari salvo talune enunciate eccezioni.

In particolare, l'art. 140 c.p.c., nelle ipotesi di irreperibilità cosiddetta relativa, quando, pur essendo nota la residenza, il domicilio o la dimora del destinatario non si possa procedere alla notifica per irreperibilità di quest'ultimo o per irreperibilità o incapacità delle persone che sarebbero (*ex art. 139 c.p.c.*) abilitate a riceverlo, dispone che la notifica debba essere effettuata mediante: (*i*) deposito in busta chiusa e sigillata nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi, (*ii*) successiva affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio ed (*iii*) invio di una raccomandata con

avviso di ricevimento recante notizia dell'avvenuto deposito. La notifica eseguita con tali modalità si perfeziona, per il destinatario, non già con la mera spedizione bensì con il ricevimento della raccomandata oppure trascorsi dieci giorni dall'invio della stessa.

Inizialmente, tale disciplina, applicabile agli avvisi di accertamento, non si adottava alle notifiche delle cartelle di pagamento a soggetti relativamente irreperibili giacché il c. 3 dell'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 equiparava l'irreperibilità relativa all'irreperibilità cosiddetta assoluta che, viceversa, si concretizza nelle ipotesi nelle quali Comune in cui deve eseguirsi la notifica non vi sia abitazione, ufficio o azienda del contribuente. Ciò comportava che, anche ove il domicilio fiscale fosse noto ed effettivo, non erano necessari né l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda né la comunicazione dell'avvenuto deposito tramite raccomandata con avviso di ricevimento, dovendo la notifica ritenersi perfezionata nel giorno successivo a quello in cui l'avviso di deposito fosse affisso alla casa comunale.

Ebbene, a fronte di tale ingiustificata disparità di trattamento tra la notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento la Corte Costituzionale è intervenuta con la citata sentenza n. 258 prevedendo anche per la notifica della cartella esattoriale l'applicazione di quanto prescritto dall'art. 140 c.p.c. nei casi di irreperibilità relativa dei destinatari.

E ciò vale, senz'altro, anche per le notificazioni di provvedimenti esattivi effettuate a mezzo posta per le quali la conoscibilità da parte dei destinatari dovrebbe essere garantita dal rispetto della disciplina contenuta nella l. n. 890 del 1982 che, all'art. 8 c. 2 e ss., enuncia gli adempimenti da ottemperare nei casi di temporanea assenza del destinatario nel Comune del suo domicilio fiscale.

In siffatta ipotesi, difatti, quest'ultima disposizione<sup>1</sup> precisa che il piego debba essere depositato nell'ufficio postale e del tentativo di notifica dello stesso nonché del suo avvenuto deposito debba darsi notizia al destinatario mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento. La notifica così eseguita si perfeziona alla data del ritiro del piego, se anteriore alla scadenza del termine di dieci giorni decorrente dalla data di spedizione al destinatario del prescritto avviso o, in mancanza di ritiro del piego, alla scadenza del termine di dieci giorni necessari per il perfezionarsi della "compiuta giacenza" (art. 8, c. 4, della l. n. 890 del 1982).

Quanto al profilo dell'onere probatorio è possibile affermare che nella generalità delle ipotesi in cui si concretizzi una temporanea/relativa irreperibilità del destinatario, l'Agente della riscossione è tenuto a provare la correttezza del procedimento notificatorio producendo, in caso di contestazione,

<sup>1</sup> Come modificata dall'art. 2, c. 4, del d.l. n. 35 del 2005, convertito dalla l. n. 80 del 2005.

“copia della ricevuta della raccomandata regolarmente sottoscritta dal soggetto notificando o da altro soggetto legittimato ai sensi del codice civile, ovvero copia del plico da cui risulti la compiuta giacenza presso l'ufficio postale a seguito di regolare avviso”<sup>2</sup>.

Ne deriva che, al contrario, la mancata esibizione della predetta documentazione da parte di Equitalia deve indurre, come è avvenuto nella pronuncia della Ctp in esame, ad accogliere il ricorso del contribuente non potendosi ritenere provato il perfezionamento della notifica della cartella di pagamento impugnata.

## **2. La fattispecie prospettata dal contribuente nel ricorso introduttivo.**

Nonostante il sillogismo argomentativo utilizzato dai Giudici di *prime cure* sia in astratto corretto e condivisibile, v'è da dire che essi, tuttavia, non si sono pronunciati in modo conforme al *petitum*.

A ben vedere, difatti, l'oggetto delle doglianze del ricorrente verteva su una fattispecie parzialmente diversa da quella dell'irreperibilità relativa del contribuente. Nel ricorso introduttivo veniva contestata, in realtà, la violazione dell'ultimo comma dell'art. 7 della l. n.890 del 1982 e dei commi 3 e 4 dell'art. 139 c.p.c., in quanto la consegna della cartella di pagamento era avvenuta nelle mani del portiere dello stabile cui non era però seguito, da parte di Equitalia, l'invio della raccomandata informativa prevista dalle disposizioni invocate.

Ed invero il combinato disposto degli artt. 139 c.p.c. e 60 c. 1 lett. b *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 (applicabile anche alle notifiche di atti esattivi) prevede che, nei casi di assenza del destinatario presso la sua abitazione, ufficio, azienda, il soggetto notificante possa consegnare copia dell'atto ad una persona di famiglia o addetta alla casa o all'azienda purché non minore di quattordici anni o palesemente incapace e, solo in mancanza di tali persone, al portiere dello stabile dove è l'abitazione, ufficio o azienda e, quando manca, il portiere, ad un vicino di casa che accetti di riceverla.

Nelle ipotesi di consegna a persona diversa dal destinatario, tuttavia, le disposizioni prevedono una serie di adempimenti aggiuntivi a carico del soggetto che effettua la notifica, quali la consegna di copia dell'atto da notificare in busta chiusa e sigillata, la trascrizione su di essa del numero cronologico della notificazione, l'invito al consegnatario a sottoscrivere una ricevuta e, da ultimo, l'invio di una lettera raccomandata attraverso cui notificare il destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto.

Analogamente, anche quando la notifica venga eseguita a mezzo posta, l'ultimo comma dell'art. 7 della l. n. 890 del 1982, così come novellato dal-

<sup>2</sup> Ctr Roma, Sent. n. 66 del 14 gennaio 2014.

l'art. 36 della l. n. 31 del 2008, stabilisce che se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario, l'agente postale è tenuto a darne comunicazione a mezzo lettera raccomandata (senza avviso di ricevimento).

Sebbene l'invio della raccomandata informativa sia, anche in questo caso, espressione dell'intento legislativo di tutelare il contribuente che non abbia ricevuto l'atto direttamente, la sua funzione non può ritenersi tuttavia del tutto assimilabile a quella prevista nelle ipotesi di notifiche a soggetti temporaneamente irreperibili.

Difatti, la consegna dell'atto, pur con le dovute cautele evidenziate, avviene nelle mani di soggetti (nella specie il portiere) tassativamente individuati dalla legge in relazione ai quali è possibile presumere che, secondo un giudizio di normalità, una volta assunto l'incarico di trasmettere l'atto ricevuto alla persona cui è destinato, lo eseguano effettivamente e fedelmente nei tempi e nei modi adeguati a realizzare lo scopo della notificazione<sup>3</sup>.

Il ruolo meramente informativo della raccomandata di cui al c. 6 dell'art. 7 l. n. 890 del 1982 sembrava essere avvalorato dall'orientamento meno recente della giurisprudenza di legittimità che inizialmente aveva escluso che l'omissione dell'invio della suddetta raccomandata potesse rappresentare una causa di nullità della notifica, costituendo solo una mera irregolarità formale<sup>4</sup>.

Successivamente, invece, la Suprema Corte ha ritenuto di sanzionare con la nullità l'omesso invio della raccomandata di cui all'art. 7 della l. n. 890 del 1982 *“in ragione del minore affidamento prestato dal legislatore alla consegna dell'atto notificando a mani del portiere o del vicino di casa in luoghi diversi dall'ambiente proprio della sfera di stretto dominio del destinatario, tanto da indurlo a disporre, oltre alla sottoscrizione dell'originale da parte dei consegnatari, anche la spedizione, appunto, della raccomandata al destinatario”*<sup>5</sup>.

Ne discende, pertanto, che il soggetto che effettua la notifica assolverà all'onere di provare il perfezionamento della stessa qualora sia in grado di dimostrare l'avvenuta spedizione della predetta raccomandata successiva alla consegna dell'atto ad uno dei soggetti di cui all'art. 139 c.p.c..

**3. Conclusioni.** Sicché, alla luce di quanto osservato, la Ctp di Bari avrebbe sicuramente dovuto accogliere il ricorso, ma ponendo a fondamento della sua decisione non già la sentenza della Corte Costituzionale n. 258 del 2012 in materia di notifiche a soggetti temporaneamente irreperibili bensì il più

<sup>3</sup> Cass. Sent. nn. 16817 e 9277 del 2012.

<sup>4</sup> Cass. Sent. nn. 15315 e 7816 del 2006.

<sup>5</sup> Cass. Sent. nn. 22343 e 7667 del 2009, n. 17915 del 2008; Ord. n. 1366 del 2010.

recente orientamento della Cassazione consolidatosi nei casi di omessa spedizione della raccomandata informativa di cui al c. 6 dell'art. 7 della l. n. 890 del 1982. In virtù di ciò l'Agente della riscossione avrebbe avuto l'onere di dimostrare solo l'avvenuta spedizione della raccomandata e non già il ricevimento della stessa da parte del destinatario e neppure il decorso del termine previsto per la compiuta giacenza.

**NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Deposito presso la casa comunale – Relata – Giustificazioni del ricorso alla procedura ex art. 140 c.p.c. – Omissione – Inesistenza della notifica – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XI (Presidente: Attimonelli – Relatore: Carcano). Sent. n. 3188 del 12 dicembre 2014.

*Il procedimento di notifica previsto dall'art. 140 del c.p.c. richiede l'indicazione delle ragioni specifiche per le quali il messo notificatore se ne sia avvalso, dando atto, in particolare, delle infruttuose ricerche nel luogo di residenza, dimora o domicilio. Pertanto, è inesistente la notifica della cartella di pagamento effettuata mediante deposito presso la casa comunale, che non rechi l'indicazione delle ragioni per le quali si è fatto ricorso a tale procedura, non sanabile dal principio del raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156 del c.p.c..*

**NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Prova – Ristampe ad uso interno – Inutilizzabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV (Presidente: Fanizza – Relatore: Montanaro). Sent. n. 2804 del 3 novembre 2014.

*In tema di notifica delle cartelle esattoriali, sono inutilizzabili ai fini probatori le ristampe ad uso interno delle cartelle stesse prodotte dall'Agente della riscossione.*

## DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE

### **DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Avviso di accertamento – Sentenza di annullamento – Eliminazione del titolo esecutivo – Sussiste – Azione di riscossione – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Di-ma). Sent. n. 152 del 5 novembre 2013.

*La declaratoria giudiziale di illegittimità dell'atto accertativo (nella specie avviso di recupero) impedisce all'Amministrazione di procedere all'iscrizione a ruolo delle somme rivenienti dal credito sconosciuto, in quanto l'azione di riscossione è paralizzata dall'intervenuta sentenza che, eliminando l'atto amministrativo, priva l'obbligazione tributaria di un titolo esecutivo giuridicamente valido ed efficace.*

#### **Nota del prof. avv. Laura Castaldi**

##### ***Avvisi di recupero crediti e ruoli di riscossione***

**1. La vicenda.** Gli esatti contorni della vicenda sottesa alla pronuncia in rassegna non sono né di immediata né di semplice ricostruzione. E non solo per la (inevitabile) sommarietà della loro descrizione ad opera dei giudici pugliesi nell'economia della sentenza. L'impressione che si trae infatti da una prima lettura di quest'ultima è che, alla base, vi sia stata una certa qual dose (se non di confusione) quantomeno di approssimazione nella conduzione prima procedurale e poi processuale della vicenda ad opera delle parti in causa ed, in particolare, da parte dell'ufficio finanziario. Il che certamente non aiuta nella definizione dei contorni dei fatti controversi.

Nutriamo dunque qualche riserva circa la correttezza della nostra ricostruzione: di talché facciamo sin d'ora ammenda se, nonostante tutto, lo scenario assunto a fondamento delle nostre brevi riflessioni dovesse rivelarsi in tutto o in parte non coincidente con la realtà giudiziale come più compiutamente ricostruibile dagli atti di causa.

Ma veniamo al merito della questione. Per quanto è dato evincere dalla narrativa della pronuncia, in occasione e per effetto di una operazione di scissione (è dato desumere, parziale), la società neocostituita X s.r.l. aveva esposto nella propria dichiarazione 2008 un credito d'imposta attribuitole, quale

beneficiaria, dalla società scissa Y s.r.l. secondo quanto risultante dal relativo progetto di scissione<sup>1</sup>. La società beneficiaria utilizzava poi in compensazione il suddetto credito d'imposta nei successivi esercizi 2010, 2011 e 2012.

La spettanza di siffatto credito in capo alla società scissa Y risultava tuttavia contestata dall'Agenzia delle entrate per asserita insussistenza delle condizioni per la sua fruizione<sup>2</sup>; e ciò per il tramite di specifico avviso di recupero del credito d'imposta<sup>3</sup> che la Y provvedeva peraltro a impugnare tempestivamente nelle sedi competenti, risultando vittoriosa nei due gradi di merito e ferma la pendenza del suddetto contenzioso avanti la Suprema Corte alla data del pronunciamento in rassegna<sup>4</sup>.

La società beneficiaria X – a sua volta – riceveva due distinti avvisi di recupero del suddetto credito, attribuitogli in sede di scissione dalla scissa Y, nei limiti, ci sembra di capire, della sua (a detta dell'ufficio indebita) successiva utilizzazione in compensazione<sup>5</sup>: avvisi che anch'essa provvedeva a impugnare tempestivamente nelle sedi giurisdizionali competenti.

Al contempo<sup>6</sup>, l'ufficio provvedeva ulteriormente a far valere la propria

<sup>1</sup> In argomento vd. da ultimo CONTE - PORCARELLI, *Crediti d'imposta ires ed irap antecedenti all'operazione di scissione parziale*, in *Azienda & fisco*, 2013, pag. 28 e ss..

<sup>2</sup> Si legge, infatti, nella sentenza che il credito d'imposta esposto nella propria dichiarazione per il 2008 dalla società neocostituita X s.r.l. era stato disconosciuto come spettante in capo alla società scissa Y s.r.l. in esito ad *“una precisa indagine che contesta[va] la strumentalità dei beni acquistati dalla società [Y]”*. La sentenza non consente di circostanziare meglio il fondamento normativo del credito d'imposta in discussione: potrebbe trattarsi (ma il condizionale è d'obbligo) di quello riconosciuto dall'art. 1, commi 271-279, della legge n. 296 del 2006.

<sup>3</sup> Ai sensi di quanto disposto dall'art. 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004.

<sup>4</sup> Come si dà conto infatti nell'*incipit* della parte motiva della sentenza, laddove i giudici pugliesi fanno espressa menzione *“degli avvisi di recupero con i quali è stato disconosciuto l'intero credito d'imposta in capo alla scissa società [Y che] hanno dato luogo alla instaurazione di un separato giudizio conclusosi con sentenze di primo e secondo grado favorevoli alla società a cui pertanto è stata implicitamente riconosciuta la spettanza del credito, ancorché non definitiva per effetto del ricorso per Cassazione proposto dalla A.f.”*.

<sup>5</sup> È quanto è dato desumere dal fatto che gli avvisi di recupero emessi a carico della X sono due e per importi diversi e, sia singolarmente che cumulativamente, minori rispetto all'ammontare del complessivo credito attribuito dalla scissa alla beneficiaria: si parla infatti di un primo avviso di recupero di € 218.189,16 e di un secondo avviso di € 479.438,15. Talché è dato ritenere che gli avvisi di recupero fossero stati emessi dall'ufficio con riferimento alle annualità di successivo utilizzo e nei limiti di effettivo utilizzo in compensazione di siffatto credito ad opera della beneficiaria: probabilmente secondo la procedura di cui all'art. 27 del d.l. 185 del 2008 (con riferimento alla quale, cfr. GARGIULO - LUPI, *Controllo ordinario delle dichiarazioni e recupero dei crediti inesistenti compensati: un coordinamento possibile*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2009, pag. 459 e ss.).

<sup>6</sup> Dal punto di vista della collocazione temporale degli atti emessi dall'ufficio di Bari nei confronti della X, sembra che il disconoscimento del credito a questa attribuito dalla scissa sia

contestazione quanto alla spettanza del suddetto credito d'imposta (e alla sua spendibilità in compensazione) a carico della beneficiaria X per il tramite di una cartella di pagamento che – da quanto si legge nella narrativa della sentenza – recava l'iscrizione a ruolo dell'intero importo del credito attribuito dalla scissa e che veniva emessa dall'ufficio “*a titolo di recupero credito d'imposta accertato (come indebitamente compensato)*”: ciò “*a seguito di controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.p.r. 600 del 1973*” della dichiarazione in cui per la prima volta la beneficiaria X aveva esposto siffatto credito allo “*scopo di accreditarsi le somme per poterle successivamente utilizzare in compensazione*”.

**2. Il pronunciamento dei giudici d'appello.** Orbene, della legittimità o meno di siffatta cartella di pagamento si discuteva nel giudizio che ha messo capo alla sentenza in rassegna: in esito al quale i giudici d'appello sono pervenuti ad accogliere le doglianze della società contribuente (con conseguente declaratoria di illegittimità dell'iscrizione a ruolo oggetto del contendere) sulla scorta di due distinte e concorrenti argomentazioni.

La prima, che una siffatta iscrizione a ruolo risultava (almeno momentaneamente) paralizzata dall'intervenuta duplice pronuncia favorevole ottenuta dalla società scissa Y quanto alla sussistenza e spettanza di siffatto credito d'imposta nel parallelo giudizio principale avente ad oggetto l'avviso/i di recupero per il cui tramite l'ufficio aveva integralmente disconosciuto alla scissa Y siffatto credito: e ciò stante l'immediata efficacia ed esecutività che l'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 riconosce alle sentenze in pendenza di giudizio. Onde – questa la conclusione della commissione regionale – “*allo stato degli atti ciò che risulta paralizzato dalle intervenute sentenze è unicamente l'azione riscossiva dell'ufficio finanziario, mancando questa di un titolo esecutivo giuridicamente valido ed efficace*”.

La seconda, che siffatta iscrizione a ruolo risultava altresì illegittima per ciò che finiva per veicolare, replicandola, una contestazione e correlata pretesa impositiva già compiutamente avanzata dall'ufficio nei confronti della beneficiaria X con precedenti avvisi di recupero di siffatto credito: con ciò risolvendosi nel mettere capo ad una duplicazione di prelievo nei suoi confronti.

avvenuto *in primis* con distinti avvisi di recupero credito (*pro quota* nei limiti del suo effettivo utilizzo in compensazione nel singolo periodo d'imposta) e solo successivamente (e per il suo intero importo) con l'iscrizione a ruolo *ex art. 36 bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 di cui si discorre in questa sede. Si legge infatti nella sentenza che “*la detta cartella di pagamento rappresenta all'evidenza una duplicazione della pretesa fiscale, siccome originariamente affidata ai citati avvisi di recupero*”.

**3. Alcune brevi considerazioni.** Ora, a dire il vero, delle due argomentazioni, solo la seconda ci sembra realmente pertinente rispetto a quello che risultava essere l'oggetto del contendere.

La prima, invero, pare muoversi su di un piano diverso e – se non estraneo – comunque marginale nel panorama contenzioso oggetto di causa: e attinente all'*an*, al *quomodo* e al *quando* (e, più in generale, ai termini) di escutibilità delle società beneficiarie (coobbligate solidali dipendenti) con riferimento a debiti tributari pregressi alla scissione della società scissa (contribuente/soggetto passivo d'imposta)<sup>7</sup>; problematica, questa<sup>8</sup>, cui si riconnettono altresì (e che risulta inscindibilmente correlata alla posizione che si intenda assumere rispetto a) le questioni in ordine all'efficacia riflessa da riconoscere o meno agli esiti del contenzioso avente ad oggetto il modo di essere del rapporto principale d'imposta intervenuti nel contraddittorio con il soggetto passivo d'imposta (la società scissa), nei confronti dei coobbligati solidali dipendenti (le società beneficiarie)<sup>9</sup>, stante anche e a maggior ragione le non certo limpide indicazioni ritraibili in argomento dal tenore dell'art. 173, comma 13, del *tuir*<sup>10</sup>.

E peraltro, che di questo non si discutesse nel caso di specie ne è dimostrazione il fatto che le pretese avanzate dall'ufficio nei confronti della società X non atenevano tanto all'(e dunque non trovavano fondamento giustificativo nell') azionarsi della sua chiamata in responsabilità solidale, in chiave di riscossione coattiva, per il debito d'imposta altrui: quanto piuttosto si traducevano nella contestazione (sostanziale) a suo diretto carico della spettanza del credito d'imposta, attribuitole in sede di scissione<sup>11</sup>, così come risultante

<sup>7</sup> Ciò in forza di quanto disposto dall'art. 173, c. 13, del *tuir* secondo cui "*Le altre società beneficiarie [della scissione] sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi ed ogni altro debito [imputabile alla scissa]*". In argomento, FRANSONI, *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in *Rass. trib.* 2011, pag. 823 e ss.; e ANDREANI – FERRARA, *La responsabilità per le obbligazioni fiscali nelle operazioni di scissione*, in *Il fisco* 2014, pag. 2656 e ss..

<sup>8</sup> Che ha da inquadrarsi nel più ampio e complesso orizzonte problematico attinente alle modalità procedurali e alle regole processuali cui ha da ritenersi soggiacere l'azione amministrativa laddove il legislatore riconosca al soggetto attivo d'imposta di agire in via coattiva nei confronti di un debitore diverso dall'obbligato principale per il soddisfacimento del proprio credito. In merito, diffusamente, FRANSONI, *L'esecuzione*, cit., pag. 823 e ss. nonché GUIDARA, *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv. dir. trib.* 2005, I, pag. 679 e ss..

<sup>9</sup> Con riferimento alle quali mi permetto di rinviare a CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.* 2012, pag. 1284 e ss..

<sup>10</sup> Come infatti osservano gli Autori indicati nella precedente nota n. 8 nell'occuparsi espressamente di siffatta disposizione.

<sup>11</sup> A motivo del suo disconoscimento in capo alla scissa Y: da cui, comunque, la sussistenza di un vincolo di pregiudizialità/dipendenza intercorrente tra il rapporto giuridico facente capo

esposto nella sua dichiarazione, e della sua successiva utilizzabilità/pendibilità in compensazione.

Come dimostrano invero, in modo lampante, la natura degli atti adottati nei confronti della X da parte dell'ufficio di Bari e a questa notificati: una cartella di pagamento recante un'iscrizione a ruolo *ex art. 36 bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 e due avvisi di recupero del credito d'imposta (seppur questi ultimi nei limiti di sua asseritamente indebita utilizzazione in compensazione). Insomma, due atti entrambi, seppur *lato sensu*, sicuramente aventi valenza intrinsecamente accertativa e non meramente riscossiva.

Insomma, la vera questione teorica sottesa alla complessa vicenda in esame stava proprio nello stabilire per il tramite di quale atto andava fatta valere siffatta contestazione nei confronti di X ad opera dell'ufficio: ciò comportando non poche conseguenze in termini di regime sanzionatorio conseguentemente applicabile, di termini decadenziali di contestabilità del rilievo, di modalità di esecuzione della correlata pretesa, di sua definizione in via stragiudiziale, ecc.<sup>12</sup>.

Nell'incertezza sul come procedere, l'ufficio – forse per non sbagliare – ha deciso di seguire al riguardo una duplice strada<sup>13</sup>:

- a) prima, quella degli avvisi di recupero *pro quota* del credito (contestato) nei limiti in cui X aveva proceduto alla sua utilizzazione in compensazione;
- b) poi, quella dell'integrale disconoscimento dell'intero credito attribuito dalla scissa, così come esposto per la prima volta in dichiarazione dalla società beneficiaria: per il tramite della procedura di controllo cartolare della dichiarazione *ex art. 36 bis* con conseguente iscrizione a ruolo di cui alla cartella di pagamento oggetto del contenzioso in rassegna.

Col che però la società ricorrente, prima, e la commissione, poi, hanno avuto buon gioco nel contestare l'indebita duplicazione della pretesa tributaria così operata per il tramite del secondo atto notificato – ovverosia la cartella *ex art. 36 bis* cit., oggetto del contendere – ad opera dell'ufficio: con la conseguente declaratoria di illegittimità della cartella di pagamento di cui alla

alla beneficiaria X e quello facente capo alla scissa Y in ordine alla *res litigiosa* (e dunque in merito all'esistenza o meno in capo a Y del credito d'imposta disconosciuto dall'ufficio). Rapporto di pregiudizialità/dipendenza che non manca di emergere nei suoi risvolti processuali anche nel presente contenzioso laddove i giudici pugliesi danno atto del fatto che il giudizio radicato sul secondo avviso di recupero del credito notificato a X era stato sospeso in attesa dell'esito del contenzioso in Cassazione sull'avviso di recupero del credito pendente nei riguardi della scissa Y.

<sup>12</sup> Su cui, per una panoramica, CISSELLO, *Avvisi di recupero dei crediti d'imposta e tutela del contribuente*, in *Il fisco* 2012, pag. 4580.

<sup>13</sup> Sulla correttezza della quale, in ambedue le opzioni operative prescelte in cui essa si è risolta, ci sarebbe peraltro abbondantemente da riflettere.

sentenza in rassegna che, se per un verso ha finito per mettere in ombra e lasciato sostanzialmente irrisolto il problema teorico sopra accennato, per l'altro non rende giustizia del fatto che se duplicazione v'era, questa – a tutto concedere – era solo parziale (nei limiti cioè del già avvenuto utilizzo in compensazione del credito).

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Avviso di accertamento – Definitività per mancanza di impugnazione – Istanza in autotutela – Diniego – Impugnazione sulla fondatezza della pretesa – Illegittimità dell'azione – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Bray). Sent. n.194 del 24 gennaio 2014.

*Il contribuente che non abbia impugnato l'avviso di accertamento nei termini di decadenza previsti dalla legge e che pertanto si trovi di fronte ad un atto divenuto inoppugnabile, può sollecitare – in via residuale – l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'impugnazione del diniego non può costituire, tuttavia, un mezzo di tutela sostitutivo dei mezzi giurisdizionali non esperiti nei termini decadenziali. Contro il rifiuto espresso di autotutela può esercitarsi un sindacato sulla legittimità del rifiuto, ma non anche sulla fondatezza della pretesa tributaria<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. nn. 26313 e 11457 del 2010.

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione di imposta – Emendabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Solimando). Sent. n. 1769 dell'8 settembre 2014.

*Ogni dichiarazione fiscale è emendabile e ritrattabile, nel caso in cui sia frutto di un errore testuale o extratestuale del contribuente, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento ad oneri contributivi diversi e più gravosi, non avendo la stessa valore confessorio, né costituendo la fonte dell'obbligazione, ma inserendosi nell'ambito del più ampio procedimento di accertamento e di riscossione. Tanto, alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione, nonché del principio di collaborazione e buona fede che devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione di imposta – Emendabilità – Anche in sede contenziosa – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente e relatore: Volpe). Sent. n. 2384, parte II, del 16 ottobre 2014.

*La dichiarazione dei redditi, giuridicamente qualificabile come esternazione di scienza e giudizio e non avente natura negoziale e dispositiva, è sempre modificabile nel quadro dell'iter procedimentale previsto per l'accertamento dell'obbligazione tributaria, sia con una successiva dichiarazione, sia in sede contenziosa, nel termine massimo stabilito per la rettifica della dichiarazione da parte della Amministrazione.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Estinzione dell'obbligazione tributaria con modalità compensativa – Art. 8, c. 1, della legge n. 212 del 2000 – Emanazione dei regolamenti di attuazione previsti – Mancanza – Compensazione – Compete.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Lamorgese – Relatore: Tommasi). Sent. n. 2751 del 31 luglio 2014.

*In tema di estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, introdotta in via generale dall'art. 8, c. 1, della legge n. 212 del 2000, la mancata emanazione dei regolamenti di attuazione, pur previsti, non può condizionare l'applicazione del fenomeno compensativo nel diritto tributario come istituto generale, essendo i regolamenti di esecuzione fonte normativa inferiore rispetto alla legge e concepiti come atti che ne specificano ed integrano tutto ciò che riguarda gli aspetti tecnici.*

**Nota redazionale**

Nel caso di specie l'ufficio ha disconosciuto le ragioni derivanti dall'esistenza del credito d'imposta ceduto da una società al socio (con atto ritualmente e tempestivamente notificato all'Agenzia delle entrate) e da questo indicato nella dichiarazione fiscale e opposto in compensazione.

**Nota dell'avv. Luigi Carbone**

***La concreta attuazione del diritto alla compensazione tributaria***

L'art. 8, comma 1, della legge 212 del 2000 prevede espressamente la “facoltà” di estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione.

Nell'ambito del principio di “*tutela dell'integrità patrimoniale*” del privato<sup>1</sup>, la predetta norma di rango primario<sup>2</sup> appare chiaramente destinata ad equilibrare i rapporti tra fisco e contribuente<sup>3</sup>, in ossequio al principio di capacità contributiva<sup>4</sup> ed agli altri principi costituzionali in materia (artt. 3, 23 e 97)<sup>5</sup>.

Per l'attuazione delle disposizioni dell'art. 8, il sesto comma dello stesso articolo (richiamando l'art. 17, comma 3, della legge n. 400 del 1988) prevede l'emanazione di un regolamento esecutivo o attuativo/integrativo, nelle forme del decreto ministeriale (subordinato gerarchicamente alla legge ed ai regolamenti governativi<sup>6</sup>). Il successivo comma 8 appare destinato – mediante i “regolamenti governativi delegati” (da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge n. 400 del 1988) che necessitano di un'apposita legge autorizzativa – a regolamentare le previgenti forme di compensazione “fiscale”.

Il punto è che, ancora oggi, non sono stati emanati i previsti regolamenti, benché, nelle more della vicenda di cui si è occupata la sentenza in commento, sia stato emesso il decreto del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 febbraio 2011 (“*Modalità di compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali mediante i crediti relativi alle stesse imposte ai sensi dell'art. 31, c. 1, secondo periodo, del d.l. n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 122 del 30 luglio 2010*”) che – nonostante non richiami affatto lo “Statuto” – ne costituisce, di fatto, una parziale attuazione.

Ci si continua, pertanto, a chiedere se, in mancanza dei predetti decreti, l'istituto in esame possa ritenersi operante in maniera concreta e generalizzata.

Da un lato una recente pronuncia della Suprema Corte<sup>7</sup> ha confermato che “*la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato deve essere considerato*

<sup>1</sup> Cass., Sent. n. 4760 del 2001.

<sup>2</sup> Art. 1 legge 212 del 2000: “*Le disposizioni della presente legge (...) costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*”. Sul punto, Cass., Sent. n. 28367 del 2013: “*le norme della legge n. 212 del 2000 (...) emanate in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario (...) costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria*”.

<sup>3</sup> A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. Trib.*, 2001, I, p. 884.

<sup>4</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Giuffrè Editore, Torino, p. 197 e ss..

<sup>5</sup> Cass., Sent. n. 17301 del 2005; n. 22761 del 2004; n. 7080 del 2004; nn. 17576, 5860 e 1930 del 2001.

<sup>6</sup> Per tutti, V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, VI ed., Padova, 1993, p. 156 e ss..

<sup>7</sup> Cass., Sent. n. 28296 del 2013.

un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della sua codificazione con la legge n. 212 del 2000<sup>8</sup>. Dall'altro, in generale, bisogna segnalare che la giurisprudenza di legittimità maggioritaria<sup>9</sup> propende per la necessità di un'apposita regolamentazione, al fine della concreta operatività dell'istituto della compensazione (senza pregiudizio ovviamente dell'eventuale diritto di rimborso da esercitarsi nei termini e nelle forme di legge).

Invece, la decisione da cui ha preso spunto il presente commento – in sintonia con la giurisprudenza di legittimità minoritaria<sup>10</sup> – ha affermato che il diritto alla compensazione tributaria non può essere limitato dalla omessa emanazione dei predetti regolamenti.

La dottrina<sup>11</sup>, nel propendere per la tesi più favorevole per il contribuente, ha fatto leva sulla differenza tra i regolamenti di cui al sesto ed ottavo comma dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000 ed ha affermato che solo i regolamenti previsti dall'ottavo comma hanno la funzione di integrare (*“Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione”*) quanto previsto dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Quest'ultima normativa, invero, ha un evidente carattere residuale e speciale, circoscritto alle modalità di versamento diretto delle somme dovute ad enti pubblici e previdenziali, mediante compensazione con i crediti emergenti dalle dichiarazioni presenta-

<sup>8</sup> Nello stesso senso, Cass., Sent. n. 23787 del 2010 e Cass., Sent. n. 22872 del 2007.

<sup>9</sup> Cass., Sent. n. 28281 del 2013: *“In materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, c.1, della legge n. 212 del 2000, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno di imposta”*. Nonché: Cass., Sent. nn. 19751 e 17001 del 2013; nn. 12262 e 4246 del 2007; nn. 15128 e 15123 del 2006.

<sup>10</sup> La Suprema Corte, con la sentenza n. 22872 del 2006, ha affermato che il principio di compensazione è presente nell'ordinamento tributario anche prima dell'esplicito riconoscimento contenuto nell'art. 8 e, quindi, è operativo *“de iure”*, non potendosi considerare l'esercizio del potere regolamentare del ministro in materia, previsto al c. 6 del detto art. 8, condizione necessaria per l'operatività della compensazione stessa, atteso che con tale previsione viene attribuita all'A.f. la sola possibilità di regolarne l'applicazione, sicché, in difetto di una specifica disciplina normativa, trovano applicazione i principi dettati dal codice civile (art. 1241 e ss.). Analogamente, Cass., Sent. n. 14579 del 2001.

<sup>11</sup> M. BASILAVECCHIA, *Applicabilità immediata della compensazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, n. 1, p. 134; CORDEIRO GUERRA, *La compensazione*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004, p. 27-23; G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 2006, p. 32; S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 134.

te ai fini delle imposte sui redditi e dell'iva. Ne deriva che la soluzione della questione dovrebbe essere ricercata considerando che, laddove sussista una previgente disciplina legislativa, questa avrà natura transitoria ed il diritto alla compensazione sarà dalla stessa regolato, quanto meno sino alla emanazione dei regolamenti di cui all'art. 8, comma 8, della l. 212 del 2000. Al contrario, in assenza di una previgente disciplina, l'assenza dei regolamenti previsti dal comma 6 dello stesso articolo non dovrebbe essere considerata preclusiva della facoltà del contribuente ad avvalersi dell'istituto della compensazione.

In tal modo, verrebbe preservata l'esigenza erariale di evitare condotte elusive (basti pensare alla *ratio* dell'art. 30 del d.p.r. 633 del 1972<sup>12</sup>), ma, parallelamente, al principio dello "Statuto" non si frapporrebbe l'inerzia dell'Amministrazione.

In definitiva, aderendo all'interpretazione fornita dalla pronuncia in commento<sup>13</sup>, la concreta applicazione del diritto alla compensazione, così come potrebbe essere limitata solo da una norma di rango primario, non può essere preclusa dall'omessa emanazione di un regolamento<sup>14</sup>. Ne deriva che, così come il cittadino sarebbe legittimato a disattendere quanto disposto da una normativa secondaria che frapponga ostacoli al proprio diritto alla compensazione, richiedendo la disapplicazione di un eventuale illegittimo regolamento (ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 546 del 1992 e dell'art. 5 della legge n. 2248 del

<sup>12</sup> Cass., Sent. n. 8716 del 2013: *"Una tale analitica regolamentazione... trova... base logica nel limite... 'di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo', in quanto la contiguità dei due periodi rende 'conoscibile e controllabile da parte dell'ufficio la complessiva posizione del contribuente nell'arco del biennio di riferimento' (Cass., Sent. n. 14588 del 2001). Non a caso, quanto alla disciplina introdotta dalla legge n. 212 del 2000, art. 8, che introduce una generale facoltà di estinzione per compensazione, la Corte ha chiarito che il legislatore, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti (demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002); in particolare, la nuova disciplina non è destinata ad incidere sul d.lgs. n. 241 del 1997, art. 17, il quale, nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del decreto (Cass., Sent. n. 12262 del 2007 e n. 15123 del 2006)"*.

<sup>13</sup> Sul punto cfr. anche F. MODUGNO, *Le fonti del diritto*, in *Enciclopedia del diritto*, I agg., 1997, Giuffrè, p. 190; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, cit., p. 205: *"I regolamenti di attuazione previsti dal sesto comma dell'art. 8... dovranno costituire una guida per il contribuente e per l'Agenzia... in modo che sia garantita la incontestabilità dell'avvenuto perfezionamento della compensazione, e non di certo tradursi di fatto in nuove limitazioni..."*.

<sup>14</sup> Tar Puglia, Sent. n. 184 del 2002.

1865, all. E), allo stesso modo dovrebbe essere già concretamente operante il generalizzato diritto alla compensazione.

Resta, infine, da comprendere quale sia l'ambito di applicazione dei generali principi civilistici in tema di compensazione<sup>15</sup>, soprattutto in considerazione del fatto che l'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente porta una deroga implicita al disposto dell'art. 1246, n. 3, c.c. ed alla ritenuta impignorabilità dei crediti vantati dagli enti impositori<sup>16</sup>.

### **DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Decesso del contribuente – Qualità di erede – Individuazione – Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Dima). Sent. n. 2100 del 20 ottobre 2014.

*Lo status di erede è acquisibile in ragione di atti e fatti inequivocabilmente espressivi di accettazione tacita dell'eredità, di cui all'art. 476 del c.c., nel cui ambito non rientra il solo fatto di aver presentato il modello unico del de cuius, adempimento a prevalente contenuto fiscale (al pari della denuncia di successione), che non è idoneo a manifestare in modo certo l'intenzione univoca di assumere la qualità di erede.*

### **DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Atto di recupero del credito d'imposta – Notifica entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale – Ravvedimento operoso – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 37 del 13 gennaio 2014.

*La notifica dell'atto di recupero del credito d'imposta non costituisce causa impeditiva per l'applicazione dell'istituto del ravvedimento, qualora l'indebita compensazione attenga ad un periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione non sia ancora scaduto.*

<sup>15</sup> Cass., Sent. n. 22872 del 2006 e n. 22761 del 2004. In dottrina, per tutti, P. RUSSO, *La compensazione in materia tributaria*, in *Rassegna tributaria*, 2002, p. 1857; contrario G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, III, Padova 1999, p. 296-298.

<sup>16</sup> GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, cit., p. 207 e 208.

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza – Contrasto giurisprudenziale – Inapplicabilità – Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Dima). Sent. n. 179, parte II, del 10 dicembre 2013.

*Il contrasto giurisprudenziale sull'applicabilità di un tributo (nella specie la tassa di concessione governativa sugli apparecchi di ricezione radiomobile) integra le obiettive condizioni di incertezza, che portano alla esclusione dall'applicabilità delle sanzioni.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Atto di diniego condono – Obbligo di motivazione – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 319 del 12 febbraio 2015.

*L'atto di diniego del condono, al pari degli altri atti amministrativi, deve essere adeguatamente motivato e non può contenere una motivazione criptica, di difficile lettura e comprensione, pena la violazione dell'obbligo espressamente previsto dall'art. 7, comma primo, della legge n. 212 del 2000 secondo cui "gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione".*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni per violazioni tributarie – Misure cautelari – Requisito del *periculum in mora* – Individuazione – Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fiorella – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 1409 del 14 aprile 2014.

*In tema di misure cautelari a garanzia di sanzioni per la violazione di norme tributarie (art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997) ed in quanto al requisito del *periculum in mora*, non è sufficiente la dimostrazione del semplice timore di perdere la garanzia del credito che sia offerta attraverso la prova del generico rischio di insolvibilità o indebitamento del*

*soggetto sanzionato, per quanto dette situazioni siano significative; è necessario, invece, il riferimento a situazioni concrete che siano sintomatiche di un comportamento intenzionale volto a sottrarre beni alla garanzia del creditore, atteso che la norma della legge richiede che il timore sia fondato, ciò che è da intendere come timore “particolarmente qualificato”<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Si veda MARTA BASILE, *La valenza dell'atto di accertamento ai fini dell'accoglimento dell'istanza di iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo*, in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2013, pag. 208 e ss..

**Nota redazionale del dott. Walter Celentano**

La formula del citato art. 22 del decreto n. 472 del 1997 è quella stessa che il c.p.c. adopera per la stessa misura cautelare del sequestro conservativo, sicché, stante la necessità che, in generale, le identiche formule della legge ricevano l'identica interpretazione, indipendentemente dal contesto normativo in cui si trovano, sembra utile richiamare la giurisprudenza consolidata sul tema:

Cass., Sent. n. 6042 del 1998: in tema di sequestro conservativo, il requisito del *periculum in mora* può essere desunto sia da elementi obiettivi concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto all'entità del credito, sia da elementi soggettivi evincibili dal comportamento del debitore, tali da lasciare presumere che egli, al fine di sottrarsi all'adempimento, ponga in essere atti dispositivi idonei a provocare l'eventuale depauperamento del suo patrimonio, sottraendolo all'esecuzione forzata.

Cass., Sent. n. 69 del 1987: ai fini del sequestro conservativo (art. 671 c.p.c.), la esistenza del *periculum in mora* può essere desunta – anche alternativamente – sia da elementi obiettivi, attinenti alla consistenza quantitativa e qualitativa del patrimonio del debitore, sia da elementi soggettivi, riguardanti il comportamento del debitore, che rendano verosimile l'eventualità di un depauperamento del suo patrimonio ed esprimano la sua intenzione di sottrarsi all'adempimento dei suoi obblighi, in modo da ingenerare nel creditore il ragionevole dubbio che la sua pretesa non verrà soddisfatta.

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Accertamento – Istruttoria – Invito al contraddittorio – Contenuto – Valenza.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I (Presidente: Buccino – Relatore: Colugno). Sent. n. 874 del 14 aprile 2014.

*Il termine di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, indicato dall'art. 12, c. 7, della legge n. 212 del 2000, costituisce una concreta forma di collaborazione finalizzata a favorire il dialogo tra le parti anteriormente all'emissione del provvedimento e risponde*

*al principio secondo il quale il contraddittorio sancito dall'art.12 cit. ha valenza generale per tutti i tipi di procedimenti di natura accertativa; ne consegue che il contraddittorio con il contribuente deve essere instaurato prima dell'emissione di un avviso di accertamento e dev'essere formalmente concluso prima della notifica dell'avviso stesso.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 6, comma 4, della legge n. 212 del 2000 – Richiesta di documenti in possesso dell'Amministrazione – Invalidità dell'atto impositivo – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente e relatore: Carabba). Sent. n. 1006, parte II, del 30 aprile 2014.

*La richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria di documenti già in proprio possesso non è causa di nullità dell'accertamento, in quanto non espressamente previsto da alcuna norma.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Indicazione delle modalità di proposizione del ricorso – Mancanza o erroneità – Conseguenze.**

**IDEM – Difetto di motivazione dell'atto impositivo – Diritto di difesa pienamente esercitato – Nullità dell'atto – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 586, parte II, del 7 marzo 2014.

*La mancata o erronea indicazione sull'atto impugnabile delle modalità per la proposizione del ricorso non è causa di nullità dell'atto, ma comporta semplicemente la mancata decorrenza del termine per l'impugnazione, tanto più nel caso in cui non ne siano derivati pregiudizi per l'attività difensiva.*

*La mancata o inidonea motivazione dell'atto impositivo non ne comporta la nullità, allorché il diritto di difesa non sia stato pregiudicato ed il contribuente abbia potuto esercitarlo contestando, con piena cognizione di causa, la debenza del tributo ed i sottesi presupposti giuridici<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 20634 del 2008.

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Avviso di accertamento emesso *ante tempus* – Motivi di urgenza – Mancata indicazione – Conseguenze – Illegittimità dell’avviso – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Urbano). Sent. n. 1127 del 15 maggio 2014.

*La notifica dell’avviso di accertamento prima dello spirare del termine previsto dall’art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, ne determina l’illegittimità poiché il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla richiamata disposizione è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 18184 del 2013.

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Accertamento anticipato – Decadenza annualità accertata – Carattere di urgenza – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: Romanelli – Relatore: Bray). Sent. n. 314 del 10 febbraio 2014.

*L’imminente decadenza del potere accertativo risponde alla motivazione di urgenza richiesta dall’art.12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 ai fini dell’emissione dell’avviso di accertamento c.d. “anticipato”. Non sussiste una specifica previsione di nullità in caso di accertamento emesso durante il termine sospensivo di 60 giorni, fermo restando che al contribuente rimane in ogni caso garantito il diritto di difesa sia nella fase amministrativa, mediante il ricorso all’autotutela, che in quella giudiziaria, attraverso il ricorso entro i termini di legge.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Accertamento anticipato – Segnalazione di ipotesi di reato – Motivo di particolare e giustificata urgenza – Sussiste – Nullità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 294 dell'11 febbraio 2014.

*La circostanza che i rilievi sollevati dall'Amministrazione finanziaria sono stati oggetto di apposita segnalazione di ipotesi di reato alla Procura della repubblica costituisce una ipotesi di particolare e motivata urgenza che giustifica l'emissione dell'avviso di accertamento prima del termine di sessanta giorni dal p.v.c., ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Verifica fiscale – Permanenza dei verificatori – Termine ordinatorio – Giorni di effettiva presenza – Onere della prova – Incombe sul contribuente.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Dell'Atti – Relatore: Vigorita). Sent. n. 987, parte II, del 29 agosto 2014.

*In assenza di una espressa sanzione di nullità, deve essere considerato ordinatorio il termine fissato dallo Statuto dei diritti del contribuente per la permanenza dei verificatori presso i locali del contribuente e, ai fini del computo, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza, il cui onere della prova incombe sul contribuente.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Termini per la verifica – Consecutività dei trenta giorni – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1453 del 24 giugno 2014.

*In merito alla durata della verifica fiscale, non è necessaria la consecutività dei trenta giorni di cui all'art. 12 della legge n. 212 del 2000, non solo perché la norma non lo prevede espressamente, in quanto parla soltanto di “giorni lavorativi”, ma anche perché non pare logico*

*né possibile stabilire per legge e aprioristicamente la modalità più opportuna di svolgimento della verifica, che può necessitare di riscontri da effettuare presso altri soggetti ovvero presso gli uffici dei verificatori<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., Sent. nn. 23595 e 19338 del 2011.

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Incompatibilità del condono ex lege n. 289 del 2002 con la direttiva n. 77/388/CE – Sanzioni – Inapplicabilità – Tutela dell'affidamento – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello - Relatore: Gagliardi). Sent. n. 2552 dell'11 dicembre 2014.

*Il principio del legittimo affidamento ha una forza di principio generale che governa i rapporti tra contribuente e A.f., rispetto alla necessità di irrogare le sanzioni in presenza di una decisione della Corte di Giustizia. Pertanto, mentre la dichiarazione di incompatibilità delle norme nazionali con le disposizioni comunitarie determina la disapplicazione delle norme nazionali in favore dei principi dell'Unione, il profilo sanzionatorio compete unicamente alla legislazione nazionale, atteso che, in tale ambito, la normativa dell'Unione si limita all'affermazione di principi generali da modulare in relazione alla fattispecie astratta dello Stato.*

**Nota redazionale**

Nel caso di specie, l'adesione del contribuente a una legge dello Stato (condono ex l. n. 289 del 2002) e il regolare versamento delle imposte, non sono censurabili sotto il profilo sanzionatorio, poiché la condotta in questione è ispirata a buona fede e, come tale, è preservata dalle garanzie, ben radicate nella prassi della giurisprudenza di legittimità, volte a tutelare il legittimo affidamento e la certezza del diritto.

Si veda, inoltre, Cass., Sez. trib., Sent. n. 9282 del 2013.

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Onlus – Iscrizione all'anagrafe – Limiti per gli emolumenti agli organi associativi – Mancata previsione statutaria – Rilevanza – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Colella). Sent. n. 1882 del 26 settembre 2014.

*La clausola statutaria, che nelle onlus preveda l'espresso divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi durante la vita dell'organizzazione, è sufficiente perché si possa considerare rispettato quanto previsto dall'art. 10, c. 1, lett. d) del d.lgs. n. 460 del 1997, a nulla influendo che nessuna previsione statutaria stabilisca espressamente i limiti da rispettare per gli emolumenti da corrispondere agli organi amministrativi e a quelli di controllo. Su tale circostanza, il fatto che l'art. 10, c. 6, lett. c), del d.lgs. n. 460 del 1997, consenta a questi ultimi la corresponsione di emolumenti individuali annui non superiori al compenso previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni assume una funzione interpretativa del concetto di distribuzione indiretta di utili ed avanzi di gestione e, pertanto, è da considerarsi come disposizione antielusiva di tipo sostanziale, con la conseguenza che non necessita di specifiche previsioni statutarie.*

### Spunti di riflessione sull'attuazione della legge delega in materia di giustizia tributaria

DOTT. ENNIO ATILIO SEPE

Presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia

Sostituto Procuratore Generale della Corte di Cassazione

**Ordinamento giudiziario tributario.** Con legge n. 23 del 2014 è stata approvata la delega al Governo “*recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”, risultante dall'unificazione di vari disegni di legge, ma sostanzialmente di matrice ministeriale.

Orbene, se dovessimo definire quali sono attualmente i caratteri della nostra legislazione fiscale, dovremmo affermare che si presenta oscura, sovrabbondante e instabile nel tempo, lontana da quel quadro di riferimento di regole ben definite e facili da individuare, raggiungibile con la redazione di un testo unico.

Profondamente avvertita è l'esigenza di una legislazione chiara, semplice e tendenzialmente stabile, secondo uno schema che dovrebbe prevedere una codificazione articolata in una parte generale e in una parte speciale disciplinante le singole imposte (cui si ispirava la legge delega n. 80 del 2003), come auspicato da Ezio Vanoni che, già negli anni '50 del secolo passato, constataba “*la confusione legislativa conseguente all'eccessivo e disordinato susseguirsi dei vari testi*”, lamentando “*la mancata sistematicità e l'assenza di coordinamento dei singoli istituti tributari*”.

La legge delega del '71 ha introdotto una varietà di fattispecie impositive con norme e regole di attuazione e accertamento non unitarie ma differenziate secondo i tributi di riferimento. Dal che è scaturita una diversità di obblighi e diritti del contribuente e di poteri dell'Amministrazione finanziaria. La riforma degli anni '70 è rimasta estranea a quel processo di generalizzazione delle norme e dei principi che ha riguardato il procedimento amministrativo.

Dopo quaranta anni il modello di diritto formale esistente è apparso ormai inadeguato, prevedendosi con la nuova delega principi e criteri direttivi tendenti ad uniformare la disciplina delle obbligazioni tributarie, modalità e forme di esercizio dei poteri dell'A.f., semplificare la disciplina degli obbli-

ghi dichiarativi e contabili, nella prospettiva di una razionalizzazione del sistema tributario, di un più efficace contrasto all'evasione e all'elusione, di una revisione della tassazione in funzione anche della tutela ambientale.

Non è questa la sede per un esame complessivo degli interventi di riforma che abbracciano temi particolarmente sentiti nel dibattito in corso sulla materia fiscale, quale quelli relativi all'abuso del diritto, alle sanzioni tributarie amministrative e penali, alla revisione del catasto. Per cui limiteremo il nostro interesse alla riforma della giustizia tributaria, per la quale i principi al legislatore delegato sono dettati dall'art. 10 rubricato "*revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali*".

Una prima osservazione di fondo è che ancora una volta la riforma della giustizia tributaria, processo ed ordinamento giudiziario, sono considerati parte della riforma fiscale, senza considerare che si tratta di materia attinente all'esercizio di una giurisdizione, del tutto distinta ed autonoma rispetto alla riforma del diritto formale, i cui problemi andrebbero esaminati in una sede separata con un ampio dibattito che affrontasse le questioni tuttora irrisolte e pur divenute urgenti della organizzazione ordinamentale delle commissioni tributarie e del rapporto di "dipendenza" della struttura amministrativa di queste dal Mef, dovendo assicurarsi l'indipendenza del giudice tributario non solo nel momento decisionale, ma anche nell'organizzazione dei servizi necessari per l'esercizio della giurisdizione. A fronte di tale esigenza permane ancora un assetto dell'organizzazione e del funzionamento dei servizi delle commissioni che fa capo al dicastero titolare degli interessi oggetto delle controversie fiscali, cui compete l'amministrazione del personale e la gestione delle risorse economiche relative agli uffici di segreteria.

Ebbene, la rubrica dell'art. 10, accomunando la revisione del contenzioso tributario alla revisione della riscossione degli enti locali, sembra porre sullo stesso piano l'attività giurisdizionale delle commissioni e quella amministrativa di riscossione, quasi che si trattasse di distinte fasi finali di una comune prodromica attività accertativa, destinate ad incamerare il tributo. E ciò in una concezione del processo giurisdizionale tributario quale prosecuzione e completamento del procedimento amministrativo tributario, e non quale controllo della legalità dell'attività dell'Amministrazione.

L'altra osservazione che la lettura di detta rubrica suggerisce deriva dall'uso del tutto anacronistico ed ingiustificato del riferimento al processo tributario in termini di "*contenzioso tributario*", quando da oltre quaranta anni è stata conclamata la piena natura giurisdizionale delle commissioni tributarie dalla Corte Costituzionale con le sentenze n. 287 del 1974 e n. 215 del 1976, riconoscendosi che il d.p.r. n. 636 del 1972 aveva finalmente provveduto a quell'opera di revisione di tali organi imposta dalla VI disposizione transito-

ria della Costituzione (ma già Santi Romano, all'inizio del '900, aveva qualificato le commissioni tributarie organi di giurisdizione speciale) e che la norma dell'art. 102 Cost. non interferiva nella materia della conservazione dei giudici speciali preesistenti, impedendo soltanto la creazione di nuovi giudici speciali.

Di grande rilievo deve essere considerato l'*incipit* dell'art. 10, apparso nella stesura finale licenziata dalla Camera dei deputati, che delega "*ad introdurre...norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante*". Ma tale affermazione di principio è rimasta priva della conseguente indicazione per la sua attuazione, in quanto le successive proposizioni fanno riferimento al rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione giudiziale e all'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, ma non alla condizione fondamentale per garantire la terzietà di chi giudica, costituita dalla sua indipendenza innanzi tutto da controlli o condizionamenti che possono provenire da soggetti esterni, non solo nella fase decisionale ma anche nell'organizzazione amministrativa della struttura giudiziaria, condizione, questa, incompatibile con l'attuale situazione di dipendenza dell'organizzazione amministrativa delle commissioni dal Mef.

Se appare di non facile praticabilità il passaggio di detti organi alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, pur giustificato dall'analogia della funzione esercitata rispetto a quella degli organi di giustizia amministrativa, potrebbe, tuttavia, istituirsi, nell'immediato, un ufficio autonomo per la gestione amministrativa delle commissioni, diretto da un magistrato idoneo alle funzioni direttive superiori o da un dirigente di prima fascia estraneo all'A.f., sottoposto al potere di vigilanza del Mef.

La struttura di tale ufficio potrebbe essere costituita dall'attuale direzione generale della giustizia tributaria, non più incardinata gerarchicamente nell'organizzazione del Ministero, ma indipendente funzionalmente dalla stessa e rispondente soltanto al ministro. Si tratta di un intervento necessario, non essendo compatibile con il nostro ordinamento costituzionale l'esercizio di una giurisdizione che non si conformi al modello prescritto per tale funzione, in una materia, peraltro, che, in relazione alla natura degli interessi coinvolti, più di ogni altra può dirsi riguardante la generalità dei cittadini.

Inoltre la questione è divenuta ineludibile a seguito dell'ordinanza n. 280/3/14 emessa il 23 settembre 2014 dalla Ctp di Reggio Emilia, che ha sollevato il problema della legittimità costituzionale dell'attuale assetto organizzativo delle commissioni in relazione alla tutela dell'indipendenza dell'esercizio della funzione giudiziaria tributaria, anche sotto il profilo della mera ap-

parenza (art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti fondamentali dell'uomo).

Le novità previste dall'art. 10 appaiono più importanti sul piano ordinamentale che su quello processuale. In relazione alle prime, il rilievo che emerge immediatamente dall'esame del testo di legge, è che le relative previsioni presentano principi assolutamente generici in contrasto con l'esigenza che la legge delega precisi i criteri che debbono informare la stesura della legge delegata.

Un primo aspetto riguarda la revisione della “*distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie*”. La disposizione è così generica che non si comprende se il nuovo assetto, lasciato all'assoluta discrezionalità del legislatore delegato, si riferisca ad una modifica degli organici delle commissioni oppure ad una redistribuzione degli uffici. Il che probabilmente, nell'attuale clima di *spending review*, potrebbe tradursi nell'accorpamento di alcune commissioni provinciali e nell'abolizione delle sezioni distaccate delle commissioni regionali. Con la conseguenza che molto più difficile e costoso sarebbe l'accesso alla giustizia da parte del contribuente, il cui diritto di difesa è vieppiù garantito dalla possibilità di adire agevolmente il proprio giudice naturale.

Un secondo aspetto attiene alla “*eventuale*” istituzione del giudice monocratico per le controversie di modica entità e di non particolare complessità o rilevanza economico-sociale. A parte la singolarità di una delega che, anziché indicare quale sia il criterio cui debba attenersi il legislatore delegato, a questo ne affida la scelta, nessuna indicazione è data circa il limite di valore delle cause da attribuire alla composizione monocratica, lasciata anch'essa all'assoluta discrezionalità del legislatore delegato. È utile ricordare che il principio di collegialità dell'organo giudicante tributario trova la sua giustificazione nella peculiarità del relativo giudizio che per una piena cognizione richiede il possesso da parte del giudice di nozioni tecniche di natura non soltanto giuridica. Senza contare poi che l'esperienza ha dimostrato che l'entità del valore non comporta necessariamente la semplicità della questione da risolvere e che l'istituzione di un organo monocratico non aumenta la produttività dell'ufficio giudiziario.

In riferimento all'adozione dei nuovi criteri di determinazione del trattamento economico, i giudici tributari rimangono ancora l'unica categoria di giudici onorari per i quali il compenso non è previsto da una norma primaria, ma determinato discrezionalmente dallo stesso soggetto che è titolare sostanziale degli interessi oggetto delle controversie tributarie e che, quindi, fa dipendere le decisioni a riguardo dal livello di gradimento dell'attività delle commissioni tributarie. Peraltro, è difficile immaginare che la introduzione

dei nuovi criteri si tradurrà anche in un adeguamento del trattamento economico, disponendo l'art. 16 della stessa legge delega che dalla sua attuazione non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Si è inoltre aperta la questione dei rimborsi per le somme indebitamente ritenute sugli arretrati sottoposti a tassazione ordinaria anziché a tassazione separata a seguito della sentenza n. 142 del 2014 della Corte Costituzionale, ampiamente scontata per l'illegittimità manifesta della norma voluta dal Ministero, nonché la questione del pagamento a favore dei componenti delle commissioni regionali dei compensi per le cause riunite in primo grado, dopo la conferma dell'annullamento della circolare della direzione generale per la giustizia tributaria del 22 maggio 2009 da parte del Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 6086 del 2014. Per entrambe le pendenze sarebbe auspicabile una iniziativa d'ufficio per evitare il proliferare di iniziative giudiziarie, con relativo carico di spese.

Da valutare senz'altro con favore è la previsione del rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie al fine di assicurare l'adeguata preparazione specialistica, sempre che tale rafforzamento si attui con corsi di formazione e aggiornamento professionale organizzati, sia pure in collaborazione con il Mef od anche altri soggetti istituzionali, ma sotto la direzione ed il controllo del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che deve provvedere alla loro organizzazione, riservando a sé la individuazione dei temi e la scelta dei relatori. Le iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici tributari sono di esclusiva competenza del Cpgt, secondo la previsione dell'art. 24, comma 11, lett. h), del d.lgs. n. 545 del 1992.

Da ultimo è disposta la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Cpgt con l'accentramento di tutte le competenze in capo all'organo di autogoverno nonché il rafforzamento del contenuto informativo della relazione che il ministro presenta entro il 31 dicembre di ogni anno al Parlamento sull'andamento dell'attività degli organi di giurisdizione tributaria sulla base degli elementi predisposti dal Consiglio di presidenza.

La legge-delega non contiene alcun riferimento sia al mutamento di denominazione degli organi giudicanti sia ad un diverso inquadramento ordinamentale dei componenti delle commissioni tributarie. Con il cambiamento della denominazione delle commissioni tributarie in *tribunali tributari* e *corti d'appello tributarie* si darebbe finalmente riconoscimento alla funzione effettivamente esercitata, rendendo immediatamente palese la natura di tali organi ed eliminando l'equivoco di una denominazione che evoca una origine ormai lontana, priva oggi di qualsiasi giustificazione se non quella di mantenere bas-

so il profilo di organi costituenti la quarta giurisdizione dello Stato. I tempi sono ormai maturi per un simile intervento sul quale si è formato un ampio consenso anche da parte dell'Accademia e del mondo delle professioni, tanto più che non comporta alcuna spesa a carico della finanza pubblica.

Di fronte alla sempre maggiore importanza assunta dalla giustizia tributaria, che tocca interessi vitali per il funzionamento dello Stato, è divenuto sempre più corposo il dibattito sul futuro di tale giustizia, non apparendo più adeguata l'attuale struttura, costituita da giudici *part-time*, non pienamente garantiti, retribuiti soltanto simbolicamente, costretti a curare a proprie spese la formazione e l'aggiornamento professionale ed, a volte, finanche a sostenere quelle necessarie per la partecipazione alle udienze destinate alla trattazione delle istanze cautelari. Si ritiene ormai superato l'attuale modello, orientandosi il dibattito verso l'istituzione di una vera e propria magistratura interamente professionalizzata, tanto se di provenienza togata, quanto di provenienza laica, sempre reclutabile mediante concorso e senza distinzione in riferimento alle rispettive provenienze, nel rispetto della composizione mista degli organi giudicanti. È una soluzione che si presenta come alternativa all'attribuzione delle controversie tributarie a sezioni specializzate del giudice ordinario, che sia nella riforma del '72 sia in quella del '92 era stata ripetutamente prospettata. Tuttavia tale scelta era stata scartata per due ordini di motivi: il primo, perché il giudizio tributario richiede anche cognizioni tecniche che sono estranee alla preparazione giuridica del g.o.; il secondo, per evitare un ulteriore aggravamento dei tempi di durata dei processi avanti gli organi giudiziari ordinari. A conferma di tale ultima considerazione, è significativo richiamare quanto accade per le cause tributarie davanti alla Corte di Cassazione, che registrano tempi medi di definizione di circa cinque anni. È questo un problema urgente da risolvere perché vanifica la conclusione in tempi celeri (mediamente due anni) dei due gradi di merito davanti alle commissioni tributarie. La soluzione potrebbe essere rappresentata, così come è avvenuto per la sezione lavoro, da una sezione tributaria prevista per legge, con un organico composto da un numero adeguato di giudici (intorno ai 50), al fine di evitare avvicendamenti molto rapidi e potenziare la funzione nomofilattica delle pronunce di legittimità.

**Processo tributario.** Passando alle disposizioni contenute nella legge delega sul processo tributario, una prima osservazione da fare è che il legislatore delegante non ha inteso riscrivere l'intero processo secondo l'impostazione seguita dal disegno di legge presentato l'1 agosto 2013 al Senato, d'iniziativa del sen. Pagliari ed altri – avente ad oggetto l'introduzione di un vero e proprio "codice del processo tributario" – essendosi limitato a prevedere sol-

tanto alcuni interventi di riforma, per lo più quelli maggiormente sollecitati dalla pratica giudiziaria, con riferimento in particolare al “*rafforzamento e razionalizzazione dell’istituto della conciliazione*”, all’“*uniformazione e generalizzazione degli strumenti della tutela cautelare*”, alla “*previsione dell’immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie*”.

La possibilità di addivenire ad una composizione conciliativa delle liti pendenti nel corso dell’intero giudizio, quindi non solo in grado di appello ma anche in pendenza del giudizio davanti alla Corte di Cassazione è da tempo auspicata, non giustificandosi una limitazione del suo utilizzo soltanto nel procedimento di primo grado, in contrasto con la finalità di deflazione ad essa assegnata.

Il problema dell’estensione della tutela cautelare anche in grado di appello ed in pendenza del giudizio davanti alla Corte di Cassazione è stato in gran parte risolto dal nuovo orientamento della S.C. inaugurato, a seguito dell’apertura effettuata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 17 del 2010, da Cass., Sent.n. 245 del 2012, che ha ritenuto applicabile al processo tributario la sospensione cautelare della sentenza d’appello prevista dall’art. 373 c.p.c. e, implicitamente, per la identità delle argomentazioni, quella della sentenza di primo grado prevista dall’art. 283 c.p.c., anche se la giurisprudenza del Giudice delle leggi ha sempre ritenuto che la disponibilità della tutela cautelare, pur costituendo componente essenziale della tutela giurisdizionale, deve ritenersi costituzionalmente rilevante solo fino al momento in cui intervenga, nel processo, una pronuncia di merito ed inoltre appare logicamente debole l’argomentazione secondo la quale l’esclusione dell’applicazione dell’art. 337 disposta dall’art. 49, d.lgs. 546 del 1992, riguarderebbe la regola e non le eccezioni. In ogni caso proprio perché il problema è stato risolto soltanto in via interpretativa, per le riserve che ancora esistono, appare opportuna una definizione legislativa.

Il riconoscimento dell’esecutorietà anche per le sentenze emesse a favore del contribuente tende a realizzare la piena parificazione delle parti in attuazione di quel principio di parità che costituisce requisito indispensabile del “*giusto processo*”, ai sensi dell’art. 111 della Costituzione. V’è da dire che all’attenzione del Giudice delle leggi è stata portata, perché ritenuta violatrice del principio di uguaglianza, la diversa efficacia della sentenza di primo grado, avente carattere esecutorio solo a favore dell’A.f., e sebbene la Corte abbia dichiarato la questione manifestamente infondata (con ordinanza n. 316 del 2008), si è pur sempre rilevata una posizione asimmetrica delle parti, che il legislatore delegato è chiamato a correggere per ristabilire, per tale aspetto, l’equilibrio fra di esse.

Quanto alla *“individuazione di criteri di maggior rigore nell’applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca”*, largamente avvertito è il problema della liquidazione delle spese di giudizio a carico della parte soccombente in relazione ad un utilizzo eccessivamente disinvolto dell’istituto della compensazione che, nella maggioranza dei casi tra quelli non caratterizzati da soccombenza reciproca, non appare adeguatamente motivata. Le ragioni dell’attenzione del legislatore al problema dell’ingiusta compensazione delle spese di giudizio derivano dall’esigenza di non gravare la parte totalmente vittoriosa del carico di spese sostenute per far valere le proprie ragioni, che si tradurrebbe in un costo da essa non causato. Tant’è che sono stati imposti limiti sempre più rigorosi per addivenire ad una pronuncia di compensazione, adottandosi giustificazioni sempre più restrittive nella formulazione dell’art 92, comma 2, c.p.c.. Gli iniziali *“giusti motivi”* sono stati sostituiti dai *“giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione”*, passando poi alle *“gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione”* (da applicarsi ai procedimenti instaurati dal 2 marzo 2006). Da ultimo la compensazione è consentita soltanto nei casi espressamente previsti dalla nuova norma, costituiti (oltre che dalla reciproca soccombenza) dall’*“assoluta novità della questione trattata”* e dal *“mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti”* (da applicarsi ai procedimenti introdotti a decorrere dal 10 dicembre 2014). Pertanto tale modifica, da ultimo introdotta dal d.l. n. 132 del 2014, già applicabile al processo tributario in virtù della norma di rinvio di cui all’art. 1, comma 2 del d.lgs. 546 del 1992, avendo già individuato quei criteri di maggior rigore richiesti dalla delega, ha reso superflua, per tale aspetto, il contenuto della stessa.

Riguardo alla *“revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l’eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti”*, a prescindere dal rilievo della mancanza di qualsiasi indicazione del limite di valore della causa entro il quale è consentita alla parte la difesa personale e dell’attribuzione al legislatore delegato della scelta circa l’ampliamento o no della platea dei difensori davanti alle commissioni tributarie, si osserva che il tecnicismo dell’attuale processo tributario, complicato dalla introduzione del preventivo procedimento di reclamo-mediazione, mal si concilia con la possibilità di una difesa personale, che rischierebbe di provocare pregiudizi irreparabili alla posizione difensiva del contribuente, e, con riferimento alle categorie dei soggetti abilitati all’assistenza tecnica, diffusa è l’opinione che il numero di esse è già ec-

cessivamente esteso, in relazione all'esigenza di garantire una sufficiente preparazione tecnico-giuridica dei difensori.

È previsto, infine, *“il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni”*, peraltro già introdotta per una serie di atti nel processo tributario.

Di fronte all'alternativa presentata dalla legge delega e dal disegno di legge Pagliari, si pone il problema di quale debba essere la scelta del Parlamento. A tal fine non possiamo non rilevare che, per generale opinione, l'attuale rito tributario ha dato risultati apprezzabili in termini sia di tutela del contribuente sia di rapida definizione delle liti fiscali. Pertanto, non si avverte la necessità di una riscrittura dell'intero processo, tenuto conto degli apporti interpretativi offerti dal diritto vivente che hanno integrato l'attuale regolamentazione del processo tributario, per cui gli aspetti per i quali è oggi maggiormente avvertita l'esigenza di un intervento di riforma sono sostanzialmente due: la possibilità di conciliazione della lite nel corso dell'intero processo e l'estensione dell'immediata esecutorietà delle sentenze a favore di tutte le parti, alle quali il legislatore delegato potrà rapidamente dare risposta in attuazione dei principi direttivi stabiliti dall'art. 10.

## Inopponibilità vs riqualificazione del negozio elusivo

PROF. AVV. FRANCESCO TESAURÒ

Ordinario di diritto tributario nell'Università di Milano Bicocca

### SOMMARIO:

1. *L'elusione, o abuso, secondo lo schema di decreto delegato.* 2. *L'inopponibilità delle operazioni elusive.* 3. *La riqualificazione dei negozi elusivi nell'imposta di registro.* 4. *Accertamento e riscossione delle imposte eluse.*

**1. L'elusione, o abuso, secondo lo schema di decreto delegato.** L'art. 5 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha previsto una disciplina generale dell'abuso del diritto, o elusione, in materia fiscale, dando così fondamento positivo all'orientamento giurisprudenziale, anche alla luce della raccomandazione della Commissione europea in tema di pianificazione fiscale aggressiva<sup>1</sup>.

La norma della delega ricopia massime giurisprudenziali<sup>2</sup>.

Il Consiglio dei Ministri ha approvato, il 24 dicembre 2014, uno schema di decreto legislativo cui è stato dato, incredibilmente, il titolo di decreto recante «*disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*», come se la certezza del diritto fosse un valore che si fissa con decreto.

Nello schema vi sono norme sull'elusione o abuso del diritto, che si ispirano, in modo prevalente, alla raccomandazione della Commissione europea.

La delega – secondo lo schema di decreto delegato – sarà attuata inserendo, nello Statuto dei diritti del contribuente, l'art. 10 *bis*. Abuso ed elusione sono assunti come termini equivalenti. Lo schema definisce «*abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*»<sup>3</sup>. I dati cruciali sono

<sup>1</sup> Raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

<sup>2</sup> Il legislatore delegato non ha dettato criteri e principi, come vuole l'art. 76 Cost., ma ha copiato alla lettera massime giurisprudenziali. È stata ripresa tra le altre la massima, enunciata ad es. da Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 30055 del 2008, che definisce la condotta elusiva come «*uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione*».

<sup>3</sup> La formula suggerita dalla raccomandazione è la seguente: «*una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le*

tre: assenza di sostanza economica; rispetto formale delle norme; vantaggi fiscali indebiti.

L'operazione elusiva, o abusiva, è dunque una operazione priva di sostanza economica, ed è priva di sostanza economica, secondo lo schema, quando è costituita da fatti, atti o contratti, anche tra loro collegati, «*inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*»<sup>4</sup>.

Si aggiunge che sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, «*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*»<sup>5</sup>.

È poi stabilito che non si considerano abusive «*le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*»<sup>6</sup>.

*autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica"».*

<sup>4</sup> La disposizione italiana riecheggia la raccomandazione, che parla di costruzione artificiosa, cioè priva di sostanza commerciale. Il requisito della sostanza economica riflette la giurisprudenza statunitense, secondo cui ogni operazione deve avere *economic substance* ed uno scopo economico (*business purpose*) diverso dal risparmio di imposta [Gregory v. Helvering 293, U.S. 465 (1935)].

<sup>5</sup> Secondo la raccomandazione, «*Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali*».

Nello schema di decreto delegato è ripresa una frase della norma della delega in tema di onere della prova, ove si parla, oltre che di «*manipolazione*» e di «*alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati*», anche di «*mancata conformità a una normale logica di mercato*».

<sup>6</sup> È stato così meglio articolato il concetto di mancanza di «*valide ragioni economiche*», presente nell'art. 37 bis. La norma dello schema riflette la delega, ove si prevede che «*costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente*». Anche qui il delegante ha ripreso alla lettera parole tratte da massime della Cassazione. Cfr. Cass., Sent. n. 1372 del 2011; Id., n. 21221 del 2006.

Questo requisito implica, anche secondo la giurisprudenza comunitaria (recepita dalla giurisprudenza nazionale), che l'operazione economica sia motivata, in modo «essenziale», da ragioni extrafiscali. Si richiede, in altri termini, che lo scopo economico dell'operazione sia tale, per cui l'operazione sarebbe stata compiuta anche senza vantaggi fiscali.

Nella norma non rientrano solo le operazioni del tutto prive di ragioni economiche, per le quali lo scopo di risparmio fiscale è l'unica ragione dell'operazione, ma anche le operazioni che hanno scopi deboli, non essenziali, e come fine essenziale, quello fiscale, senza il quale l'operazione non sarebbe stata posta in essere.

Non è dunque necessario che lo scopo fiscale sia l'unico scopo dell'operazione, ma è necessario che sia essenziale<sup>7</sup>.

Un esempio significativo di operazione elusiva, priva in assoluto di motivazione economica, è dato dalle "esportazioni a U", nelle quali, al fine di usufruire della restituzione di dazi doganali per l'esportazione di prodotti agricoli, le merci vengono consegnate al destinatario estero e immediatamente restituite, senza alcuna utilizzazione, all'esportatore<sup>8</sup>.

L'operazione elusiva è caratterizzata da «rispetto formale delle norme fiscali».

Per accertare l'elusione occorre confrontare due comportamenti: quello, meno oneroso, che è stato posto in essere, e quello ortodosso, fisiologico, ma più oneroso, che doveva essere posto in essere ed è stato evitato<sup>9</sup>.

Ponendo a confronto le due alternative che il contribuente aveva di fronte, non vi è aggiramento se i due schemi sono fiscalmente equivalenti.

L'art. 10 *bis* stabilisce infatti che non vi è abuso se è stata esercitata «la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge

<sup>7</sup> Nella sentenza *Halifax* la Corte di giustizia ha affermato che il soggetto passivo iva non ha il diritto di detrarre l'imposta assolta a monte quando vengono poste in essere operazioni che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito da quelle disposizioni ed hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

<sup>8</sup> Corte di Giustizia, 14 dicembre 2000, in causa C-110/99, *Emsland - Starke GmbH*.

<sup>9</sup> Infatti è onere dell'A.f. confrontare, nell'accertare l'elusione, «l'asserito comportamento abusato con il comportamento fisiologico aggirato onde far emergere quella anomala differenza incompatibile con una normale logica economica se non per pervenire a quel risultato elusivo» (Cass., Sent. n.1465 del 2009, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 223). Va da sé che l'alternativa fisiologica deve essere concretamente praticabile, a disposizione del contribuente, non una ipotesi dipendente dalla volontà di terzi. Non deve trattarsi di un comportamento del contribuente indotto da terzi.

*e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto»<sup>10</sup>.*

Vi è aggiramento solo se uno dei due modelli si pone come modello standard, come operazione economica fisiologica, che il contribuente avrebbe dovuto seguire, in linea con la *ratio*, oltre che con la lettera, delle norme impositive.

Infine, l'elusione implica un vantaggio fiscale. Ed il vantaggio non è tanto un requisito, quanto l'essenza stessa dell'elusione. Nello schema, i vantaggi fiscali indebiti sono i benefici, anche non immediati, realizzati *«in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario»*. Vi è forse qui una endiadi: si vuol dire che il contrasto deve riguardare norme fiscali che siano espressione di un principio. L'elusione infatti è da riferire ad una norma precisa, che sia espressione di un principio, non all'ordinamento tributario in generale o ai principi generali dell'ordinamento tributario<sup>11</sup>.

**L'inopponibilità delle operazioni elusive.** Non ci si propone, qui, di esaminare tutta la disciplina dell'abuso, contenuta nello schema di decreto<sup>12</sup>. Interessa qui dire che la conseguenza del comportamento elusivo, o abusivo, consiste in ciò, che *«non sono opponibili all'A. f., che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni»*. In ciò lo schema non si discosta dall'art. 37 bis del d.p.r. n. 600 del 1973<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Secondo la delega, il divieto di abuso non deve ledere l'autonomia privata, ma deve *«garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine: 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva; 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali»*.

<sup>11</sup> Ciò che è eluso è sempre uno specifico precetto. E l'Amministrazione reagisce all'elusione applicando una specifica norma impositiva, non generici principi.

<sup>12</sup> In tema di onere della prova, lo schema prevede che l'A.f. ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, che non è rilevabile d'ufficio. Ha dunque l'onere di provare i fatti che integrano la condotta elusiva (Cass., Sent. n. 25374 del 2008). Il contribuente ha invece l'onere di provare i fatti, che sono alla base delle ragioni extrafiscali che giustificano la sua condotta (Cass., Sent. n. 10257 del 2008). Lo schema prevede una apposita forma di interpello, che il contribuente deve presentare in via preventiva, *«per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto»*. Si demanda ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze il compito di disciplinare le modalità di svolgimento dell'interpello. Nelle more, si applica il regolamento approvato con decreto del ministro delle finanze n. 259 del 1998, che disciplina l'interpello disapplicativo.

<sup>13</sup> L'art. 37 bis, del d.p.r. n. 600 del 1973, stabilisce che gli atti, i fatti e i negozi elusivi sono *«inopponibili»* all'Amministrazione finanziaria (c. 1), la quale disconosce *«i vantaggi tributa-*

La conseguenza dei comportamenti elusivi è dunque la loro inopponibilità (che è una forma di inefficacia relativa) all'Amministrazione finanziaria, alla quale è attribuito il potere di imporre il pagamento del tributo dovuto in base alla norma elusa.

L'atto impositivo applica, così, non l'imposta prevista per la fattispecie effettivamente realizzata, ma l'imposta prevista dalla norma elusa (che colpisce la fattispecie che doveva essere realizzata).

Gli avvisi emessi in applicazione della norma antielusiva sono dunque speciali atti d'imposizione, che, ferme restando le imposte dovute sul comportamento effettivamente posto in essere, applicano il tributo eluso, imponendo il pagamento della differenza tra imposte dovute in base alla norma elusa (e dunque su una fattispecie che non è stata posta in essere) ed imposte versate per il comportamento realizzato.

All'elusione, che è aggiramento, non possono applicarsi le sanzioni che puniscono la violazione di norme fiscali. Non si applicano, perciò, sanzioni penali.

Ma lo schema prevede espressamente che si applicano le sanzioni amministrative, presupponendo che tali sanzioni possano applicarsi, come ha ritenuto la giurisprudenza, in tutti i casi nei quali vi è differenza tra imposta dichiarata e imposta accertata, anche se vi è aggiramento, e non violazione, del precetto fiscale<sup>14</sup>.

**3. La riqualificazione dei negozi giuridici nell'imposta di registro.** Lo schema di decreto delegato prevede l'abrogazione dell'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 ma non dell'art. 20 del testo unico del registro, che, anche se può essere considerata norma anti-elusiva, è però diversa dalla clausola generale antiabuso, prevista dallo schema.

*ri» conseguiti mediante gli atti, fatti e negozi elusivi, «applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione» (c. 2).*

<sup>14</sup> Secondo la Corte di giustizia, l'elusione non può comportare l'applicazione di sanzioni in base ad un principio generale, ma solo se sussiste «un fondamento normativo chiaro e univoco» (Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa n. C255/02, *Halifax*, punto 93). La Cassazione ha considerato applicabile la sanzione amministrativa solo nelle ipotesi elusive considerate nell'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, perché vi è in tal caso un fondamento normativo chiaro e preciso (Cass., Sent. n. 25537 del 2011, in *Giur. it.*, 2012, 1935, con nota di M. NUSSI, *Elusione fiscale «codificata» e sanzioni amministrative*). In particolare, è stata ritenuta applicabile la sanzione per infedele dichiarazione, prevista dall'art. 1, c. 2, d.lgs. n. 471 del 1997, perché, secondo la Cassazione, la sanzione si applica in tutti i casi in cui nella dichiarazione dei redditi è indicato un imponibile inferiore a quello accertato.

La conseguenza di un comportamento abusivo è l'inopponibilità al fisco dei negozi (o altri atti o fatti) elusivi. Altra cosa è invece la riqualificazione dei negozi giuridici, prevista dall'art. 20 del testo unico del registro, con la quale si mira a far emergere, di là dall'apparenza formale, il vero negozio posto in essere dalle parti<sup>15</sup>.

Ecco perché lo schema, pur disciplinando tutta la materia dell'elusione, non prevede l'abrogazione dell'art. 20 del tur, secondo cui «*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*».

Applicando l'art. 20 citato, e comunque quando è operata la riqualificazione di un contratto, si adottano criteri di interpretazione non formalistici dei contratti, per pervenire ad una riqualificazione del negozio fondata sulla natura e sugli effetti giuridici del negozio<sup>16</sup>.

Non è qui il caso di dilungarsi nel citare casi in cui l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di poter applicare, a torto o a ragione, la tecnica della riqualificazione.

Negli ultimi tempi l'Amministrazione ricorre sistematicamente alla riqualificazione *ex art. 20* nei casi in cui ad un conferimento di azienda segue la cessione dell'intera partecipazione.

Ma si possono anche ricordare gli accertamenti relativi alle cessioni di

<sup>15</sup> Secondo la giurisprudenza, l'A.f. può riqualificare i contratti, prescindendo dalle manifestazioni di volontà da esse esplicitate, e assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile. Si veda, ad esempio, Cass., Sent. n. 4600 del 2010, in tema di imposte sui redditi, che ha ritenuto legittimo l'assoggettamento ad imposizione, previa riqualificazione del rapporto contrattuale come vendita, dei maggiori ricavi derivanti dal trasferimento di beni, dati in garanzia reale dal contribuente in relazione ad un contratto di mutuo, e poi non richiesti in restituzione.

<sup>16</sup> Significativa la fattispecie dei "contratti a gradini". Con tale espressione si indica un'operazione realizzata con una pluralità di contratti, tutti finalizzati ad un dato risultato. Un caso di cui la giurisprudenza si è occupata in passato è quello di un genitore che dona al figlio dei buoni del tesoro (donazione esente da imposta); in seguito il padre cede al figlio un immobile, ed il figlio ne paga il corrispettivo retrocedendo al padre i buoni del tesoro. In questo modo, sotto la previgente disciplina, si mirava a realizzare una cessione immobiliare da padre a figlio dandole veste di vendita o permuta, invece che di donazione (l'operazione è vantaggiosa quando la vendita tra padre e figlio è fiscalmente meno onerosa della donazione). La giurisprudenza optò per la tesi sostenuta dal fisco, affermando che si deve tener conto, non dei singoli contratti isolatamente presi, ma dell'intera operazione, riqualificando come trasferimento gratuito una cessione formalmente onerosa. Cfr. Cass., Sent. n. 2658 del 1979, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, 79, con nota di JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta di registro* e in *Giur. it.*, 1978, I, 2, 99, con nota di N. DOLFIN, *Negozi indiretti e imposta di registro*.

singoli beni aziendali, assoggettati ad iva, ma riqualificati come cessione d'azienda e tassati con imposta di registro.

La clausola generale antielusiva e l'art. 20 del testo unico del registro sono dunque norme diverse, sia quanto alla fattispecie regolata, sia quanto agli effetti.

La prima colpisce, come visto, gli atti privi di sostanza economica, la seconda gli atti la cui apparenza non corrisponde alla sostanza.

Gli effetti sono diversi, perché la prima rende inopponibili gli effetti dell'operazione elusiva, dando all'Amministrazione il potere di applicare l'imposta dovuta in base alla norma elusa.

In base all'art. 20 del testo unico del registro, invece, l'Amministrazione applica l'imposta dovuta sul negozio realmente posto in essere.

Non va poi trascurato che la clausola generale si applica a qualsiasi imposta, mentre l'art. 20 si applica solo all'imposta di registro (e alle imposte la cui disciplina richiama l'imposta di registro, come le imposte ipotecarie e catastali).

**4. Accertamento e riscossione delle imposte eluse.** A questa diversità di discipline sostanziali corrispondono procedimenti impositivi diversi.

Se l'Amministrazione applica la clausola antielusiva generale, l'avviso di accertamento dev'essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di un atto nel quale sono indicati i motivi per i quali ritiene configurabile un abuso di diritto e richiede al contribuente di fornire chiarimenti. Il contribuente deve rispondere entro 60 giorni.

La richiesta di chiarimenti dev'essere notificata nei modi previsti per gli avvisi di accertamento – quindi, ai sensi dell'art. 30 del d. p. r. n. 600 del 1973 – entro il termine di decadenza previsto per la notifica dell'atto impositivo.

Se, tra la data in cui il fisco riceve la risposta del contribuente, ovvero di inutile decorso del termine di 60 giorni e la decadenza del fisco dal potere impositivo intercorrono meno di 60 giorni il termine di decadenza è prorogato per dare all'Amministrazione 60 giorni di tempo per notificare l'atto impositivo.

La motivazione dell'avviso di accertamento deve indicare, a pena di nullità: a) la condotta ritenuta abusiva; b) le norme e i principi elusi; c) gli indebiti vantaggi fiscali realizzati; d) le ragioni per cui l'ufficio non ha condiviso i chiarimenti forniti dal contribuente.

La riscossione provvisoria dell'imposta oggetto dell'accertamento antielusivo, degli interessi e delle sanzioni è consentita, per due terzi, solo dopo la sentenza di primo grado.

Se, invece, il fisco ricorre alla riqualificazione di un negozio, ai fini del-

l'imposta di registro, dovranno essere applicate le norme del procedimento applicativo di tale imposta, integrate dalla regola del contraddittorio endoprocedimentale<sup>17</sup>.

Anche in tema di riscossione e alle sanzioni dovranno essere applicate le norme dell'imposta di registro.

<sup>17</sup> Cass., Sez. trib., Sent. n. 406 del 14 gennaio 2015.

**La motivazione delle sentenze:  
note sui precetti giuridici di riferimento,  
sulla struttura della motivazione e sullo stile della stessa<sup>1</sup>**

DOTT. WALTER CELENTANO  
Consigliere della Corte di Cassazione

L'esposizione che segue, sul tema indicato nel titolo, trae occasione dalla lettura di alcune sentenze il cui testo risultava in alcuni casi assai *appassio-*

<sup>1</sup> Fondamenti. Dedico questo ed ogni altro mio scritto a mia moglie, Fiorella, che sempre mi sostenne nel lavoro, nello studio, nella lettura, condividendo le ansie, le fatiche e l'appagamento che me ne veniva; il suo dolce sorriso ancora idealmente mi accompagna. Li dedico anche ai miei figli Guido e Stefano, continuatori, ultimi per ora, di una tradizione familiare di studio e di pratica del diritto; li dedico a quel luogo di amorosi affetti che fu la nostra casa comune, dove ciò che sarebbe stato, giorno dopo giorno diveniva ciò che era. Ma ora che sono ben oltre la soglia della quarta età, è mio desiderio che la dedica sia estesa al Ginnasio Liceo Lanza, alla memoria della Prof.ssa Maria Onorato – scusandomi con Lei, ora per allora, per le silenziose resistenze opposte alle estenuanti versioni dal latino e dichiarandoLe, per queste, infinita gratitudine – nonché a coloro che nel corso della vita io scelsi come miei maestri e le cui opere, in quelle pagine che mi riuscì di leggere e di meditare, mi furono, ciascuna per la sua parte, guida ideale: Nicola Abbagnano, il cui pensiero filosofico mostrò la ricchezza e le possibilità insite nella finitudine dell'umano; Emilio Betti, la "*aerugo nobilis*" impressa dalle opere dello spirito umano e la vocazione educativa della tradizione; il "libertino" Alberto Cajuani, nei cui scritti circolano liberi e disinteressati il pensiero e lo spirito critico; Piero Calamandrei, nel quale, come in nessun altro forse, si poté cogliere così nobilmente intrecciati e reciprocamente fecondi, il diritto, la letteratura, l'umanità del vivere; Guido Calogero, moderno filosofo del dialogo nonché sottile e decisivo indagatore della "logica del giudice"; Giorgio Del Vecchio, Angelo Falzea. Dai quali due ultimi vennero fondamentali insegnamenti che in questi tempi di confusione e di incertezza mi piace ricordare per i lettori del Massimario; dall'uno (dalle pagine conclusive del suo "Lezioni di filosofia del diritto") che: "*...non basta l'opinione, sia pure fondata, dell'ingiustizia delle leggi vigenti per legittimare l'insurrezione contro di esse o il rifiuto dell'obbedienza. Se un qualunque moto della coscienza individuale bastasse a giustificare l'infrazione e il sovvertimento dell'ordine giuridico stabilito, la conseguenza sarebbe non l'instaurarsi di una più alta giustizia, ma l'impossibilità di ogni instaurazione siffatta per la perpetua incertezza delle sue basi. Occorre tener presente che ad oppugnare l'ordine giuridico stabilito possono trarre assai diversi motivi: sì l'aspirazione purissima ad una più perfetta giustizia, come la brama egoistica di sottrarsi ai propri doveri*". Dall'altro (dalla "Introduzione alle scienze giuridiche") che "*La scienza giuridica, come ogni altra scienza, deve costruire per proprio conto le sue categorie, anche se esse sono comuni ad altri rami del sapere, e deve indicare gli atteggiamenti peculiari con cui esse si presentano nel campo prescelto*", e "*Al giurista non compete, in linea di principio, formulare giudizi di valore, in nome della religione della morale della ragione, sul diritto positivo oggetto della sua attività ermeneutica. L'attività scientifica del giurista è conoscitiva, non valutativa. E tuttavia, non può dimenticarsi che l'oggetto dell'attività conoscitiva del giurista è costituito da valori e che l'or-*

nato, in altri più vicino ad un racconto che ad un documento giudiziario, non soltanto per la manifesta partecipazione dell'estensore ma altresì per le dimensioni del testo; la sovrabbondanza dell'esposizione raggiungeva, infatti, quelle del racconto al punto da stancare – ciò che per quella prova letteraria il più delle volte non accade – il pur interessato lettore.

Non sarà il caso di richiamare il racconto di Matteo (5.33)?: *“Ma il vostro parlare sia: sì, sì; no, no; perché il di più viene...”* da quel particolare *maligno* che a volte prende gli estensori nell'ansia di mettersi al riparo da quell'accusa che essi paventano in maggior misura: di non essere stati convincenti. Accade così che il *maligno* li allontana dalle regole della densità linguistica, del pensare concentrato, della necessaria omissione dell'ovvio, dell'armonia della composizione, dell'equilibrio tra il pensiero e la sua espressione. Ricordo di aver letto da qualche parte una formula *“machine à penser”* che, forse riferita alla prosa di Descartes, mi sembrava rendere bene il senso, l'idea di ciò che dovrebbe essere la lingua delle sentenze.

*“Ora, mio sovrano e sovrana, disquisire...  
perché il giorno è giorno, la notte notte e tempo  
il tempo, altro non sarebbe che perdere e notte  
e giorno e tempo. Ordunque, essendo la concisione  
il fulcro dell'intendere e la prolissità una  
sua escrescenza corporale in fronzoli, sarò conciso...”*

Hamlet

Altre e non meno vive sollecitazioni sono venute dalla imperfezione strutturale della motivazione riscontrata in alcune sentenze, con riguardo all'ordine delle questioni decise nonché dall'uso di formule improprie (tipo *“dichiarare l'accoglimento del ricorso”*) o del tutto erronee rispetto alla natura della sentenza che è atto di pura e semplice dichiarazione della volontà della legge (come quelle nelle quali il collegio dichiara di *“condividere, o di non condividere”*, opinioni e tesi enunciate o svolte dall'una o dall'altra delle parti).

*dinamento giuridico è un sistema di valori dell'azione umana in cui si esprime l'assetto etico che una società riesce a darsi e a formalizzare nell'insieme delle sue forme giuridiche. Se si dovesse verificare uno scarto profondo tra i valori sostanziali di una società e valori formali del suo sistema giuridico normativo... il giurista avrebbe titolo ed anzi il dovere scientifico di denunciare un tale scarto... Del resto, il nesso tra diritto ed etica sociale entra profondamente nella regolamentazione giuridica dei rapporti umani attraverso i modelli valutativi, che rappresentano le grandi strutture etico-sociali dell'ordinamento giuridico ed ai quali esplicitamente o implicitamente si richiama il diritto positivo come fondamento stesso della interpretazione e dell'applicazione del diritto”.*

1. Dico subito dei precetti desumibili dalle stesse norme della legge processuale.

L'art. 132 del c.p.c. dispone al n. 4 che la sentenza deve contenere "la *concisa* esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione". L'art. 118 delle disposizioni di attuazione precisa che "la motivazione della sentenza... consiste nella *succinta* esposizione dei fatti *rilevanti* della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi". Detta norma di attuazione aggiunge qualcos'altro: al secondo comma, infatti, prescrive che "debbono essere esposte *concisamente e in ordine* le questioni discusse e decise... e indicate le norme di legge e i principi di diritto applicati".

Per il processo tributario, l'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 prescrive che la sentenza deve contenere "la *concisa* esposizione dello svolgimento del processo" (n. 2) e la "*succinta* esposizione dei motivi in fatto e in diritto" (n. 4).

Alla stregua di queste regole, la sentenza sarà correttamente motivata quando l'estensore si sarà attenuto alla prescrizione di *concisione* (brevità, asciuttezza, stringatezza) ossia quando quell'estensore si sarà limitato ad esporre l'essenziale, con poche ed essenziali parole e senza licenza alcuna, e ad esprimere notazioni ed osservazioni fondamentali. Non di semplici raccomandazioni o di suggerimenti si tratta bensì di un preciso obbligo imposto al giudice estensore dalla norma di legge.

Concisione significa anche altro, con riguardo al retroterra ideologico-istituzionale della sentenza: questa abbisogna necessariamente della motivazione, per precisa prescrizione costituzionale (art. 111), ma tale precetto non sarà da intendere nel senso che la motivazione debba essere convincente per le parti circa la correttezza giuridica della decisione; ciò che tutte le norme di legge prescrivono, infatti, riguarda la sola esposizione delle ragioni della decisione (anche attraverso l'indicazione delle norme di legge applicate al caso deciso) affinché questa non appaia come il frutto della sola e mera volontà (arbitrio) decisoria del giudice.

Non può ritenersi che, siccome non espressamente richiamata dall'art. 36 cit., la prescrizione di esporre soltanto i fatti *rilevanti* della causa sia estranea alla sentenza tributaria; quella prescrizione completa, infatti, quell'altra della concisione perché è del tutto inutile esporre nella motivazione quegli aspetti, quelle vicende del processo che nella decisione non hanno avuto rilevanza alcuna. Ma ciò che ha avuto rilevanza nella decisione è ciò che sulla decisione ha influito determinandola o concorrendo a determinarla.

Le disposizioni richiamate non ne fanno espressa menzione ma si ricava dall'art. 112 c.p.c. che questa debba essere *completa*, pena il vizio di omessa (totale o parziale) pronuncia. Tale, *completa*, sarà la sentenza quando abbia

esaminato tutte (e soltanto) le questioni effettivamente rilevanti che siano state prospettate dalle parti o che siano state rilevate dal giudice d'ufficio (in quanto fossero rilevabili d'ufficio).

Il precetto ricavabile dalla norma, che tuttavia s'intitola alla "*corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato*" e che tende a vietare l'extra e l'ultrapetizione, è che il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e su tutte le eccezioni sollevate dalle parti, oltre che sulle questioni rilevabili d'ufficio<sup>2</sup>.

Dall'art. 118 delle disp. di att. si ricava ben altro: che poi è ciò che ha spinto chi scrive ad impegnarsi, rispondendo ad alcune sollecitazioni, nella presente nota. Si ricava che le questioni discusse e decise dal collegio debbano essere esposte concisamente e *nell'ordine*. Quale ordine? Non già un ordine pensato e stabilito dall'estensore a suo capriccio bensì quello che altre disposizioni della legge processuale indicano e prescrivono: art. 276 c.p.c.: "il Collegio decide *gradatamente* le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio e *quindi* il merito della causa".

Una specificazione maggiore circa l'ordine delle questioni si ricava dal successivo art. 279: a) le questioni pregiudiziali di giurisdizione e di competenza; b) le questioni pregiudiziali attinenti al processo o questioni preliminari di merito; c) la questione di merito<sup>3</sup>.

Ma, di che parliamo? domanderebbe, del tutto legittimamente, qualcuno. Non tutti i nostri giudici sono addentro all'interna struttura giuridica del processo. E allora non sarà inutile ricordare che: la priorità su ogni altra che va data alle *questioni pregiudiziali* deriva da ciò che esse attengono ai *presupposti processuali* (regolati non già dalla legge sostanziale bensì proprio dalla legge del processo) ossia a quei "requisiti affinché il processo possa costituirsi e svolgersi e il giudice possa pronunciare sulla domanda giudiziale". Ove concorrano (solo ove concorrano), i presupposti processuali abilitano il giudice ad esaminare la questione di merito; quando invece non concorrano, il giudice respingerà la domanda appunto "*per difetto dei presupposti processuali*" ossia con una pronuncia che ha il senso di una dispensa del giudice stesso dall'osservanza del giudizio (*absolutio ab instantia*)<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Richiamo una, tra le tante pronunce della Corte di Cassazione, la n. 4388 del 1981: "*Ai sensi dell'art. 112 c.p.c. il giudice è tenuto a pronunciare su tutta la domanda, e cioè sui singoli capi di essa, tranne che nell'ipotesi in cui l'accoglimento o il rigetto di un determinato capo precluda in modo assoluto l'esame degli altri*".

<sup>3</sup> *Ex multis*, richiamo Cass., Sent. n. 1179 del 1967: "*il giudice nell'esaminare le varie questioni prospettategli è tenuto a dare priorità a quelle che per loro natura e contenuto meritano logicamente e giuridicamente precedenza di trattazione, sicché egli è vincolato all'ordine seguito dalle parti soltanto se esso risponda ad una imprescindibile esigenza di carattere logico-giuridico*".

<sup>4</sup> Le distinzioni che qui di seguito riportiamo, prendendole da un vecchio e glorioso volume

Seguirà l'esame delle *questioni preliminari* a) di rito (ammissibilità, procedibilità, ecc.) e b) di merito (ad es. legittimazione ad agire; interesse, litisconsorzio, prescrizione o decadenza dal diritto).

Seguirà, da ultimo, l'esame della *questione di merito* vera e propria (se, secondo la legge sostanziale, la domanda proposta abbia fondamento e se un'eccezione, anch'essa sostanziale, non valga a toglierle fondamento) che sarà esaminata in fatto e in diritto (si ricorderà che tanto l'art. 132, n. 4, c.p.c. quanto l'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 fanno riferimento, rispettivamente, l'uno alle "*ragioni di fatto e di diritto della decisione*", l'altro "*ai motivi in fatto e diritto*").

Una tradizione dottrinale, legata alla concezione sillogistica della decisione, osserva che, a differenza della parte, la quale prima espone i fatti e poi ne prospetta le conseguenze in diritto, il giudice esamina di regola per prima la questione di diritto perché sarebbe inutile ricercare se i fatti esistono, quando, anche se esistenti e veri, non darebbero luogo all'effetto giuridico prospettato dalla parte. È vero altrettanto che operazione allo stesso modo prioritaria è

di diritto processuale civile (del chiovendiano M.T. ZANZUCCHI, al quale il SATTÀ dedicò la sua opera, anche ripetendone il titolo, con la bella epigrafe del verso di DANTE "*Che in la mente m'è fitta, ed or m'accora – la cara e buona immagine paterna*", che la dice lunga sulla tradizione intellettuale; quelle partizioni e quelle definizioni valsero a distinguere generazioni di studenti, poi di magistrati e avvocati!) sono tra:

a) presupposti necessari perché il processo si costituisca, e nasca così nel giudice l'obbligo di pronunciare anche per dichiarare di non poter pronunciare nel merito; essi sono a.a) la proposizione di una domanda giudiziale anche formalmente e sostanzialmente invalida; a.b) da parte di un soggetto di diritto (anche incapace...); a.c) dinanzi ad un organo investito di giurisdizione (quand'anche sia incompetente); quando questo minimo di presupposti concorra, il rapporto processuale viene ad esistenza tra colui che il processo ha promosso (attore, ricorrente) e il giudice e sarà fra questi soggetti produttivo di effetti giuridici così che il giudice dovrà dichiarare se non altro di non poter pronunciare sulla domanda giudiziale; mancando invece questo minimo di presupposti non viene ad esistenza nessun rapporto processuale e quindi neanche interverrà un provvedimento di un giudice.

b) presupposti necessari perché il processo si costituisca validamente e regolarmente; sono i requisiti perché il processo non solo esista ma esista validamente così che il giudice, rilevata la regolarità del processo, possa passare ad esaminare le questioni di merito; essi sono: b.a) la presentazione di una domanda introduttiva formalmente e sostanzialmente valida; b.b) da un soggetto di diritto; b.c) davanti ad un organo giurisdizionale; b.d) nei confronti di un soggetto di diritto.

Non ci si occuperà specificamente dei presupposti necessari perché il processo possa proseguire (esistenza dei necessari atti di impulso processuale, assenza di situazioni processuali che parentoriamente siano di ostacolo al proseguire del processo, come ad es. litispendenza, interruzione, estinzione: tutte situazioni che daranno luogo a pronunce di natura processuale riguardanti appunto la sorte del processo che, per il venire ad esistenza di dette situazioni, non può giungere alla pronuncia di merito).

quella concernente l'individuazione della fattispecie, da ricondurre (o no) alla norma di disciplina.

Qualche parola sul richiamo dell'art. 118 disp. att. ai *precedenti* (giurisprudenziali) *conformi*. Quel richiamo, oggi – dopo l'introduzione nel c.p.c., con la legge n. 69 del 2009, dell'art. 360 *bis*, applicabile anche all'impugnazione per cassazione delle sentenze tributarie, assume rilevanza pregnante perché, appunto l'attenersi del giudice di merito ai precedenti conformi del giudice di legittimità sulla/e questione/i, può ben esaurire la motivazione essendo peraltro disposto (dall'art. 360 appunto) che sia inammissibile il ricorso per cassazione “*quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte*”. Ma, e non soltanto perché ogni giudice riassume in sé tutta la giurisdizione (qui nel significato non di *potestas iudicandi* bensì di attività intellettuale di interpretazione e applicazione della legge) saranno pur sempre lecite argomentazioni decisorie di segno contrario purché adeguatamente motivate, tenendo conto di tutte le argomentazioni sulle quali il o i precedenti conformi, la giurisprudenza di legittimità, si fondano. Del resto, lo stesso art. 360 *bis* apre alla dialettica e alla critica (il diritto ne morirebbe se fosse altrimenti!) e fa salvo (dall'inammissibilità) il ricorso quando i motivi dello stesso “*offrono elementi per... mutare l'orientamento*”.

Quando il giudice di merito vorrà decidere la questione di diritto alla stregua dei precedenti conformi, ossia conformandosi agli stessi, dovrà farsi carico della preliminare attenta disamina circa la perfetta coincidenza delle fattispecie: quella ora portata al suo esame e quella cui si riferiscono i *precedenti conformi*.

Sarà il caso (a rischio d'essere noiosi) di riassumere in una scaletta l'ordine delle questioni (il cui oggetto sarà ora chiaro) al quale il giudice deve – per disposto di legge – attenersi nella decisione, sollecitato che sia dalle parti su alcune di dette questioni o rilevabili d'ufficio che siano alcune delle stesse:

- a) questioni relative alla capacità processuale delle parti, alla regolarità della loro costituzione in giudizio e alla valida instaurazione del contraddittorio;
- b) questioni concernenti la giurisdizione e la competenza;
- c) questioni preliminari processuali (concernenti il processo e il suo svolgimento);
- d) questioni preliminari di merito (es: legittimazione *ad causam*, prescrizione del diritto, decadenza);
- e) la vera e propria questione di merito, in fatto e in diritto.

2. Ma, una volta ricordate le regole e i precetti, sarà bene dire qualcosa di più sulla motivazione. Se è vero che la parola di un Maestro può “accendere il desiderio di imparare” o, di più, alimentare il pensiero e il fuoco dell’immaginazione nelle menti degli studenti, come ho scritto per ricordare un amico perduto qualche tempo fa; se è vero che scrivere un testo letterario, una poesia, è un affacciarsi su un mondo e che la lettura di un romanzo può far diventare “romanzesco” lo stesso lettore; che lo svolgimento di un rito giudiziario (il processo) costituisce una sorta di *drammatizzazione* della Giustizia in cui, almeno per alcuni dei soggetti coinvolti, gioca un ruolo l’emozione; che la composizione musicale è un trasporre un intero mondo interiore o almeno un momento di esso e che l’ascolto di una musica è anch’esso un “liberare l’immaginazione” e lasciarsi prendere dall’emozione; ebbene queste sono tutte operazioni investite da una sorta di dimensione *erotica* (prendo il termine dal bellissimo libro di M. RECALCATI: “L’ora di lezione”), mentre la scrittura di una sentenza è un esercizio di lucida (si spera) e fredda, algida, razionalità da cui il trasporto, l’emozione, debbono restare assenti.

Può aversi come criterio guida che il senso e l’economia di una motivazione siano tutti nel dispositivo, meglio nel collegamento ideale tra il secondo e la prima, essendo funzione precipua della motivazione quella di – in senso meramente descrittivo – giustificare la decisione della quale appunto il dispositivo è espressione, fermo restando che la portata precettiva della pronuncia giurisdizionale va individuata, in linea generale, tenendo conto non soltanto delle statuizioni formalmente contenute nel dispositivo, ma anche delle enunciazioni contenute nella motivazione, che costituiscono le necessarie premesse logiche e giuridiche della decisione stessa. Il che dà già l’idea della complessità del tema, che ulteriormente si arricchisce, quando non si complica secondo la misura che l’estensore possiede dell’arte, dovendo la motivazione non soltanto rispondere ai noti requisiti della sufficienza (riguardo al suo contenuto) e della non contraddittorietà (riguardo alla sua struttura logica e giuridica<sup>5</sup>), ma anche esser redatta con l’uso dell’appropriato “lin-

<sup>5</sup> Riteniamo che sul requisito della non contraddittorietà non spieghi influenza alcuna la circostanza che ora, dopo un nota riforma dell’art. 360 c.p.c., il vizio di contraddittorietà della motivazione non costituisca più, con tale specifica denominazione, uno dei motivi canonici di ricorso (il testo del primo comma n. 5 di quella disposizione è stato infatti sostituito dalla formula “*per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*”) perché la contraddittorietà logica della motivazione può dar luogo, ad es., ad un’ipotesi di motivazione del tutto apparente che ancora dopo la riforma è pur sempre in grado di inficiare radicalmente la motivazione e con essa la sentenza, determinandone la cassazione (Cass., Sent.n. 21257 del 2014: “*dopo la riformulazione dell’art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., disposta dall’art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, l’omessa pronuncia continua a sostan-*

*guaggio della sentenza*” (tema assai complesso anche questo, per ciò che il linguaggio rivela – dire che non dovrebbe rivelare è forse dire l’impossibile – del giudicante, della sua cultura, della sua lettura del contesto storico-sociale e appunto culturale entro il quale egli opera, e anche dei suoi pre-giudizi e dei suoi valori di riferimento). In alcune sentenze non leggemo infatti, di uno “Stato esoso”, di un’Agenzia “vessatrice” e di espressioni valutative in tal senso?

Si diceva della “*motivazione come discorso giustificativo*”<sup>6</sup>: premessa di tutto è che la motivazione della sentenza è espressione di una specifica razionalità, atteso che già lo stesso “*operato del giudice*” deve essere segnato dalla “*logicità, nel senso lato di razionalità*” come da un suo requisito precipuo, essendo concepita la razionalità di quell’operato, secondo talune lontane e meno lontane premesse dottrinali e culturali, come “*carattere necessario della funzione giurisdizionale e come garanzia della giusta applicazione della legge*”.

*ziarsi nella totale carenza di considerazione della domanda e dell’eccezione sottoposta all’esame del giudicante, il quale manchi completamente perfino di adottare un qualsiasi provvedimento, quand’anche solo implicito, di accoglimento o di rigetto, invece indispensabile alla soluzione del caso concreto; al contrario, il vizio motivazionale previsto dal n. 5) dell’art. 360 c.p.c. presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia pur sempre stato da parte del giudice di merito, ma che esso sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico, oppure che si sia tradotto nella ‘mancanza assoluta di motivi sotto l’aspetto materiale e grafico’, nella ‘motivazione apparente’, nel ‘contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili’ e nella ‘motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile’, esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione”* atteso che quel vizio dà luogo a una fattispecie di omessa motivazione, denunciabile ex art. 360 n. 4: Cass., Sent. n. 871 del 2009: “*ricorre il vizio di omessa motivazione, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il giudice di merito apoditticamente neghi che sia stata data la prova di un fatto ovvero che, al contrario, affermi che tale prova sia stata fornita, omettendo un qualsiasi riferimento sia al mezzo di prova che ha avuto a specifico oggetto la circostanza in questione, sia al relativo risultato*”). Già prima della riforma si distingueva il caso della insufficiente motivazione, denunciabile ex art. 360 n. 5, da quello della omessa motivazione (che si ritiene ricorra non solo quando la motivazione manchi del tutto ma anche in quello in cui i motivi siano in modo insanabile, divergenti da qualsiasi canone di logica così che si debbano ritenere come inesistenti) denunciabile ex art. 360 n. 4 per nullità della sentenza rispetto alle prescrizioni dell’art. 132 c.p.c..

<sup>6</sup> La formula virgolettata è presa dall’opera del TARUFFO: “*La motivazione della sentenza civile*”, una sorta di *summa* il cui studio ha impegnato chi scrive come molti altri del ... mestiere; dalla stessa opera sono ripresi tutti i temi che, mutandone la forma e sintetizzandone il contenuto, ho esposto nel testo della nota *in parte qua*. Mi piace però ricordare anche l’altra elegante ed efficace formulazione di B. PASTORE (in “*Giudizio, prova, ragion pratica*”, Giuffrè 1996, pag. 259 ss.): “*La motivazione assolve al compito di far sì che l’atto giurisdizionale esibisca la propria verità*”, cui segue la precisazione dello stesso A. che “*Verità significa giudizio corretto, criticamente provato e perciò razionalmente accettabile*”.

Si intrecciano qui i due momenti della logicità/razionalità della decisione (garanzia della giusta applicazione della legge) e della logica/razionalità della motivazione (ragionamento giustificativo della decisione).

Distinti tra di loro, i due momenti sono identificabili come:

a) ragionamento decisorio, che a sua volta si articola nei passaggi (non vi sono difficoltà di alcun genere ad adattarli alla sentenza che chiude il processo tributario di impugnazione-merito): a) identificazione e qualificazione giuridica della fattispecie; b) individuazione della norma da applicare, operazione questa che avviene “*in rapporto dialettico rispetto all’individuazione dello specifico thema decidendum*”; c) formazione del giudizio finale (dopo la verifica della razionalità logico-giuridica delle due operazioni precedenti) che è esso stesso un prodotto “*della razionalità dei nessi tra gli enunciati che lo compongono*”; la quale razionalità, a sua volta, richiede a) che non vi siano contraddizioni “*tra quei diversi enunciati e i loro presupposti*”; b) che vi sia coerenza nella “*sequenza fatto-norma-conseguenza giuridica*” come frutto di uno stretto nesso di implicazione tra i caratteri giuridici della fattispecie, come accertati, l’individuazione della norma di disciplina e gli effetti giuridici da dichiarare; c) che sia rispettato “*l’ordine di pregiudizialità tra le diverse questioni comprese nel thema decidendum*” (qual è posto dalle parti del processo ma anche qual è individuato dallo stesso giudice con riferimento alle questioni rilevabili d’ufficio);

b) motivazione giustificatrice (e sua razionalità). Cos’è la motivazione? la risposta va data come momento o aspetto della stretta correlazione che dev’esserci tra giudizio e motivazione: la motivazione deve dare la giustificazione, in termini di fondamento logico-giuridico, del giudizio decisorio; deve tenersi strettamente legata alla materia del giudizio (dico: senza escursioni nella politica del diritto e senza accenni o divagazioni stravaganti *de iure condendo*, come a volte si legge) e alla funzione e alle finalità della sentenza che, come espressione della funzione giurisdizionale (accertare e dichiarare il diritto per il caso di specie) è quella di pronunciare appunto il diritto sulla domanda e sulle eccezioni delle parti nonché sulle questioni che saranno state rilevate d’ufficio siccome rilevanti nell’economia della decisione; è quella di dichiarare quali effetti giuridici discendano dalla decisione, sempre tenendo presente che la stessa struttura del processo implica che le varie *quaestiones* sulle quali la decisione è caduta (deve cadere) sono legate tra di loro da quel nesso di *pregiudizialità/dipendenza/implicazione* al quale si è già fatto cenno.

La mente o l’intuito giuridico o l’attitudine alla giuridicità del lettore di questa nota consentirà che egli abbia chiara rappresentazione del valore e del

significato di ogni passaggio discorsivo con il quale ci si è sforzati di contrassegnare l'enunciazione or ora esposta.

La qualificazione di *razionale* che è stata più volte adoperata a proposito della motivazione/giustificazione sarà da intendere nel senso già indicato di coerenza e logicità giuridica, tale che essa – la motivazione – possa essere accettata come frutto di “*corrette operazioni intellettive*” del giudice estensore, idonee ad attestarne, con riferimento alla materia del giudizio decisorio (fatti e norme) la sua “*validità logica*”.

Alla fine, la motivazione è un “*discorso del giudice*” che nella sua struttura deve costituire la giustificazione razionale della decisione “*oggettivata e controllabile*” secondo i canoni e “*sotto il profilo della validità e della correttezza*”.

**2.1** Un discorso di “*correttezza*” della motivazione non si pone in questi termini così rigorosi, di correttezza, appunto, per la pluralità di argomentazioni, o ragioni, giustificative che il giudice svolga con il proposito di rafforzare la decisione.

Le complicazioni, riguardo a tale tipo di motivazione più articolata sorgono tutte nella fase di impugnazione.

Ma una sottile riflessione dev'esser fatta: più argomentazioni possono essere svolte per giustificare un punto di decisione, in due sensi:

a) che ciascuna delle plurime argomentazioni sia di per sé, e del tutto autonomamente, idonea a giustificare la decisione o il punto di decisione se, ad esempio, più norme o disposizioni della legge o norme o principi costituzionali, concorrono a dare fondamento alla decisione: qui la pluralità di argomentazioni sarà svolta del tutto lecitamente e a dispetto anche della prescritta concisione;

b) che delle plurime argomentazioni una o alcune siano ultronee, proprio nel senso di superflue; è il caso della motivazione cosiddetta *ad abundantiam*: una (o più) è l'argomentazione che sorregge la decisione mentre l'altra (o le altre) è appunto superflua nel senso che non concorre a fondare, e non ne costituisce, la vera e propria *ratio decidendi*; sta lì per rafforzare e... dare colore ma non sarebbe essa sola idonea a dare fondamento giuridico alla decisione; è il caso noto anche come dell'*obiter dictum* (*obiter* = di passaggio, incidentalmente); tali argomentazioni, siccome eccedenti le necessità logico-giuridiche della decisione, saranno del tutto irrilevanti giuridicamente e non spiegheranno alcuna efficacia giuridica sulla decisione e sulla giustificazione che la motivazione vera e propria ne avrà dato.

Dall'impiego di tali argomentazioni, che di solito hanno carattere meramente retorico, sarà bene dunque astenersi, e non soltanto in ossequio alla

sobrietà e alla necessaria concisione ma anche per non complicare il lavoro all'impugnante e al giudice dell'impugnazione, che diversamente saranno investiti l'uno e l'altro del, a volte non facile, compito di distinguere le plurime argomentazioni con pari forza giustificatrici della decisione da quelle meramente retoriche, ossia dagli *obiter dicta*;

c) vizio o difetto peggiore della motivazione si configura con il ricorso ad argomentazioni "*ad adiuvandum*": opinioni di ambienti paragiudiziari, convincimenti della dottrina, ecc..

Regola principe sarà, dunque, che l'estensore si affidi alla sola forza delle ragioni fondamentali che hanno guidato il collegio nell'assumere la decisione. Ultima notazione riguarda l'indicazione delle norme di legge e dei principi giuridici applicati, prescritta anch'essa dall'art. 118 delle disp. att.: dovrà essere chiaro alle parti del giudizio che la decisione del caso di specie che le riguarda è conseguenza ferma ed inevitabile della volontà della legge e niente rende più efficace tale rappresentazione se non, proprio, la prescritta indicazione delle norme e dei principi (sempre desumibili dalle norme della legge ordinaria o della Costituzione) anche della giurisprudenza consolidata.

Davvero ultima notazione è quella che concerne la motivazione "*per relationem*": mi limito qui a trascrivere parte della massima tratta dalla sentenza Cass. Sez. Un. n. 14814 del 2008 "*è corretta la motivazione per relationem purché la motivazione stessa non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento, occorrendo, invece, che vengano riprodotti i contenuti mutuati, e che questi diventino oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa causa, in modo da consentire, poi, anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto motivazionale*". E, per il giudizio di impugnazione, quella tratta da Cass. n. 28113 del 2013: "*in tema di processo tributario, è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 118 disp. att., la sentenza della Ctr completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare per relationem alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame*" (questo qui rappresentato è, al di là della sua particolarità giuridico-processuale che sta nella segnalata impossibilità di individuare il *thema decidendum*, davvero il caso di un... tradimento della giurisdizione e della sua natura di attività intellettuale e critica).

## 2.2. Sullo “stile” della motivazione.

Se non stiamo parlando di tecniche, nemmeno parliamo di un modo personale (proprio, e insopprimibile, di ogni scrittore, qualsiasi cosa scriva) che dia spirito all’esposizione; parliamo invece di una sorta, anzi proprio di una legge formale, di un modo di motivare una sentenza secondo le caratteristiche proprie della tradizione giudiziaria. E invece “ciascuno a suo modo”, come nella commedia pirandelliana; un titolo che mai è apparso così vero come quando è riferito alle sentenze dei giudici tributari. Non suoni questo offesa ché per tale aspetto della loro opera quei giudici hanno la giustificazione di non costituire un “corpo”; essi non sono, non riescono ad essere e non possono essere un corpo tenuto assieme da una comune scuola, o da una comune tradizione che riguardi anche una comune idea di se stessi, della propria funzione, e dunque anche una comunanza di stile espositivo e argomentativo. Ciascuno scrive a suo modo, e dunque si troveranno sempre differenze di stile nei modi di argomentare rilevabili nelle varie sentenze di quei giudici, corrispondenti non poco ai diversi ambienti socio-culturali e professionali dai quali quegli stessi giudici sono reclutati. La lettura e lo studio delle sentenze pubblicate per esteso sul *Foro italiano*, sulla *Giurisprudenza italiana*, sulla *Giustizia civile* contribuì non poco alla formazione, proprio riguardo allo stile, di una scuola: quelli della mia età ricordano alcuni maestri estensori il cui stile – lingua, sintassi, terminologia, rigore argomentativo, sobrietà ecc. – ci sforzammo di imitare e di far nostro, così inserendoci (permettetemi di dire che ciò avvenne più o meno agevolmente grazie anche alla comune formazione nel liceo classico ancora gentiliano) nella buona tradizione della prosa giudiziaria<sup>7</sup>.

Parlando ora, assai brevemente, dello stile delle motivazioni non trovo di meglio che trascrivere in piccola parte ciò che il TARUFFO scrisse sul tema nell’opera che ho citato. Fuori dalle coordinate letterarie, si parla di “*stile della motivazione in un diverso significato, ossia come modo particolare di disporre degli elementi strutturali fondamentali del discorso giustificativo nella singola motivazione*”. È vero però, aggiunge lo stesso Autore, che anche così

<sup>7</sup> Ancora, così, magnificamente, RECALCATI: “*Uno stile, infatti, come una vita, non nasce dal nulla, ma sorge sempre da stratificazioni multiple, impronte, tratti identificatori, memorie. All’inizio c’è solo caricatura, all’inizio siamo sempre solo la caricatura dei nostri maestri. Poi, col tempo, quando la separazione viene soggettivata simbolicamente, emerge uno stile singolare dalla massa di tutti quei resti identificatori che ci legavano al maestro. Nessuno stile è mai puro, poiché in ogni stile - magari in un anfratto recondito - residua sempre lo stile dei nostri maestri. È il tema dell’eredità: nessuno si costituisce da sé ma solo nella ripresa singolare di ciò che l’Altro ha fatto di lui*”.

considerata, la motivazione (lo stile della) non cessa di essere condizionata da vari fattori, tra l'altro, proprio dalla "*struttura dell'ordinamento e dal tipo di giudizio*". Qui il TARUFFO distingue a seconda che "*il problema sia di giustificare la corretta applicazione della legge*", com'è per il giudice appartenente ad una delle giurisdizioni ordinarie, e in questo caso "*la motivazione tende ad essere più giuridica e formalistica*", o che il problema sia invece di giustificare il riferimento a parametri giuridico-politici tratti dalla Costituzione, com'è per i giudici delle Corti Costituzionali, e in questo caso il giudizio è più "*valutativo*".

Mi spingerei ad affermare che una distinzione di tal genere possa esser mantenuta (s'intende in termini diversi) anche all'interno del processo tributario (giacché è di questo che ora ci occupiamo) proprio a seconda che materia della decisione e della motivazione giustificatrice sia una questione strettamente di diritto ovvero di fatto, che implichi giudizi valutativi secondo i più vari parametri di apprezzamento: là il valutativo attiene al "politico", qui, verosimilmente, agli aspetti fattuali della controversia.

Sono dunque non pochi gli elementi che più o meno direttamente influiscono sullo stile della motivazione (rinvio i volenterosi lettori al ponderoso ma immancabile testo del TARUFFO nonché a quello di taglio più filosofico dell'ALEXY, *Teoria dell'argomentazione giuridica*); non da ultime influiranno alcune premesse "*ideologiche*": se il giudice ha di sé e della giustizia un'idea "*autoritaria e burocratica*" (nulla dispregiativo in questo, ché quella di giurisdizione è una funzione dello Stato, onde la sentenza è un documento proveniente da un organo dello Stato, così come la Giurisdizione è uno dei poteri dello Stato, almeno secondo MONTESQUIEU) ne resteranno "*esaltati i fattori di formalismo logico e giuridico*"; a seconda che si pensi la motivazione della sentenza come destinata piuttosto che all'opinione pubblica (sembra questa l'idea del pensiero democratico) "*al ceto dei giuristi o soltanto al giudice dell'impugnazione*", così che essa sia destinata a giocare un ruolo e a svolgere la sua funzione all'interno del sistema giudiziario, resterà privilegiato dall'estensore "*il momento giuridico rispetto a quello fattuale o valutativo*".

Inteso lo stile della sentenza in quel senso di cui si è detto dianzi, ossia come legge formale della motivazione, è auspicabile una sempre maggiore uniformità di stile delle sentenze tributarie, salva l'originalità propria di ciascun estensore; ancora di più è auspicabile l'attenersi rigoroso di quei giudici alle ricordate prescrizioni della legge processuale.

Pongo qui fine alla nota. Ringrazio davvero i lettori che hanno voluto seguirmi in questa per me salutare (della salute intellettuale) fatica.

## Ancora sulla transazione fiscale concordataria

PROF. AVV. GIANFRANCO GAFFURI

Ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Milano

1. Non credo che il riesame delle questioni che ha suscitato la transazione fiscale, nel quadro della procedura concordataria, sia un vacuo esercizio di archeologia giuridica, quantunque siano state ampiamente discusse e affrontate dalla giurisprudenza di vertice.

La posizione assunta dalla Corte Suprema non è invero condivisibile, non già nell'enunciazione del principio, che conclude la sua serrata argomentazione e alla quale si può aderire, ma nella trascuratezza di taluni aspetti della realtà tributaria, della sua rilevanza per il consorzio pubblico e dei suoi requisiti procedurali, che non sono e non possono essere soverchiati dal concorso dei prelievi coattivi con crediti di altra natura e di altra origine.

Non è certo se il legislatore riformista, sovvertendo significativamente la disciplina della procedura concordataria preventiva e introducendo nel suo tessuto, per l'occasione, la transazione fiscale, abbia inteso preservare, con piena contezza, le prerogative della vicenda tributaria anche nell'ambito di quella procedura.

Tuttavia – indipendentemente dai remoti propositi di politica legislativa – l'interprete, consapevole delle peculiarità che caratterizzano i rapporti con l'Amministrazione finanziaria, non può sottrarsi al compito imperioso di intendere i tratti specifici del nuovo istituto in modo da lasciare spazio comunque ai connotati specifici della funzione impositiva, compatibilmente con le esigenze della competizione concorsuale creditizia.

Non risponde alla razionalità esegetica, secondo paradigmi secolari, tendere allo svuotamento di un istituto giuridico, se le linee della sua regolazione positiva consentano d'intendere in modo più pregnante il suo contenuto oggettivo, in concordanza con l'insieme del corpo normativo cui esso appartiene.

2. Riassumo la sentenza menzionata della Cassazione (la n. 22932 del 4 novembre 2011), vero e proprio *leading case*, peraltro seguendone tutti i passaggi della motivazione, per dar conto, il più possibile fedele, del pensiero giurisprudenziale, che sarà poi considerato criticamente.

A) La Corte ha avvertito che un'eccessiva invadenza dell'Amministrazione finanziaria (e dei suoi coadiuvanti) nella procedura concorsuale, asseritamente giustificato dal nuovo istituto transattivo, avrebbe alterato non solo i

lineamenti precipui di quella procedura, ma anche la sua stessa praticabilità.

B) Mossa da questa preoccupazione, che serpeggia in tutta la ricca sequenza di argomenti esposti nella sentenza, la Cassazione esattamente individua, dapprima, i connotati, anche rituali, della transazione fiscale ed i suoi effetti.

Menziona, dunque, l'obbligo dell'imprenditore in difficoltà – nella cui proposta concordataria trovi posto anche un programma per definire i rapporti non ancora risolti con l'Amministrazione finanziaria – di comunicare detta proposta integrale anche a quest'ultima, insieme con la documentazione di corredo. Specifica perspicuamente la Corte: *“Tale adempimento è finalizzato a sollecitare l'ufficio fiscale ad un'attività anch'essa peculiare che non è invece richiesta agli altri creditori e cioè a certificare l'ammontare complessivo del debito tributario”*.

C) Peculiari sono gli effetti – riconosce la Corte – che genera il concordato contenente una transazione, nei termini concordati con l'Amministrazione. Si allude innanzitutto al consolidamento del debito fiscale, ovvero – come spiega l'organo sentenziante – al raggiungimento di uno scenario debitorio globale, nel settore dei tributi, *“tale da consentire”* – prosegue l'argomentazione – *“di valutare la congruità della proposta”* [verosimilmente quella del concordato nella sua interezza] *“con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti”*. Si aggiunge pregevolmente che quella conseguita certezza del quadro fiscale, relativo all'imprenditore strutturalmente inadempiente e desideroso di trovare un'intesa con il ceto creditizio, *“è certamente utile a fronteggiare l'incognita fiscale che normalmente grava sui concordati”*.

La Corte aggiunge – sia pure incidentalmente – che il consolidamento avrebbe la virtù di fissare (ovvero, come si dice comunemente, di cristallizzare) l'esposizione debitoria fiscale dell'aspirante al concordato, impedendo all'Amministrazione di intraprendere ulteriori azioni impositive o esattive, di ogni genere.

Infine la Corte ricorda che la definizione col fisco estingue le controversie in corso.

D) Tracciato così l'impianto della disciplina legislativa, la Corte si pone la domanda se l'imprenditore, volendo avviare la procedura concordataria con il coinvolgimento dei suoi debiti tributari, possa deliberatamente rinunciare ai benefici descritti della transazione fiscale – nonostante sia inadempiente anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – presentando peraltro un disegno di decurtazioni, nel quale siano previste falcidie anche dei debiti predetti; o se, indipendentemente da un effettivo interesse all'ottenimento dei vantaggi sopra ricordati, derivanti dalla transazione fiscale, sia obbligato

comunque a corredare la proposta di concordato preventivo di un atto progettuale, specificamente tributario.

E) Il Giudice di legittimità amplia, nondimeno, il quadro problematico della sua indagine, chiedendosi ulteriormente se la riduzione dei crediti fiscali possa essere impedita da un voto contrario dell'Amministrazione (o del suo braccio esecutivo).

Questo secondo quesito non è perfettamente allineato col precedente; tuttavia la risposta in proposito – che ricorderò poco più avanti – serve al giudicante, come si arguisce dall'ulteriore sviluppo della motivazione, per dimostrare, asseritamente, l'intrinseca ininfluenza della transazione fiscale, anche nel caso della sua presentazione, sull'andamento e sulla sorte della proposta di concordato, secondo la disciplina generale dettata dalle leggi.

F) La Corte, richiamando, per l'appunto, l'ordito generale del sistema normativo concordatario, afferma che la proposta dell'imprenditore è omologabile, incondizionatamente, se si formano le maggioranze nella votazione assembleare, e la regolazione che deriva dalla conferma giudiziale è obbligatoria anche per il creditore dissenziente. Di conseguenza – secondo i principi generali – i crediti fiscali, di cui è prevista la decurtazione, subiscono il destino loro riservato, nonostante la resistenza del creditore pubblico, come è pure imposto dai precetti del giusto processo.

G) D'altra parte – osserva ancora la Corte – l'eventuale attribuzione agli uffici finanziari del diritto di opporre efficacemente un veto all'accoglimento della proposta concordataria renderebbe assai difficile (forse addirittura impossibile: rileva lo scrivente) l'accesso al concordato, contro le intenzioni del legislatore.

H) Da questo contesto, pretesamente delineato dall'ordinamento positivo, la Corte deduce che non è obbligatorio avviare il subprocedimento della transazione fiscale per falcidiare i crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria; e ritiene di rinvenire una conferma di questo assunto nello svolgimento, ragionevolmente postulabile, della procedura concordataria, qualora la trasmissione fiscale sia stata concretamente avviata.

Infatti – spiega la Cassazione – se, nonostante la comunicazione ufficiale della proposta, l'Agenzia rimanesse inerte (insieme col suo esattore, eventualmente trascinato nella vicenda concordataria), l'avanzamento procedurale non potrebbe comunque subire un arresto, impedendolo il superiore interesse ad una definizione, la più rapida possibile, della vicenda concorsuale.

Un'identica esigenza di celerità prevarrebbe, comunque, anche nel caso in cui l'Agenzia rispondesse alla sollecitazione ufficiale del proponente, compiendo atti impositivi o esattivi, ai quali peraltro l'imprenditore, desideroso di

transigere col fisco, ma di non subire ulteriori gravzze ritenute ingiuste, opponesse resistenza, impugnando quindi tali nuovi atti.

Da un canto, invero, il contribuente anche nell'ambito di una procedura concorsuale gode del diritto incompressibile di difendersi; dall'altro, tuttavia, un rallentamento o una interruzione della procedura sarebbe inconcepibile.

Né si potrebbe plausibilmente sostenere – chiarisce ulteriormente la Cassazione – che la presentazione di un progetto transattivo per i debiti fiscali costituisca una rinuncia preventiva a proporre azioni difensive, perché il quadro delle pretese fiscali non è affatto certo nel tempo in cui tale progetto è comunicato all'amministrazione.

La Corte descrive altre fattispecie, nelle quali il voto ipoteticamente contrario delle Agenzie non è ostacolato neppure dal sostanziale adeguamento dell'imprenditore proponente alle loro ulteriori richieste.

Sulla scorta di queste riflessioni, non perfettamente allineate per la verità, la Corte conclude drasticamente, affermando il carattere facoltativo della transazione tributaria e finendo per asserirne la sostanziale inutilità. Se infatti (argomenta, in definitiva, il Giudice sentenziante) il tentativo non riuscito di una definizione compromissoria col fisco non impedisce – per il prevalente interesse alla salvezza dell'imprenditore, le cui difficoltà possono essere superate con la benevola collaborazione dei creditori – l'omologazione della proposta concordataria, quantunque preveda una decurtazione dei crediti fiscali (con le deroghe stabilite dalla legge), allora del subprocedimento transattivo si può fare a meno, qualora per l'imprenditore il cosiddetto consolidamento non abbia apprezzabili utilità.

La Corte aggiunge due considerazioni, che sembrano essere e, in concreto, sono puntuali e secche repliche a rilievi dottrinali di diverso tenore.

Sostiene che dalla legge non sarebbe arguibile un interesse giuridicamente protetto del fisco a definire, su sollecitazione dell'imprenditore, la condizione reale dei rapporti con lo stesso imprenditore in angustie economiche, perché gli uffici comunque potrebbero conseguire lo stesso risultato di loro iniziativa e con i mezzi concessi ad essi dall'ordinamento.

D'altro canto l'indisponibilità del credito tributario, pur prevista legislativamente, è superata da norme derogatorie, come quella, appunto, della transazione; ma la carenza di interesse per l'Amministrazione ad essere interpellata sulla situazione fiscale ultima dell'imprenditore escluderebbe un nesso di indispensabilità del subprocedimento transattivo rispetto alla falciatura dei crediti tributari.

**3.** Il pensiero della Cassazione – sul quale si è voluto indugiare per possederne un'adeguata contezza – non può essere apprezzato in tutte le sue evoluzioni.

Il Giudice Supremo rivendica energicamente l'intangibile supremazia delle ragioni e dei fini pratici che sorreggono la procedura del concordato e nega che, nel quadro della sua disciplina, la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria, creditrice insoddisfatta, possa assumere, indipendentemente dalle prerogative che assistono il suo diritto e in deroga alle regole della concorsualità, un qualche predominio. Esclude dunque, con fermezza, che il voto avverso degli uffici finanziari, su una proposta di compromesso che contempra l'abbattimento di tributi, sia condizionante per la sorte della procedura.

L'affermazione della mera opzionalità, che qualificherebbe la transazione fiscale, è, secondo la Corte, lo sbocco logico di queste premesse concettuali.

Nessuno, peraltro, ha mai sostenuto che la disapprovazione del fisco, nel caso predetto ovvero nel caso di una transazione offerta nei termini legislativamente ammessi, possieda tale efficacia da impedire l'omologazione del concordato, condannando l'imprenditore – inadempiente, ma capace di ricupero – al suo annientamento.

La Cassazione predilige un'interpretazione che implica una radicale antitesi concettuale: la transazione, alternativamente, o è un istituto che subordina l'esito della procedura alla volontà dominatrice dell'Amministrazione finanziaria, qualora si vogliano sacrificare anche i suoi diritti creditori; oppure è uno strumento del tutto voluttuario, la cui scelta, dunque, è lasciata alla discrezionalità dell'imprenditore non necessariamente interessato a godere dei suoi effetti.

Non mi pare che questa impostazione semplificante sia ragionevole.

L'obbligatorietà della transazione – nel caso in cui s'intenda trascinare anche i crediti fiscali nell'ordito sperabilmente conciliativo del concordato – non si misura (e quindi non si afferma o si nega) solo in riferimento alla partecipazione assembleare degli uffici e al voto che essi possono esprimere in quella sede.

Cade in errore chi escludesse l'obbligatorietà procedimentale della transazione solo per il timore che, riconoscendola, si ammetterebbe implicitamente l'efficacia condizionante delle scelte assunte in assemblea dagli uffici finanziari.

La legge istitutiva del rito compromissorio specificamente tributario, invero, non prevede affatto questa conseguenza preclusiva per le sorti positive del concordato.

Il senso e la pregnanza della transazione sono molto più articolati e la sua necessità giuridica – qualora si proponga una falciatura dei crediti fiscali – si desume, come impongono i criteri dell'interpretazione sistematica, da altre

ragioni, che, del resto, sono verosimilmente l'effetto degli stessi intendimenti perseguiti dall'artefice della disciplina normativa.

In primo luogo non può essere trascurato il rilievo pubblico che assume il prelievo tributario, il cui gettito ridonda a beneficio della comunità. Si arguisce, dunque, che la disciplina peculiare cui è soggetta l'avventura concorsuale dei crediti fiscali non possa essere trascurata, pur nel rispetto della concorsualità, la quale deve comunque, reciprocamente, tener conto del micro ordinamento relativo ad ogni categoria creditoria e della sua specifica natura. In tal modo si consegue l'utile conciliazione tra le esigenze dell'intero ceto, che vanta diritti verso l'imprenditore affetto da disagi economici, e i connotati, trascendenti la condizione ordinaria, delle giuste richieste del fisco.

Non appare allora attendibile la tesi ermeneutica, secondo la quale l'uso della transazione fiscale è meramente discrezionale, sottraendo ad essa significanza effettiva.

D'altra parte non sarebbe sensato obiettare che detta transazione genera un effetto proprio, ovvero il consolidamento dei debiti tributari, oltre all'estinzione delle controversie in atto; e quindi si potrebbe non arbitrariamente supporre secondo questa linea di pensiero – traendone le conseguenze coerenti – che il legislatore abbia voluto lasciare l'imprenditore, sistematicamente inadempiente, arbitro di sfruttare l'opportunità offerta dal consolidamento, avviando la transazione fiscale, oppure di rinunciarvi, preferendo convogliare i debiti fiscali, allo stato, nella proposta generale di concordato, con le previste decurtazioni.

Si tratta peraltro di un motivo debole o addirittura senza risvolti pratici. Posto che il consolidamento consiste – se all'espressione si voglia attribuire un'accezione plausibile – nella definitività del quadro fiscale, con la preclusione di ulteriori reciproche (si badi) pretese, un simile esito si raggiunge già, incontrovertibilmente, con l'approvazione assembleare e la successiva omologazione del concordato; d'altra parte la cessazione dei contenziosi è la coerente conseguenza della stessa omologazione, che convalida, nei riguardi di tutti, l'effetto tipicamente transattivo e che definisce, in modo irreversibile, il quadro debitorio.

In realtà, nonostante ogni sforzo esegetico, è difficile cogliere il tratto radicalmente distintivo dell'ordinario risultato liberatorio (o esdebitativo, come pure orribilmente si dice) implicito nella proposta concordataria, accettata dai più e giudizialmente confermata, rispetto al consolidamento fiscale, che ugualmente rende immodificabile la condizione del proponente verso l'erario.

Quel peculiare effetto della transazione fiscale, quindi, non basta a conferire senso e dignità all'istituto. L'asserito carattere discrezionale lo trasforme-

rebbe, dunque, in un'entità inutile, in ispregio alla regola esegetica che suggerisce d'intendere qualunque disposizione normativa in modo da conferire ad essa un'efficacia pratica, se la lettera normativa lo consente.

D'altro canto la complessità strutturale delle relazioni che, in riferimento allo stesso contesto, intercorrono o possono intercorrere tra contribuente e Amministrazione finanziaria inducono a ritenere che la verifica preventiva di quel contesto e la definizione di ogni sua possibile componente – secondo il rito delineato nella disciplina della transazione fiscale – siano necessarie, almeno tendenzialmente, per una completa consapevolezza di quelle relazioni e per consentire, di conseguenza, la presentazione di una proposta concordataria realistica.

È noto che un evento imprevisto può dare origine ad una varietà di rapporti obbligatori, che si costituiscono o possono costituirsi gradualmente, in più riprese, iniziando da un originario obbligo, a carico del contribuente, di autocomunicazione fino all'esaurimento, anche per decadenza, di ogni autoritario potere correttivo, rettificativo o esattivo.

Proprio la rilevanza sociale del prelievo tributario esige questo chiarimento preventivo dello scenario debitorio (o, anche e addirittura, creditorio) che attiene all'imprenditore desideroso di abbattere, oltre agli altri, anche i suoi impegni fiscali.

La definizione del reale stato fiscale, che coinvolge il proponente, non può essere lasciato all'approssimazione o alle valutazioni problematiche del contribuente.

La variegata articolazione e l'architettura composita, prima evocata, del processo che conduce alla costituzione del rapporto complessivo corrente con il fisco esigono perentoriamente un rito chiarificatore preliminare, qualora si voglia porre in concorrenza con diritti di altri creditori la posizione degli uffici finanziari e stabilire un equilibrato e consapevole confronto concorsuale.

Il palese fine pratico, che si traduce in una corrispondente *ratio*, del microsistema normativo apprestato dal legislatore con la transazione fiscale è il bisogno di certezza nei rapporti fiscali, strutturalmente complessi. Ne deriva che per rendere lecito il sacrificio dei crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria, gli adempimenti previsti dalla norma sono strumenti doverosi per una preventiva e indispensabile ricostruzione dello stato fiscale effettivo.

Oltre tutto anche il rilievo per l'Unione europea dell'imposta sul valore aggiunto e la sua intangibilità capitale, ad eccezione degli accessori (cfr. Cass., Sent. nn. 14447 e 9541 del 2014, Sent. n. 7667 del 2012) inducono a ribadire l'esigenza di un approfondimento ufficiale preventivo, per accertare la sostenibilità del programma concordatario.

Infine la stessa tendenziale indisponibilità del credito fiscale, prevista

dalla legge, non consente che le garanzie procedurali alle quali è subordinata la deroga, per sua natura eccezionale, al principio, siano ritenute meramente facoltative; ma, al contrario, tali presidi devono essere rigorosamente attuati, quantunque siano parte di un sistema normativo che disciplina organicamente la possibilità di decurtare i debiti contratti dall'imprenditore, incapace di fronteggiarli interamente.

4. La Corte Suprema, nella sentenza innanzi citata, prende atto della disciplina apprestata dalla norma riguardante la transazione fiscale, che prescrive il chiarimento dell'integrale condizione tributaria relativa al debitore inadempiente, preordinato alla piena contezza di ogni suo rapporto con le agenzie, insostituibilmente utile per consentire la redazione di un progetto conciliativo realistico.

Tuttavia il Giudice di vertice relega quella norma – quantunque il suo testo letterale e la sua *ratio* sembrino fissare, consapevolmente, l'unico percorso possibile per abbattere il credito dell'Amministrazione – nel limbo delle ipotesi lasciate alla scelta dell'imprenditore proponente, sottraendo ad essa ogni rilievo pratico.

La Corte osserva che, anche prima che fosse introdotto l'istituto nel corpo della legge fallimentare, il credito fiscale, non garantito da alcun privilegio, poteva essere programmaticamente decurtato: non ho esperienze in proposito, ma nutro dubbi su questa storica facilità di soluzione, almeno in generale.

In ogni caso l'intento del legislatore, che ha inserito la transazione fiscale nella riforma della procedura concorsuale, ha e non può non avere un duplice significato alternativo: o quello di regolare autoritariamente il compromesso con le Agenzie creditrici, cancellando un'eventuale prassi ritenuta insoddisfacente e pregiudizievole per l'interesse erariale; oppure il proposito di consentire esplicitamente la *falcidia* – prima assai problematica, in ipotesi – dei crediti fiscali, però a precise condizioni per salvaguardare il profilo pubblico emergente del prelievo coattivo.

Di questi aspetti verosimilmente non si è accorta la Corte; anzi obietta alla tesi dottrinale – la quale prospetta la necessità di un preliminare processo chiarificatore, riguardante tutti i rapporti, pendenti o costituendi, con l'erario impositore, per accedere alla sospirata soluzione compromissoria col fisco – che non ci sarebbe bisogno di un'iniziativa sollecitatoria anticipata verso le agenzie, perché queste potrebbero benissimo agire di loro iniziativa, contestando all'imprenditore le inadempienze non ancora svelate.

Ma, per l'appunto – se anche si prescinde dall'intento preconcepito di svalutare ad ogni costo la disciplina legislativa sopraggiunta – è l'apprezzabile volontà del legislatore di fare uscire la vicenda concorsuale del fisco dall'empiria e dall'improvvisazione (o, addirittura, dalla mera conoscenza accidenta-

le delle circostanze). Del resto una disciplina – che prevede uno stimolo a verificare rivolto alle Agenzie e quindi una tendenziale, completa determinazione di tutte le pretese fiscali – giova all’ordinato e celere avanzamento della stessa procedura concorsuale.

Il rischio che l’inerzia degli uffici – i quali non si muovano, nonostante sussistano le premesse di fatto per emettere atti correttivi o di accertamento – possa in qualche modo ostacolare il progresso procedimentale non sussiste. Il silenzio dell’Amministrazione – protratto per tutto il tempo concesso dalla norma, con qualche dilazione benevolmente ammessa dalla giurisprudenza – equivale ad una stabilizzazione della sorte tributaria, riguardante l’imprenditore, nei termini risultanti dallo stato degli atti precedenti alla sollecitazione inascoltata del proponente.

Viceversa, l’emissione di provvedimenti comunque impositivi, in risposta all’invito implicito dello stesso proponente, delinea il nuovo quadro fiscale, secondo gli uffici, con la facoltà, non compromettibile, per il contribuente di proporre impugnazione, come accade ordinariamente per ogni creditore, secondo il diritto privato, coinvolto nella procedura, il quale non condivide le determinazioni negative assunte nei suoi riguardi.

La Cassazione replica anche all’assunto della dottrina, la quale vede nella (tendenziale) indisponibilità del credito vantato dall’Amministrazione finanziaria un motivo per affermare l’obbligatorietà della transazione fiscale.

La Corte osserva, giustamente, che tale qualità dei diritti obbligatori goduti dalle Agenzie può essere derogata, e ritiene che la facoltà, in genere, dei crediti erariali in sede concorsuale sia stabilita positivamente dalla norma che disciplina la transazione fiscale.

Ma, appunto perché la possibilità di ridurre le pretese fiscali è una deviazione eccezionale dal principio suddetto, s’impone un’interpretazione restrittiva dello scenario disciplinare; ne consegue dunque che la deroga all’indisponibilità può avvenire solo nell’ambito della transazione fiscale, la quale diviene, così, il mezzo giuridico indispensabile per abbattere i crediti del fisco. Al di fuori di essa, allora, la regola della indisponibilità riprende il suo dominio, impedendo, da quando l’istituto è parte dell’ordinamento positivo, la decurtazione dei crediti fiscali.

**5.** Ritengo, conclusivamente, che la promozione del subprocedimento costituito dalla transazione fiscale sia non rinunciabile, qualora si vogliano decurtare i debiti verso le Agenzie erariali dell’Amministrazione finanziaria; e ritengo altresì che l’inerzia delle stesse Agenzie (o dei loro enti preposti all’esazione) e neppure il loro voto contrario possano in nessun modo ostacolare o rallentare l’avanzamento della procedura concorsuale fino all’auspicata apoteosi finale.

## Amare esperienze di un cultore di diritto tributario<sup>1</sup>

PROF. AVV. VICTOR UCKMAR

Emerito di diritto tributario nell'Università di Genova

La fondazione Antonio Uckmar, presieduta e sospinta dal sottoscritto nonostante ma sviluppata da un gruppo di validi collaboratori in genere specializzati in diritto tributario, tra i quali gli emeriti Gianni Marongiu e Cesare Glendi e gli *ex* ministri Franco Gallo e Augusto Fantozzi, unitamente ad un gruppo di apprezzati e giovani ricercatori, avvalendosi anche delle conoscenze derivanti dalla direzione delle riviste *Diritto e pratica tributaria*, *Diritto e pratica tributaria internazionale* e *Strumenti finanziari e fiscalità*, si propone, come da statuto, di collaborare per il radicale rinnovamento dell'ordinamento tributario; ordinamento che è completamente allo sfascio, come è attestato anche internazionalmente (vedasi il rapporto della *World Bank* sugli investimenti esteri, dove alla voce *paying taxes* su 183 paesi considerati l'Italia è alla 137<sup>ma</sup> posizione, peggiorata di sei posizioni rispetto all'anno precedente).

Purtroppo constatiamo che la nostra attività raramente perviene all'attenzione degli organi deliberanti di governo, fatta eccezione forse di una nostra iniziativa per un codice di procedimenti amministrativi approvato dal Cnel e da questo (art. 99 Cost.) avanzato come proposta di legge che sembra essere stata incorporata nella normativa delegata per cui è incaricata apposita commissione presieduta dal prof. Franco Gallo (di imminente scadenza).

La riforma radicale del sistema è certamente indispensabile per lo sviluppo di investimenti, non solo stranieri, ma anche italiani; come accadde con la riforma degli anni settanta, tuttavia, occorrono anni e anni di studi e di ricerche e di grandi capacità come erano state all'epoca quelle offerte da professori quali Allorio, Berliri, Capaccioli, Cosciani, De Gennaro, Micheli e Visentini e così da tempo abbiamo espresso l'opinione che nell'attesa si adottino urgentemente normative "spot" in merito a singoli argomenti.

**Scioglimento di società immobiliari familiari.** Si constatano agglomerati societari generalmente appartenenti ad una famiglia per proprietà immobiliari attualmente non scioglibili per incidenza fiscale sulle plusvalenze, anche se di natura prevalentemente numeraria per via dell'inflazione.

<sup>1</sup> La presente lettera è stata inviata il 3 febbraio 2015 al Capo di Gabinetto – Segreteria del Presidente del Consiglio dei Ministri, Palazzo Chigi – Roma.

Altre insormontabili difficoltà sorgono per provvedere al pagamento delle imposte indirette sui trasferimenti e tutti questi balzelli costituiscono un ostacolo a nuove iniziative immobiliari.

**Inserire nella dichiarazione dei redditi quelli di capitale tassati alla fonte.** Questo a scopo di equità per far rientrare nella capacità contributiva personale siffatti redditi ed eliminare sperequazioni oggi riscontrabili anche ad altri effetti (ad esempio borse di studio, tasse universitarie, assegnazione di alloggi, ecc.).

**Trasparenza nella tassazione delle società a responsabilità limitata a copertura di compensi personali.** Sarebbero oltre ventimila le s.r.l. che non hanno gli scopi propri delle società di capitale (e cioè raccolta di capitali e limitazione del rischio) ma sono di copertura fiscale per ricavi provenienti da consulenze, intermediazioni, partecipazioni agli affari più o meno leciti.

Si dovrebbe prevedere la tassazione per trasparenza dei soci come avviene per le società di persone. La via è stata già aperta dalla giurisprudenza: così vedasi Cass. pen., Sez. IV, Sent. n. 7615 del 2014 e Cass. pen., Sez. III, Sent. n. 19100 del 2013, e comunque sembra essere un'ipotesi di abuso del diritto. Occorre un provvedimento generale per evitare sperequazioni e salti di imposta.

**Revisione irap.** Il percorso per l'abolizione dell'imposta è stato già aperto e occorre concluderlo. Pare comunque urgente rimodulare la normativa attraverso la modifica della territorialità. Anche per questo occorre valutare la compatibilità con il trattato Ue e con i trattati Wto.

**Incentivazione per le attività di esportazione.** Deducibilità delle imposte sulla produzione come cuneo fiscale e accise sull'energia, sul gas, ecc., in percentuale pari al rapporto fra ricavi per esportazioni e ricavi generali. Dovrà preventivamente ottenersi il benessere della Commissione europea.

**Comparazione tra le procedure doganali nei paesi Ue.** Gli operatori italiani lamentano che frequentemente le procedure doganali per le importazioni nel nostro paese sono più lunghe, complicate, ripetitive e disorganiche di quanto avvenga ai varchi di altri paesi Ue, il che produce notevoli danni competitivi.

Tali inconvenienti talvolta si riscontrano anche tra varchi italiani. Si tratta, in sostanza, di "danni di stato" da controbattere al pari degli "aiuti di stato". Tali differenziazioni sono altamente nocive anche sul piano della concorrenza che deve essere tutelata nell'ambito comunitario.

**Unificazione delle categorie dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria.** Dopo l'assoggettamento dei redditi di natura finanziaria alle ritenute alla fonte o alle imposte sostitutive nella misura del 26% (ad eccezione dei redditi derivanti dai titoli di stato ed equiparati) dall'1 luglio

2014, è auspicabile l'unificazione delle categorie dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria. Tale unificazione potrebbe realizzarsi ipotizzando il permanere di regole diverse in ordine alla determinazione della base imponibile. Sarebbe inoltre opportuno il riordino dei regimi di attuazione del prelievo alla fonte anche nei regimi di risparmio amministrato e gestito.

**Federalismo fiscale e regione Siciliana.** L'art. 27 della legge n. 42 del 2009 (delega sul federalismo fiscale) prevede che il coordinamento della finanza regionale delle regioni a statuto speciale con il nuovo sistema della finanza pubblica, derivante dalla stessa legge, avvenga con gli strumenti previsti dai singoli statuti.

Come è noto, la Valle d'Aosta, il Friuli Venezia Giulia e le province di Trento e Bolzano hanno concluso tale cammino, la Sardegna lo sta proseguendo. In tutti questi casi, le disposizioni hanno stabilito la quota delle singole imposte erariali destinate alle regioni in questione, introducendo criteri per l'individuazione del gettito territoriale rilevante ai fini della devoluzione. Occorre dunque verificare a che punto siano i lavori di coordinamento della finanza regionale siciliana con quella statale.

Al riguardo, va segnalato in particolare che l'art. 11 del d.l. n. 35 del 2013 dispone che debba essere raggiunta un'intesa tra Ministero delle finanze e Assessorato regionale alle finanze affinché, in attuazione delle norme statutarie, si emani un decreto dirigenziale del Ministero che stabilisca le modalità applicative dell'attribuzione alla regione Sicilia, a partire dal 2014, delle imposte sui redditi riferibili agli stabilimenti siciliani di imprese aventi sede fuori del territorio regionale.

La norma in esame richiama l'articolo unico del d.lgs. n. 241 del 2005, che aveva contenuto analogo. Infatti, nel prevedere anch'esso tale attribuzione, stabiliva anche allora che fosse necessario il decreto dirigenziale e, soprattutto, che fossero trasferite alla regione funzioni ulteriori rispetto a quelle già esercitate. Non risulta che i decreti dirigenziali, né quello del 2005 né quello del 2013, siano stati emanati: a titolo transitorio, la Sicilia sta ricevendo fondi con cadenza annuale, anche se i fondi stessi hanno natura sostitutiva di fondi precedenti comunque destinati alla regione.

**La Sardegna come "zona franca".** L'art. 12, c. 2, dello Statuto speciale della Sardegna prevede l'istituzione di "punti franchi" all'interno della regione. L'art. 1 del d.lgs. n. 75 del 1998 ha istituito le zone franche di Cagliari, Olbia, Oristano, Porto Torres, Porto Vesme e Arbatax con riserva di introdurre nuove zone in altri porti ed aree industriali ad esse funzionalmente collegate o collegabili. Con il d.p.c.m. del 7 giugno 2001, sono state emanate norme attuative in relazione all'avvio dell'operatività della zona franca del solo

porto di Cagliari. Le suddette zone franche hanno carattere esclusivamente doganale.

Senonché, la situazione economica del territorio sardo, la sua insularità e la conseguente distanza sia dal resto del territorio nazionale sia dall'accesso al mercato europeo, hanno stimolato la riflessione per l'adozione di un regime fiscale dedicato e qualificabile come "zona franca integrale". Il modello è quello della "zona franca" della Corsica, un insieme di misure sulle quali la Commissione non ha sollevato eccezioni e consistenti nella riduzione dell'imposta sul reddito, della tassa professionale e dei contributi previdenziali per un periodo di tempo limitato.

In Corsica tali provvidenze erano state giustificate dalla arretratezza economica e dal rispetto, sul fronte dell'impatto concreto, delle misure di intensità di aiuto valide per gli aiuti regionali.

Si tratta di un insieme di misure, che, necessariamente concordate con la Commissione europea, dovrebbero avere le seguenti caratteristiche: *i)* durata temporanea; *ii)* applicabilità a nuove iniziative produttive; *iii)* esclusione di settori quali trasporti e siderurgia di regola esclusi da aiuti; *iv)* individuazione di ambiti a rilevanza locale.

In alternativa, occorre sollecitare in sede europea quello stimolo già proveniente due anni or sono dallo stato tedesco. La Germania, infatti, per rilanciare l'attrattività del porto di Amburgo, aveva auspicato la necessità di introdurre benefici fiscali sulle imposte dirette in favore delle imprese localizzate nelle zone franche portuali (e doganali) esistenti in Europa. In tal caso, il tema assumerebbe una rilevanza per la Sardegna, ma anche l'Italia in generale potrebbe trarne beneficio, quantomeno in quei porti comunque interessati, in passato, da punti e zone franche (Genova, Trieste, Messina, Napoli, cui aggiungere anche Civitavecchia, Gioia Tauro e Ancona).

\* \* \*

Ma l'aspetto ancora più importante è quello della formulazione dei testi normativi, spesso anche di recente, in violazione dello Statuto dei diritti del contribuente, ma soprattutto dei principi di chiarezza, certezza e addirittura formulazione testuale.

Un esempio di pessima legislazione è la legge n. 186 del 15 dicembre 2014 "*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*". Non può dirsi una legge ma un "brogliaccio" con incertezze, indeterminazioni, omissioni, strutture difformi da quelle dettate dall'Oecd e assunte da molti stati, quali la Germania, l'Inghilterra, la Francia, il Belgio, la Spagna e l'Olanda.

Difficilmente si otterranno regolarizzazioni anche in conseguenza della permanenza di reati al di là di quelli inerenti la dichiarazione dei redditi, per giunta con la preoccupazione che gli atti di definizione con l'Agenda delle entrate siano tutti trasmessi alla Procura della Repubblica, con la conseguenza che la configurazione di altre infrazioni (e si pensi in *primis* alle incertezze derivanti dall'abuso del diritto) faccia cadere la definizione raggiunta con l'Agenda e rimanga quindi la confessione del contribuente per quanto ha spontaneamente dichiarato di irregolare.

È nostro convincimento che molti dei guai nei quali si trova il nostro paese derivino dalla pessima legislazione e per prima cosa dalla mancanza di certezza che crea difficoltà per il contribuente e per l'Amministrazione aumentando a dismisura il contenzioso, così che ad un certo punto si dovrà ricorrere a nefasti condoni.

Eppure la nostra fondazione si era mossa per tempo denunciando questi problemi in un volume (*Voluntary disclosure*) pubblicato in occasione di un convegno promosso con la Camera di commercio di Milano l'1 ottobre 2014. I risultati della nostra critica furono portati all'attenzione del Senato, ma mentre in un primo tempo era stato deciso di sottoporre il testo ad una commissione di esperti della materia, dopo tre sedute il testo fu approvato così come era pervenuto dalla Camera.

Credo che la fondazione possa svolgere un ruolo importante nell'interesse del paese, anche per le dimenticanze in cui spesso cadono gli addetti alla legislazione. Un esempio per tutti: la Sardegna, da tempo in pesante crisi per l'applicazione di tributi come le accise sull'energia elettrica, che impongono alle imprese locali (v. settore alluminio) di cessare le attività. Sembra che nessuno si sia accorto che la Francia ha adottato per un periodo decennale, scaduto di recente, un regime di zona franca (non solo per i dazi doganali, ma per tutte le imposte anche dirette) per la Corsica che così si è risolledata dalla crisi.

Le saremmo grati se volesse indicarci a quali organi possiamo indirizzare i nostri esposti; a noi basta un riscontro di ricezione e così considereremo compiuto il nostro dovere civico.

Come è difficile superare la cerchia burocratica, ma siamo confidenti che il Governo del Presidente Matteo Renzi riuscirà anche in questo.

## **La cooperazione tra Amministrazioni finanziarie in tema di accertamento e riscossione dei tributi nell'ordinamento europeo**

PROF. AVV. PIETRO BORIA

Ordinario di diritto tributario nell'Università La Sapienza di Roma

### SOMMARIO:

1. *La cooperazione delle Amministrazioni nazionali in tema di accertamento dei tributi.* 1.1. *La cooperazione europea delle Amministrazioni finanziarie come espressione del principio di leale collaborazione tra gli Stati e l'Unione europea.* 1.2. *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri.* 1.3. *I principi generali emergenti dall'ordinamento comunitario in tema di scambio di informazioni.* 1.4. *La tutela del singolo contribuente rispetto alle attività di accertamento svolte congiuntamente dalle Amministrazioni fiscali degli Stati membri.* 1.5. *I piani di sviluppo della cooperazione amministrativa nell'Unione europea.* 2. *La cooperazione nella riscossione dei tributi.* 2.1. *La generale resistenza del diritto internazionale a favorire la cooperazione tra Amministrazioni finanziarie in ordine alla riscossione dei crediti tributari.* 2.2. *La cooperazione amministrativa in tema di riscossione dei tributi nell'Unione europea.* 2.3. *La tutela del contribuente rispetto alla riscossione di crediti fiscali di uno Stato estero.*

### **1. La cooperazione delle Amministrazioni nazionali in tema di accertamento dei tributi**

*1.1 La cooperazione europea delle Amministrazioni finanziarie come espressione del principio di leale collaborazione tra gli Stati e l'Unione europea.* Tradizionalmente è diffuso a livello internazionale un atteggiamento di non cooperazione tra i vari Stati in ordine all'accertamento ed alla riscossione dei crediti tributari all'estero, al di fuori cioè dei confini territoriali dello Stato creditore. Addirittura, in epoca risalente è stata perfino teorizzata l'esistenza di un principio di non collaborazione internazionale tra Amministrazioni finanziarie di Stati diversi, al cui fondamento possono rintracciarsi ragioni ricollegate alla gelosia della propria sfera di sovranità ed alla diffidenza verso ordinamenti giuridici differenti.

Più di recente, in relazione ad un differente approccio rispetto al tema dell'evasione fiscale maturato a livello internazionale, sembra essersi invertita la linea di tendenza, venendo sancita in numerosi trattati internazionali l'assistenza reciproca in materia fiscale tra Amministrazioni finanziarie.

Nell'Unione europea, fin dai primi trattati, si è rapidamente diffuso il convincimento che la collaborazione amministrativa costituisca un fattore fondamentale per garantire l'effettivo perseguimento dei principi di libertà econo-

mica stabiliti a fondamento dell'integrazione europea; ed invero la mancata cooperazione tra Stati avrebbe potuto consentire agevolmente l'aggiramento delle regole fiscali comunitarie poste a presidio della libertà di concorrenza, assicurando vantaggi competitivi indebiti alle imprese che agivano scorrettamente.

Nell'attuale assetto ordinamentale il fondamento normativo della collaborazione europea delle Amministrazioni può essere rinvenuto nel principio di leale cooperazione stabilito nell'art. 4 comma 3 del TUE laddove è espressamente previsto che *“l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati”*.

In particolare, nella elaborazione giurisprudenziale tale principio è stato declinato in diversi corollari tra i quali viene annoverato il dovere di agevolare le varie istituzioni, anche degli Stati membri oltreché dell'Unione europea, nell'adempimento delle proprie funzioni; in specie, tale dovere si concretizza con la collaborazione delle Amministrazioni dei vari Stati tra di loro e nei rapporti con la Commissione e gli altri organi comunitari<sup>1</sup>; l'ambito della collaborazione amministrativa non è così limitato ai soli rapporti tra Stati e Unione europea, ma anche ai rapporti tra Amministrazioni nazionali purché sia funzionale al perseguimento degli obiettivi comunitari (e quindi sia riconducibile alla vigilanza sull'adempimento degli obblighi stabiliti in norme comunitarie).

Con riguardo alla materia tributaria, il dovere di cooperazione si esprime prevalentemente attraverso lo strumento dello scambio di informazioni circa la condotta fiscale dei contribuenti. Ed invero la Corte di Giustizia ha precisato *“che in forza del principio di leale collaborazione gli Stati membri sono tenuti a svolgere effettivamente lo scambio di informazioni”*<sup>2</sup>.

*1.2. Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri.* Nell'ordinamento comunitario sono previste espressamente diverse forme di cooperazione amministrativa, che ruotano peraltro intorno all'istituto dello scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Innanzitutto, va osservato che sul modello della disciplina internazionale (il medesimo istituto è infatti regolato dall'art. 26 del modello Ocse per le convenzioni contro la doppia imposizione) lo scambio di informazioni euro-

<sup>1</sup> Cge sentenza del 22/3/1983, causa C-42/82, *Commissione vs Francia*; sentenza del 27/9/1988, causa C-235/87, *Matteucci*; sentenza del 11/6/1991, causa C-251/89, *Athanasopoulos*; sentenza del 18/7/2007, causa C-490/04, *Commissione vs. Germania*; sentenza del 15/7/2010, causa C-163/09, *Repertoireculinaire*.

<sup>2</sup> Cge sentenza del 20/10/2010, causa C-72/09, *Etablissements Rimbaud*.

peo riguarda un complesso di dati fiscalmente rilevanti in grado di garantire un adeguato patrimonio conoscitivo alle Amministrazioni fiscali dei vari Stati membri con il fine precipuo di ricostruire i comportamenti e le situazioni patrimoniali dei contribuenti ed in specie delle imprese che agiscono a livello transnazionale.

È peraltro riscontrabile una linea di progressivo ampliamento di tale istituto il cui oggetto è stato esteso, riguardando dapprima in modo generico la “notizia”, poi il “documento” ed infine la “prova” dei comportamenti tenuti da tutti i contribuenti che operino nello Stato (e non solo dai residenti, come originariamente previsto).

Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni comunitarie è disciplinato in generale dalla direttiva n. 77/799 e poi ulteriormente dettagliato per specifici settori tributari come le imposte dirette (reg. n. 92/218), l’iva (reg. n. 92/3046, n. 2002/792, n. 2003/1798 e n. 2010/904), i tributi doganali (reg. n. 97/515); lo strumento dello scambio di informazioni è poi richiamato anche in alcune normative settoriali (come ad es. nella direttiva n. 2003/48 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi ovvero nel reg. n. 1999/1073 in materia di lotta antifrode).

Possono distinguersi diverse tipologie di scambio di informazioni:

- a) *a richiesta*, attivabile su iniziativa delle Autorità fiscali dello Stato richiedente;
- b) *automatico*, per alcune ipotesi predeterminate in cui le informazioni possono essere garantite con regolarità;
- c) *spontaneo*, fornito in presenza di elementi che lascino supporre operazioni transnazionali “sospette” sotto il profilo fiscale.

Lo scambio su richiesta è esperibile solo laddove siano stati esauriti tutti i mezzi di indagine previsti dal diritto interno e può riguardare ogni genere di informazione fiscalmente rilevante (documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini fiscali). L’Autorità dello Stato interpellato è tenuta a fornire le informazioni richieste e, se del caso, a svolgere le indagini necessarie per acquisire tali informazioni.

Lo scambio automatico si ottiene allorché le Autorità nazionali concordano di scambiarsi con regolarità informazioni in ordine a determinate situazioni o comportamenti dei contribuenti. Tale meccanismo informativo, in origine poco utilizzato, è di recente divenuto elemento fondamentale della politica di contrasto delle pratiche elusive poste in essere specialmente sul mercato finanziario. Così proprio attraverso lo scambio automatico di informazioni si è ritenuto nella direttiva sulla tassazione del risparmio di assicurare il rispetto di una corretta imposizione dei redditi di capitale a livello europeo.

Proprio con riguardo allo scambio automatico vale la pena rilevare che il regolamento n. 92/218 ha introdotto il c.d. sistema Vies (*vat information exchangesystem*) che consiste in una banca dati ove confluiscono i modelli intrastat presentati in tutti i paesi membri della Ue ed alla quale possono accedere liberamente le A.f. di ciascuno Stato. Le informazioni contenute nel sistema Vies agevolmente acquisibili per via telematica riguardano innanzitutto l'identificazione soggettiva dei contribuenti (c.d. dati di primo livello) così come alcune specificazioni relative all'attività economica svolta, quali ad es. l'elenco dei fornitori residenti in un dato paese e l'ammontare delle cessioni ricevute dai medesimi (c.d. dati di secondo livello). Più complessa è l'acquisizione di informazioni concernenti le singole operazioni economiche (genere merceologico, mezzo di trasporto, tipo di pagamento) o i dati formali delle medesime (numero di fattura, data di emissione), essendo richiesta una articolata procedura subordinata peraltro a tre condizioni: rispetto della reciprocità tra Stati, esaurimento dei poteri di indagine interni, rispetto della capacità operativa dell'Amministrazione interpellata.

Lo scambio spontaneo si realizza attraverso la comunicazione di informazioni su situazioni o comportamenti dei contribuenti alle A.f. di uno Stato potenzialmente interessato alla relativa conoscenza da parte delle Autorità fiscali di un altro Stato, di propria iniziativa e senza preventiva richiesta. È previsto, in via esemplificativa, che questo meccanismo di cooperazione venga attuato in alcune situazioni giudicate fiscalmente "a rischio": sussistenza di fondati motivi per presumere una anormale riduzione dell'imposta; trasferimenti fittizi di utili intragruppo; relazioni d'affari idonee a generare indebite diminuzioni del carico fiscale. Lo scambio spontaneo è dunque utilizzabile anche in assenza di prove concrete di evasione fiscale, purché sussistano elementi indiziari che ne lascino supporre la possibile esistenza.

La collaborazione tra Amministrazioni può estendersi allo svolgimento di attività di indagine in comune, con la presenza di funzionari dello Stato richiedente nel territorio dello Stato ove sono svolte le operazioni di istruttoria fiscale. Sono anche ipotizzabili, pur in assenza di un supporto normativo, verifiche tributarie effettuate simultaneamente dalle Amministrazioni di più Stati al fine di formulare una ricostruzione unitaria di attività economiche o d'impresa a carattere transnazionale. In ogni caso lo scambio di informazioni viene posto in essere durante ed al termine di tali attività di indagine in comune.

La procedura prevista dal diritto comunitario in ordine allo scambio di informazioni si impernia peraltro sul principio generale di una leale cooperazione tra le Amministrazioni nazionali e si affida pertanto al rispetto di meccanismi di spontaneità e buona fede, piuttosto che a vincoli ed obblighi di fon-

te normativa; mancano così termini temporali perentori e sanzioni agli Stati per l'eventuale inadempimento alle richieste di informazioni.

È peraltro previsto che la cooperazione delle Amministrazioni, ed in specie lo scambio di informazioni, non può avere luogo qualora ne possano derivare gravi conseguenze all'ordine pubblico dello Stato richiedente o dello Stato richiesto.

*1.3. I principi generali emergenti dall'ordinamento comunitario in tema di scambio di informazioni.* Nell'ambito di una disciplina frazionata in una pluralità di fonti normative e non sempre regolata in maniera omogenea, possono comunque enuclearsi alcuni principi generali emergenti dall'ordinamento comunitario che vanno a definire il sistema normativo di riferimento della collaborazione amministrativa in materia tributaria.

Alcuni principi riguardano specificamente la fase della comunicazione delle informazioni:

- a. principio di equivalenza*<sup>3</sup>, in base al quale le Autorità dello Stato ricevente non possono fornire assistenza né scambio di informazioni alle Autorità dello Stato richiedente, qualora queste informazioni non siano ottenibili in base all'ordinamento giuridico del medesimo Stato richiedente;
- b. principio di reciprocità*<sup>4</sup>, secondo cui le Autorità dello Stato richiedente possono ricevere assistenza e scambio di informazioni nella stessa misura in cui possono fornirli alle Autorità dello Stato ricevente;
- c. principio di sussidiarietà*<sup>5</sup>, in virtù del quale lo Stato richiedente può chiedere assistenza allo Stato ricevente solo dopo avere esaurito le informazioni mediante le procedure nazionali;
- d. principio della nazione più favorita*<sup>6</sup>, secondo cui uno Stato membro è tenuto ad accordare il trattamento più favorevole riservato ad altro Stato membro qualora venga richiesto di fornire assistenza da un terzo Stato membro.

Altri principi si riferiscono, invece, alla fase dell'utilizzo delle informazioni oggetto dello scambio di informazioni:

<sup>3</sup> Individuato espressamente nelle seguenti norme: art. 54 c. 2 del reg. n. 2010/904; art. 17 c. 2 della dir. n. 2011/16; art. 30 c. 3 del reg. n. 2004/2073; art. 5 c. 2 della dir. n. 2010/24.

<sup>4</sup> Statuito nell'art. 54 c. 2 del reg. n. 2010/904; nell'art. 17 c. 2 della dir. n. 2011/16; nell'art. 30 c. 3 del reg. n. 2004/2073.

<sup>5</sup> Individuato nelle seguenti norme: art. 54 c. 1 b) del reg. n. 2010/904; art. 17 c. 2 della dir. n. 2011/16; art. 30 c. 1 b) del reg. n. 2004/2073; art. 11 c. 2 della dir. n. 2010/24.

<sup>6</sup> Principio di recente introduzione che vale ad espandere l'ambito della cooperazione amministrativa; è previsto nell'art. 13 c. 3 par. 3 della dir. n. 2010/24 e nell'art. 19 della dir. n. 2011/16.

- e. *principio di specialità*<sup>7</sup>, in base al quale le informazioni ed i mezzi di prova ricevuti a seguito della collaborazione amministrativa possono essere utilizzati anche per finalità eccedenti lo scopo della richiesta originaria, purché ammesse dall'ordinamento dello Stato ricevente; inoltre tale principio legittima la trasmissione dell'informazione dallo Stato ricevente ad un terzo Stato membro che la richieda previa autorizzazione dello Stato richiedente;
- f. *principio di riservatezza*<sup>8</sup>, che stabilisce il dovere di mantenere il segreto d'ufficio e la massima riservatezza circa le informazioni scambiate con altre Amministrazioni finanziarie, nel rispetto dell'ordinamento interno dello Stato richiedente.

Vale la pena altresì osservare che in applicazione del principio generale di leale cooperazione tra Stati membri, la Corte di Giustizia ha ritenuto che lo scambio di informazioni debba essere ispirato a regole di buona fede e di diligenza amministrativa. Se ne è così tratto il convincimento che la richiesta di informazioni deve soddisfare i requisiti di chiarezza e precisione per permettere alle autorità dello Stato ricevente di adempiere diligentemente all'obbligo di collaborazione; soprattutto si è precisato che il dovere di fornire una risposta allo Stato richiedente da parte delle Autorità dello Stato ricevente deve essere adempiuto nel più breve tempo possibile; l'eventuale opposizione di un rifiuto alla richiesta di collaborazione si può fondare su motivi imperativi attinenti alla salvaguardia degli interessi dell'Ue o dello Stato nazionale ricevente<sup>9</sup>.

*1.4. La tutela del singolo contribuente rispetto alle attività di accertamento svolte congiuntamente dalle Amministrazioni fiscali degli Stati membri.* La tutela del singolo contribuente rispetto all'attività di accertamento dei tributi in genere non è disciplinata in ambito comunitario.

Al più si può ritenere applicabile il principio di proporzionalità con conseguente sindacato di congruità e ragionevolezza degli adempimenti richiesti ai contribuenti rispetto all'interesse fiscale degli Stati. In tal caso, appare pe-

<sup>7</sup> Richiamato da numerose norme comunitarie tra le quali si citano: art. 55 del reg. n. 2010/904; art. 16 della dir. 2011/16; art. 31 c. 3 del reg. n. 2004/2073; art. 23 della dir. n. 2010/24.

<sup>8</sup> Oggetto di una rivisitazione recente nell'ordinamento comunitario, tendente ad allargarne i margini al fine di favorire lo scambio di informazioni. Tra le norme che richiamano tale principio: art. 55 del reg. n. 2010/904; art. 16 della dir. n. 2011/16; art. 31 c. 3 del reg. n. 2004/2073; art. 23 della dir. n. 2010/24.

<sup>9</sup> Cge, sentenza del 28.2.1991, causa C-234/89, *Delimitis*; sentenza del 11/7/1996, causa C-39/94, *Sfei*.

raltro necessario procedere ad un rinvio alla disciplina interna per l'individuazione di forme di protezione dei diritti e delle libertà della sfera individuale.

Si può dunque rilevare come in linea di massima il contribuente appaia sfornito di meccanismi normativi di tutela rispetto alle attività di accertamento svolte dalle Amministrazioni fiscali nazionali mediante scambio di informazioni o comunque attraverso forme di cooperazione con le A.f. di altri Stati membri.

A tal riguardo, va osservato che nella giurisprudenza di alcuni Stati<sup>10</sup> sono stati definiti alcuni elementi in ordine alla validità delle richieste di informazioni tributarie provenienti da Amministrazioni estere ed in particolare: la riconducibilità del documento contenente la richiesta, ancorché non sottoscritto, ad una A.f. estera; l'applicabilità delle norme dello Stato richiedente per la validità formale della richiesta; la valutazione della richiesta nell'Amministrazione di destinazione ai fini della compatibilità con la disciplina interna.

Si tratta di elementi a carattere formale che valgono in ogni caso a definire una soglia minima di protezione del contribuente rispetto ad atti amministrativi che risultino privi dei requisiti di legittimazione e competenza a procedere.

*1.5. I piani di sviluppo della cooperazione amministrativa nell'Unione europea.* La cooperazione amministrativa è oggetto di un ambizioso programma di sviluppo comune da parte degli Stati membri riguardante la formulazione di un approccio strutturato e generale al tema dell'integrazione dell'attività delle Amministrazioni fiscali nazionali (programma *fiscalis*)<sup>11</sup>.

In particolare è prevista la creazione di reti informative a disposizione di soggetti nazionali e comunitari al fine di consolidare il patrimonio conoscitivo in ordine a dati, situazioni e rapporti dei contribuenti residenti sul territorio comunitario, nonché al fine di regolare lo scambio di funzionari tra le Amministrazioni, di realizzare seminari di aggiornamento, di assicurare lo svolgimento di controlli multilaterali.

Evidentemente l'obiettivo perseguito dalle istituzioni europee è quello di favorire la formazione di buone pratiche di amministrazione dei tributi nazionali attraverso la cooperazione, lo scambio e l'assistenza reciproca tra le varie A.f., così da costituire un modello standardizzato di gestione integrata e multinazionale delle funzioni di controllo e di verifica dei contribuenti a livello europeo.

<sup>10</sup> Per l'Italia si veda, ad es., Cass., Sent. n. 2390 del 2000.

<sup>11</sup> Adottato con la decisione n. 2235/2002/CE del 3/12/2002 da parte di Consiglio e Parlamento europeo.

È presumibile che tale programma verrà implementato ed ulteriormente rafforzato nei prossimi anni allo scopo di avviare la costituzione di una sorta di nucleo di una Amministrazione europea per il controllo delle attività economiche fiscalmente rilevanti svolte nello spazio dell'Unione europea.

## **2. La cooperazione nella riscossione dei tributi**

*2.1. La generale resistenza del diritto internazionale a favorire la cooperazione tra Amministrazioni finanziarie in ordine alla riscossione dei crediti tributari.* A livello internazionale la disponibilità degli Stati esteri a cooperare con lo Stato creditore ai fini della riscossione tributaria appare ancor meno apprezzabile di quella rilevata in materia di accertamento fiscale.

Ed invero l'esigenza di verificare la fondatezza della pretesa fiscale dello Stato richiedente, emergente in un contesto giuridico differente rispetto a quello dello Stato di destinazione, nonché la conseguente necessità di approntare idonei meccanismi di difesa dei diritti dei contribuenti nei cui confronti si agisce (soprattutto laddove sia un cittadino o un residente nello Stato di destinazione) rendono assai complesso l'approntamento di meccanismi di riscossione coattiva di crediti tributari esteri.

Peraltro, la mancanza di meccanismi giudiziari interni che portino alla preventiva valutazione del titolo esecutivo formato nello Stato richiedente (ad es. secondo il modello del giudizio di delibazione delle sentenze straniere) non agevola certamente l'attuazione delle pretese fiscali autoritative di Stati esteri.

Così, tradizionalmente, nel diritto internazionale si sono adottati meccanismi di imposizione che elidono in radice il problema della riscossione di crediti tributari all'estero, assicurando l'effettuazione del prelievo fiscale direttamente nello Stato in cui viene effettuata l'attività economica prevista dal presupposto di imposta (attraverso imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo di imposta; ovvero con la previsione della obbligazione solidale di soggetti residenti, come ad es. il rappresentante fiscale; ovvero ancora ponendo limiti al rientro degli investimenti esteri condizionati al pagamento delle imposte dovute).

*2.2. La cooperazione amministrativa in tema di riscossione dei tributi nell'Unione europea.* Nell'ordinamento comunitario sono state invero formulate alcune regole destinate a sviluppare i prodromi di una collaborazione amministrativa in ordine alla riscossione di crediti tributari esteri.

Con le direttive n. 308/76 e n. 107/79 si è stabilita l'esistenza di un obbligo generale di cooperazione tra le Amministrazioni degli Stati membri in ordine alla riscossione tributaria e sono state definite alcune regole procedurali specifiche, con riguardo in particolare al settore dell'imposizione indiretta.

Successivamente, con la direttiva n. 44/2001 (recepita in Italia dal d.lgs. n. 69 del 2003) tali procedure sono state estese anche ad altri crediti tributari. Ulteriori modifiche sono state apportate alla materia con la direttiva n. 94/2002 e con la direttiva n. 79/2004.

In base a tale disciplina è stabilito che il credito fiscale dello Stato richiedente sia da considerare alla stregua di un credito tributario dello Stato di destinazione e dunque esso viene ammesso alle stesse procedure di riscossione stabilite dal diritto interno.

Pertanto il titolo esecutivo per la riscossione di un credito tributario di uno Stato estero viene trasmesso alle Autorità fiscali dello Stato in cui si vuole procedere in via esecutiva e può essere completato, sostituito o omologato entro tre mesi dalla relativa presentazione nello Stato di destinazione.

Le Autorità fiscali dello Stato di destinazione procedono alla riscossione, anche in via coattiva e forzata, del credito tributario dello Stato estero con le stesse modalità previste dalla disciplina interna per i crediti tributari dello Stato di destinazione.

Peraltro, è considerata ammissibile anche la riscossione dei crediti oggetto di contestazione giudiziaria, purché essa sia prevista dalla normativa interna.

Un limite di ordine generale alla riscossione di crediti fiscali esteri è individuato nelle gravi difficoltà di ordine pubblico che potrebbero prodursi a seguito dell'attivazione di procedure di riscossione coattiva.

*2.3. La tutela del contribuente rispetto alla riscossione di crediti fiscali di uno Stato estero.* Il contribuente che subisce una procedura di riscossione coattiva di crediti fiscali di uno Stato estero può opporsi contestando la procedura stessa nello Stato della fonte (in cui cioè sono maturati i crediti fiscali).

Se l'impugnazione viene notificata alle Autorità fiscali dello Stato di destinazione, la procedura di riscossione coattiva è sospesa, salva l'adozione di misure cautelari.

Limitatamente ai vizi formali dell'atto di riscossione effettuato nello Stato di destinazione (ad es. per errori di calcolo, errori di identificazione del contribuente, violazione della competenza, vizi di notifica etc.) l'opposizione del contribuente può essere effettuata anche presso i giudici dello Stato di destinazione medesimo. A tal riguardo in Italia è stata stabilita la giurisdizione delle commissioni tributarie<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 13357 del 2008.

## Relazione annuale – Anno 2014

DOTT. SALVATORE PARACAMPO  
Presidente On. Aggiunto della Corte di Cassazione  
Garante del contribuente per la Puglia

### SOMMARIO:

1. *Dati statistici e tipologia dei ricorsi.* 2. *Rilievi e proposte, Equitalia.* 3. *Omissioni dell'Amministrazione finanziaria.* 4. *Rapporti tra fisco e contribuente.* 5. *Proposte di modifica della legge n. 212 del 2000.*

**1. Dati statistici e tipologia dei ricorsi.** Nel 2014 si è avuta una flessione sensibile dei ricorsi rispetto al 2013 del 45,75%. Ciò si spiega con il fatto che in tale anno l'Agenzia del territorio di Lecce notificò centinaia di avvisi di modifiche delle rendite catastali e i contribuenti interessati si rivolsero al Garante invocandone l'annullamento.

Tali ricorsi furono tutti ritenuti inammissibili ed archiviati perché richiedevano accertamenti tecnici complessi di competenza del giudice tributario e non del Garante.

Le richieste di autotutela nei confronti di verbali di verifiche fiscali sono state dichiarate inammissibili, perché: a) eventuali vizi o irregolarità che riguardano atti endoprocessuali vanno sollevati in sede processuale con l'impugnazione di eventuali atti impositivi (Cass., Sezioni Unite, Sent. n. 6313 del 2009); b) le ipotesi di autotutela per le quali il Garante può attivare il relativo procedimento si riferiscono, come specifica l'art. 13, sesto comma, della legge n. 212 del 2000, solo a quelle concernenti "gli atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente".

Si è avuta una flessione anche nelle pendenze che, da 396 a fine 2013, sono scese a 350 a fine 2014.

A prescindere da questo dato positivo, vi è da sottolineare che gli uffici fiscali dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni e degli altri enti impositori non rispettano il termine di giorni trenta fissato dall'art. 13, comma sesto, legge n. 212 del 2000 alle richieste del Garante, ma rispondono dopo

diversi mesi. Ho deciso pertanto di iniziare la procedura dell'art. 328 c. p. per i casi di omissione più gravi.

Sempre numerose le richieste di autotutela avverso tutti i tipi di atti impositivi.

Nella maggior parte dei casi, i contribuenti prospettano situazioni di buona fede inidonee a supportare un'attivazione della procedura di annullamento in autotutela.

In altri casi viene documentato qualche errore dell'ufficio che, sia pure con ritardo, provvede a rettifiche parziali o totali.

Numerose le controversie con i concessionari della riscossione aventi ad oggetto pretese prescrizioni dell'azione di riscossione. Di tale problema saranno fatte opportune considerazioni nella seconda parte della presente relazione.

**2. Rilievi e proposte, Equitalia.** La condotta di Equitalia va censurata sotto vari profili.

a) I contribuenti spesso vengono a conoscenza con ritardo (tipico è il caso in cui le notifiche vengono fatte ai sensi dell'art. 140 c. p. c.) delle pendenze tributarie esistenti a loro carico. In tal caso fanno legittima richiesta di copia degli atti utili per un'eventuale difesa, ma tali richieste restano lettera morta e perciò i contribuenti chiedono l'intervento del Garante.

Purtroppo solo dopo tale intervento Equitalia risponde o trasmettendo gli atti oppure affermando illegittimamente che tali atti sono stati prodotti nel giudizio tributario. In ogni caso, una tale condotta è illegittima perché pregiudica il diritto di difesa.

b) L'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 prevede che *“il concessionario deve conservare per cinque anni le matrici e la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notifica ovvero dell'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione”*. Nella pratica però succede che Equitalia non è in condizione di adempiere a tale precetto perché la riscossione inizia spesso con notevole ritardo rispetto alla data di notifica della cartella di pagamento. In tal caso, quando il contribuente chiede copia degli atti utili per esercitare il suo diritto di difesa, Equitalia non è in grado di farvi fronte perché, dopo la scadenza quinquennale, gli atti vengono distrutti.

Questa situazione determina gravi danni all'erario perché, nel caso di eventuali giudizi, Equitalia non può fornire la prova documentale dei titoli che legittimano l'azione fiscale e quindi può subire una sicura condanna, con la prospettiva possibile di una ulteriore condanna per responsabilità processuale aggravata *ex art. 96 c. p. c.*, applicabile anche nel processo tributario.

In una mia precedente relazione avevo già sollevato questo problema invitando il Mef a modificare la norma suddetta, ma nessun intervento è stato effettuato. Aggiungo che, nell'esercizio delle mie funzioni di Garante, ho dovuto prendere atto di una situazione analoga su richiesta del contribuente ed, applicando il principio dell'onere della prova, sono stato costretto ad "attivare" la procedura di annullamento nei confronti di Equitalia per alcune cartelle di cui questa non era stata in grado di esibire copia e relata di notifica.

- c) La quasi totalità dei tributi viene tempestivamente iscritta a ruolo, ma l'azione di riscossione da parte di Equitalia è molto ritardata in numerosi casi. Questo fatto determina il compimento della prescrizione decennale prevista dall'art. 2946 c.c., applicabile anche alla materia tributaria.

È vero che Equitalia spedisce degli avvisi bonari per invitare il contribuente a pagare e per interrompere il corso della prescrizione, ma tali avvisi vengono spesso notificati quando la prescrizione si è già verificata.

Inevitabili e gravi sono le conseguenze per l'erario dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti autorizzati ad avvalersi di Equitalia come Concessionario della riscossione.

È un fenomeno che esteriorizza una deficienza organizzativa di Equitalia. S'impone pertanto un sollecito intervento per accertare le dimensioni di tale fenomeno, le relative responsabilità e l'entità del danno.

Da parte mia e limitatamente alla mia sfera di competenza, mi riservo di denunciare il fatto alla competente Procura regionale della Corte dei Conti.

**3. Omissioni dell'Amministrazione finanziaria.** Con la legge n. 148 del 2004 venne istituita, ed ora è pienamente funzionante, la nuova Provincia policentrica pugliese Bat di Barletta – Andria – Trani.

A seguito di tale legge il Mef, di concerto con il Ministero del tesoro e della giustizia, avrebbe dovuto istituire la Ctp in base all'art. 1, commi 1 e 5, d. lgs. n. 545, nella Città di Trani, indicata come sede del polo giudiziario nello statuto provinciale.

Fin dal 22 marzo 2007, nella qualità di presidente della Ctr della Puglia, sollecitai in tal senso il Mef ed il Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria, indicando anche alcune utili modalità operative e facendo in particolare presente l'assenza di spese, dato che gli organici dei magistrati e del personale amministrativo sarebbero stati formati mediante scorporo da quelli esistenti presso la Ctp di Bari e che i locali necessari sarebbero stati forniti gratuitamente dall'Amministrazione comunale di Trani da me sollecitata. Ricevetti adesione a tale mia proposta, ma questa non ebbe più seguito.

Ed è amaro constatare che, pur a prescindere dall'esistenza di un tal obbligo legislativo, non si è compreso che la nuova Ctp avrebbe consentito una

deflazione del numeroso contenzioso esistente nella Ctp di Bari e che il nuovo ufficio avrebbe favorito un'accelerazione del sistema di riscossione delle imposte e di tutela anche delle ragioni del contribuente.

L'inerzia ministeriale si rivela ancora grave e dannosa per l'erario nella distribuzione dei giudici tributari nelle sezioni staccate.

Per quanto concerne la Puglia, rilevai (sempre nella qualità di presidente della Ctr) che i tempi di definizione dei processi erano molto lunghi nelle sezioni staccate di Lecce e Taranto, rispetto a quelli della sede centrale di Bari.

I dati ufficiali riferiti all'anno 2013 sono i seguenti:

- Tempi di definizione nella sede centrale: a. 1, m. 3, gg. 26;
- Tempi di definizione nella sezione staccata di Lecce: a. 4, m. 0, gg. 23;
- Tempi di definizione nella sezione staccata di Taranto: a. 3, m. 3, gg. 16.

Questa situazione è particolarmente dannosa sia per l'erario che per il contribuente.

Per il primo, perché quando l'ufficio avrà ragione potrà riscuotere il residuo credito solo dopo molti anni (e se troverà qualcosa...). Se l'ufficio avrà torto dovrà restituire le somme incassate con una maggiorazione notevole a titolo di interessi.

Per il secondo, quando avrà ragione avrà diritto alla citata maggiorazione, che rappresenta una "forte rendita finanziaria".

Quando avrà torto, costui dovrà pagare, per cause a lui non imputabili, una somma a titolo di interessi moratori maggiore rispetto a quella dovuta se la causa fosse decisa nella sede centrale.

Se poi costui imita i "furbetti del settore", si sarà liberato di ogni bene ed i suoi eredi saranno pronti a rinunciare all'eredità, lasciando Equitalia con il "cerino in mano".

Ad una superficiale valutazione si può pensare ad una scarsa produttività dei giudici addetti a tali sezioni, ma non è così. La produttività di tali giudici è uguale e spesso supera quella dei giudici della sede centrale.

La ragione sta nel fatto che il contenzioso che affluisce a dette sezioni è superiore a quello che affluisce alla sede centrale ed il numero dei giudici è decisamente sproporzionato in negativo.

Un presidente di tribunale, in virtù dei poteri conferitegli dalla legge e tenuto conto di tali situazioni, avrebbe autonomamente ed immediatamente aumentato il numero dei giudici delle sezioni.

Il presidente della Ctr, in virtù di una normativa decisamente incoerente e dannosa per l'erario (art. 1 del d. lgs. n. 545 del 1992), non può esercitare alcun potere al riguardo.

Nonostante ciò, sollecitai gli organi competenti a provvedere, ma ogni mio intervento rimase "*vox clamantis in deserto*". Al cospetto del rilevante

danno erariale, feci allora una documentata denuncia al procuratore nazionale della Corte dei Conti (pare che l'istruttoria sia ancora in corso). È auspicabile che, in presenza di tali situazioni che producono un danno permanente per l'erario e per il contribuente, qualche istituzione competente si degni di intervenire.

So bene che la situazione sopra esposta concerne più direttamente il presidente della Ctr della Puglia, ma indirettamente si riflette anche, e sensibilmente, sui rapporti tra fisco e contribuente, che rientrano nella competenza del Garante.

**4. Rapporti tra fisco e contribuente.** Un aspetto rilevante dei rapporti tra contribuenti e fisco deriva dalla condotta del legislatore e del governo.

L'evasore fiscale si attende sempre "un occhio" di riguardo da parte delle istituzioni ed in Italia questa aspettativa è stata sempre soddisfatta.

Senza risalire alle origini lontane (il primo condono lo fece l'imperatore Adriano nella Roma antica, per far cassa), è abbastanza noto che l'Italia, tra gli altri primati negativi, ha anche quello dei condoni fiscali e delle amnistie, che ormai hanno raggiunto un numero considerevole.

Il più completo, e moralmente ingiusto e devastante, fu quello approvato con la legge n. 516 del 1982, che venne "sbandierato" come l'ultimo della storia e che doveva servire a "smorzare" le preoccupazioni derivanti dalla contemporanea introduzione dei nuovi reati tributari.

Ma il giudizio fortemente critico lo diede pubblicamente il Senatore Merzagora (all'epoca presidente del Senato), perché affermò che "*il condono approvato con la legge n. 516 del 1982, fu la più grossa operazione di mafia politica mai approvata da un Governo*".

Dopo il terremoto giudiziario di "mani pulite", i politici avvertirono un piccolo rimorso di coscienza ed al fine di evitare facili reiterazioni di provvedimenti di amnistia e/o condono, modificarono con la legge costituzionale n. 1 del 1992, l'art. 79 della Costituzione, stabilendo che "*l'amnistia ed il condono sono concessi con legge deliberata a maggioranza dei due terzi dei componenti di ciascuna camera, in ogni articolo e nella votazione finale*".

Le grosse difficoltà create da tale modifica non hanno però fermato la fervida fantasia italiana per cui i politici, consapevoli che gli evasori votano e rappresentano il "partito" più vasto e potente del Paese, hanno escogitato il sistema "dell'amnistia criptata". Tale sistema consiste nel modificare alcuni elementi della norma penale, in modo da rendere leciti dal punto di vista penale alcuni comportamenti che prima erano stati considerati illeciti.

L'effetto devastante dal punto di vista sociale sta però nel fatto che tale sistema ha efficacia retroattiva in virtù di una specifica norma (art. 2 del c.p.),

che consente addirittura di modificare, con un incidente di esecuzione, una sentenza passata in giudicato e “riabilitare” così i condannati.

Tale sistema è stato applicato con grave ipocrisia nel decreto adottato dal Consiglio dei ministri il 24 dicembre 2014, con il quale sono state modificate le soglie di punibilità previste per vari reati previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10 *bis* e 10 *ter*, del d.lgs. n. 74 del 2000.

Con tali modifiche (di cui, per manifesta vigliaccheria, nessuno dei partecipanti alla deliberazione si è assunta la paternità) si ottengono tre immediati effetti:

1. si crea una fascia notevole di evasione legalizzata;
2. aumenta il numero di dichiarazioni fraudolente, con l'uso di fatture false;
3. si annullano, con un colpo di spugna, tutte le sentenze penali tributarie (anche quelle che riguardano politici eccellenti) già passate in giudicato.

Alla faccia dei contribuenti onesti.

Ma ciò che è inconcepibile e che meriterebbe un altro giudizio negativo analogo a quello espresso a suo tempo dal Senatore Merzagora, è il comportamento del legislatore che, in un passato recente, avvertendo la necessità di intensificare la lotta all'evasione fiscale, aveva abbassato le soglie di punibilità previste per i reati *ex artt.* 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, per colpire un'ampia fascia di evasione (art. 2, comma 36 *vicies - semel*, legge n. 148 del 2011).

Con le modifiche apportate invece con il d.d.l. del 24 dicembre 2014, si è tentato di far credere ai contribuenti onesti, che le stesse sono state suggerite dalla crisi economica e finanziaria in cui si dibattono le imprese. Niente di più falso e ipocrita per la semplice ragione che l'azzeramento della sanzione penale non annulla il debito tributario.

Non è questa la sede per approfondire tutti gli aspetti giuridici, politici e sociali della questione, ma è certo che i contribuenti onesti non possono più tollerare questa condotta politica.

Tenendo conto di questa normativa *in fieri* ed anche di quella preannunciata sul falso in bilancio, si può concludere che viene in concreto “attuato” il precetto di cui all'art. 53 della Costituzione, alla luce del “diritto vivente” voluto dai politici: “Tutti, tranne gli evasori fiscali, sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva”.

Quale spazio potrà avere la fiducia se i contribuenti onesti vengono sempre penalizzati e quelli disonesti sempre premiati? Solo l'Anef (associazione nazionale evasori fiscali) ha plaudito a tale “amnistia criptata” ed alle varie forme di evasione legalizzata ed ha manifestato sincero apprezzamento per la “grazia ricevuta”.

Con la legge di stabilità è più complesso il capitolo delle nuove tasse che,

secondo il governo, non ci dovrebbero essere. La misura che introduce nuovi minimi è stata presentata come una agevolazione; in realtà per molti contribuenti, e soprattutto per i giovani professionisti, è un vero e proprio calcio tra i denti, perché sostituisce dall'1 gennaio 2015 il regime dei minimi, che è molto più conveniente.

Anche il prelievo sugli utili delle casse di previdenza (che passa dal 20% al 26%) e dei fondi pensione (che passa dall'11,5% al 20%) ha il sapore di una rapina, camuffata da un credito di imposta concesso entro limiti molto ristretti. E che dire dell'accanimento contro enti no-profit che, con effetto dal 2014, vedono scendere la quota esente dal 95% al 22,26%.

Si pagheranno tutti i diritti e spese di notificazione per tutte le cause che si svolgono davanti al Giudice di pace, anche per quelle di valore di 1.033,00 euro. Il che significa che sarà molto più caro impugnare una contravvenzione o instaurare una causa anche di basso valore.

Si vuole così costringere il cittadino alla fuga dalla giustizia?

Diversi Comuni, con argomenti pretestuosi, sostengono di non essere sottoposti alle norme della legge n. 212 del 2000, ma io ho cercato di controdedurre rilevando, tra l'altro, che l'art. 17 prevede che *“le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, di liquidazione e di riscossione dei tributi di qualunque natura”*. Sarebbe quindi opportuno che il ministero, con una circolare interpretativa, spiegasse meglio a tutti i Comuni che la legge n. 212 del 2000 si applica anche a loro.

**5. Proposte di modifica alla legge n. 212 del 2000.** Nonostante l'attività *“destruens”* del legislatore, che ha sempre più infierito sullo Statuto dei diritti del contribuente con continue modifiche, la parte residua ancora in vigore può essere utilizzata per l'esercizio delle funzioni del Garante.

Tuttavia sarebbe opportuno e doveroso apportare opportune integrazioni normative (alcune delle quali anche con normativa secondaria) e che in totale non comportano alcuna spesa.

Si potrebbe, ad esempio prevedere:

- l'istituzione di un documento di riconoscimento che non serve per ragioni di prestigio, ma per qualificare la persona in occasione di ispezioni o controlli autorizzati dall'art. 13 della legge n. 212 del 2000.
- L'ipotesi di una sostituzione del Garante in caso di “astensione” o “ricusazione” che è possibile anche se il Garante non è un “Giudice” in senso tecnico (si pensi che a questo organo non possono rivolgersi, per evidente conflitto di interessi, sia lo stesso Garante come contribuente sia i suoi familiari, parenti ed affini).

- Il patrocinio difensivo a favore del Garante da parte dell'avvocatura distrettuale dello Stato nei giudizi civili, amministrativi o tributari instaurati da terzi per fatti relativi alle funzioni dello stesso.

È opportuno che sia prevista la legittimazione del Garante magistrato a costituirsi in giudizio, non solo per equità ma per uguaglianza di trattamento con la figura di un Garante libero professionista quale avvocato, notaio, dottore commercialista, ecc..

- Un capitolo specifico di spesa per le doverose e necessarie dotazioni dell'ufficio del Garante. L'attività di questo organo, com'è noto, si svolge nel settore tributario a 360 gradi e postula la conoscenza di tutte le norme, dei regolamenti, delle risoluzioni ministeriali e della giurisprudenza di legittimità e di merito che riguarda il settore.

E poiché il Garante non è onnisciente, se ha senso di responsabilità, è costretto a comprare libri, riviste specializzate e materiale informatico per aggiornarsi. Tale esigenza può essere ora soddisfatta solamente a spese del Garante con la sua "elevatissima" indennità, perché la dotazione attuale nei vari uffici non prevede nessuna fornitura di libri o riviste e nemmeno del codice civile o della legge n. 212 del 2000.

Perché si è giunti a tale situazione: per pretestuose esigenze di risparmio oppure per la recondita volontà di rendere sempre più "difficile" l'esercizio delle funzioni di tale organo?

Nell'attesa di un serio "ravvedimento" da parte del Mef io, pur dopo la parifica del mio trattamento economico a quello delle colf, previsto dal ccnl per il rapporto domestico del 20 febbraio 2014, provvedo alla suddetta esigenza a mie spese, subendo peraltro la "beffa" di non poter detrarre alcun importo in sede di dichiarazione unica dei redditi, perché magistrato in pensione.

- Una delega alla Dre competente per territorio con uno specifico capitolo di spesa per il pagamento dell'indennità mensile. Trattasi di una spesa periodica e fissa e la delega potrebbe certamente evitare gli illegittimi ritardi di molti mesi necessari attualmente per avere la disponibilità delle relative somme.

### ***Una piccola assurdità nell'ordinamento processuale tributario***

C'era una volta un Presidente della Ctr che, avendo ricevuto un avviso di irregolarità per un illegittimo recupero a tassazione su di un accredito di una somma corrisposta dal Mef (e regolarmente inserita nel modello 740), si trovò nella necessità, poi venuta meno per l'immediato annullamento intervenuto in autotutela, di far ricorso alla competente Ctp. In tale circostanza scoprì, con una punta di amarezza, che egli non era "abilitato" a redigere il ricorso ed a costituirsi in giudizio davanti alla Ctp competente.

Invero l'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992, comunemente inteso come ordinamento processuale tributario, fa una dettagliata elencazione dei soggetti "abilitati all'assistenza tecnica" dinanzi alle commissioni tributarie, ma tra questi non ci sono i "magistrati", né in servizio e né in pensione, perché questi non risultano iscritti in nessun "ruolo".

Esaminando tale norma si trovano categorie di ogni specie, mancano però solo i "magistrati". È pertanto aberrante che un magistrato sia autorizzato ad esercitare la *jurisdictio* nel settore tributario, ma non a costituirsi in un giudizio che lo riguarda personalmente (naturalmente, al di fuori dell'ipotesi generale di cui all'art. 12, c. 5, del citato d.lgs. n. 546 del 1992).

Come mai questa lacuna nella normativa? Per superficialità o per incompetenza? O per tutte e due le ragioni? Scelga il lettore l'ipotesi più credibile.

Ma la disavventura di questo Presidente ebbe un seguito dal momento in cui, nominato Garante del Contribuente, si vide notificare un ricorso con invito a costituirsi in giudizio davanti alla Ctp di Bari.

Tale ricorso era stato proposto da un avvocato (difensore di un contribuente) avverso un decreto di archiviazione, congruamente motivato, emesso dal magistrato Garante su di un esposto del citato contribuente, che chiedeva l'attivazione di un provvedimento di autotutela in ordine ad un avviso di accertamento su imposte varie.

Il magistrato Garante, non solo non ebbe il patrocinio dell'avvocatura dello Stato ma non poté, per il citato difetto di legittimazione, costituirsi in giudizio, per cui dovette far ricorso ad un difensore di fiducia regolarmente legittimato.

È questa una situazione giuridica paradossale perché, se il Garante è un avvocato, un notaio o un dottore commercialista, questi sono abilitati alla citata assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie in quanto iscritti nei rispettivi albi professionali. Trattasi di una manifesta ed irrazionale disparità di trattamento a norma dell'art. 3 della Costituzione e che il legislatore dovrebbe immediatamente eliminare.

Ma quando? Forse dopo le elezioni del Sen. Scilipoti a Presidente della Repubblica? Allo stato, il Garante dovrà anticipare le spese per la sua difesa, ma riuscirà a rivalersi sul Ministero dell'economia e delle finanze?

Forse lo si saprà nelle prossime puntate.

## INDICE ANALITICO

	Pag.
PROF. ANTONIO FELICE URICCHIO, <i>Presentazione</i> .	7
AVV. ALESSIO MÀTTERA, <i>Nota del Curatore</i> .	9
<b>Imposte sui redditi</b>	
IRPEF – Indennità risarcitoria di invalidità permanente – Tassabilità – Esclusione. <i>Nota del prof. Antonio Felice Uricchio</i>	21
IRPEF – Società in accomandita – Redditi del socio – Derivazione – Attribuzione del reddito di partecipazione – Qualità di socio accomandante – Irrilevanza.	24
IRPEF – Detrazioni – Art. 15, comma 1, lett. b) del tuir – Interessi passivi su mutui per acquisto di abitazione principale – Acquisto di diritti reali – Sufficienza.	24
IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Benefici accessori – Sconto sul costo dell’energia elettrica – Estensione.	25
IRPEF – Reddito di impresa – Criteri e principi.	25
IRPEF – Reddito di impresa – Costi e spese per la produzione del reddito – Deducibilità – Principio di inerenza – Definizione.	25
IRPEF – Reddito di impresa – Conto fatture da ricevere – Saldo – Natura di sopravvenienza attiva – Sussiste.	26
IRPEF – Reddito di impresa – Opera di durata ultrannuale – Contabilizzazione dei ricavi in base allo stato di avanzamento dei lavori – Criteri.	27
IRPEF – Reddito d’impresa – Fondo rischi – Utilizzo – Limiti. <i>Nota del prof. Nicola Fortunato</i> .	27
IRPEF – Reddito di impresa – Costi – Deducibilità – Onere probatorio – Incombe sul contribuente.	35
IRPEF – Reddito di impresa – Oneri deducibili – Spese di rappresentanza – Determinazione – Criteri. <i>Nota del prof. Marco Greggi</i> .	35
IRPEF - Reddito di impresa – Valutazione delle rimanenze finali <i>ex art. 92, commi 2 e 4, del tuir</i> in base al criterio dei preventivi di vendita – Processo produttivo c.d. “personalizzato” – Illegittimità – Sussiste.	42

<i>Indice analitico</i>	311
	Pag.
IRPEF – Redditi diversi – Cessioni onerose di aree fabbricabili – Plusvalenza – Autorizzazione alla lottizzazione dell'autorità competente – Sufficienza.	42
IRPEF – Redditi diversi – Cessione di fabbricato inagibile insistente su area edificabile – Plusvalenza – Presupposto – Non sussiste.	43
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Cessione di terreno – Natura edificatoria – Regime di tassazione separata – Esclusione.	43
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Cessione di terreno edificabile lottizzato – Base imponibile – Criteri.	43
IRPEF – Redditi diversi – Cessione di azienda – Plusvalenza – Valore definito ai fini dell'imposta di registro – Automaticità ai fini dell'imposta sui redditi – Esclusione.	44
IRPEF – Redditi diversi – Cessione di immobile – Plusvalenza – Art. 67, comma 1, lett. b), del tuir – Presunzione di corrispondenza tra corrispettivo di cessione del bene e valore definito ai fini dell'imposta di registro – Prova contraria – Onere del contribuente – Sussiste.	44
IRPEF – Redditi diversi – Cessione di immobile – Plusvalenza – Art. 67, comma 1, lett. b, del tuir – Presunzione di corrispondenza tra corrispettivo della cessione e valore definito ai fini dell'imposta di registro – Prova contraria – Onere del contribuente – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Paolo Puri.</i>	45
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Agevolazione – Rivalutazione beni immobili – Art. 7 della legge n. 448 del 2001 – Valore di perizia – Vendita a prezzo inferiore – Rinuncia implicita all'agevolazione – Non sussiste.	53
IRPEF – Rivalutazione – Art. 7, c. 6, legge n. 488 del 2001 – Pagamento di somme rivenienti da avviso di accertamento in misura maggiore a quelle rivenienti dalla rivalutazione – Diritto al rimborso – Sussiste.	53
IRPEF – Rivalutazione – Art. 7, c. 6, legge n. 488 del 2001 – Rimborso delle somme versate – Applicabilità dell'art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 – Sussiste.	53
IRPEF – Agevolazioni fiscali – Investimenti in aree svantaggiate – Previsione di finanziamento bancario – Erogazione – Ritardo – Decadenza dal beneficio – Insussistenza. <i>Nota del prof. avv. Mario Aulenta.</i>	54
IRES – Autorità portuali – Enti pubblici non economici – Canoni percepiti per la concessione di aree demaniali marittime – Tassazione – Esclusione in caso di attività di diritto pubblico.	59

	Pag.
<b>Imposta Regionale sulle Attività Produttive</b>	
IRAP – Medico – Compensi corrisposti occasionalmente a lavoratore dipendente – Assoggettamento ad imposta – Non sussiste.	60
IRAP – Medico convenzionato – Presenza di un lavoratore dipendente – Autonoma organizzazione – Sussistenza – Condizioni.	60
IRAP – Medico convenzionato – Personale part time – Mansioni d’ordine – Autonoma organizzazione – Esclusione – Presupposto – Non sussiste.	60
IRAP – Medico – Beni di rilevante valore – Automaticità del presupposto – Insussistenza – Natura della funzione e della quantità dei beni – Valutazione – Necessità.	61
IRAP – Somme versate a titolo di acconto – Rimborso – Istanza – Presentazione prima della dichiarazione annuale – Validità.	61
IRAP – Medico – Struttura organizzativa riferibile ad altrui responsabilità ed interesse – Presupposto impositivo – Insussistenza.	61
<b>Imposta sul Valore Aggiunto</b>	
IVA – Espropriazione forzata – Soggetto passivo – Individuazione.	75
IVA – Comune – Soggettività passiva – Limiti.	75
IVA – Accertamento induttivo – Omessa dichiarazione – Diritto alla detrazione dei costi non contabilizzati – Non sussiste.	75
IVA – Iva intracomunitaria – Violazione commessa dal cedente – Connivenza del cessionario – Onere della prova a carico dell’ufficio – Sussiste – Diritto alla detrazione – Condizioni.	76
IVA – Diritto alla detrazione – Operazioni soggettivamente inesistenti – Mancato realizzo dell’operazione – Onere della prova in capo all’ufficio – Sussiste.	76
IVA – Fatture per operazioni inesistenti – Contratto di “ <i>sale &amp; sale back</i> ” – Assenza di danno per l’erario e di vantaggio fiscale per il contribuente – Duplicazione dell’imposta – Diritto alla detrazione – Sussistenza.	77
IVA – Compensazione anticipata credito iva esistente – Sanzionabilità ai sensi dell’art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 – Applicazione per analogia – Non sussiste.	77
IVA – Rapporto tra concedente e concessionario – Bonus quantitativi e qualitativi – Differenza – Emissione fattura – Obbligo – Criteri.	78

<i>Indice analitico</i>	313
	Pag.
IVA – Diritto al rimborso – Assenza di operazioni imponibili – Irrilevanza – Acquisto iniziale di beni e servizi – Sufficienza. <i>Nota del prof. avv. Massimiliano Giorgi.</i>	78
IVA – Credito d’imposta – Rimborso – Cessazione di attività – Prescrizione – Termine ordinario decennale – Sussiste.	82
IVA – Credito d’imposta – Diritto al rimborso – Omessa presentazione modello VR – Decadenza – Non sussiste.	82
IVA – Mancata esposizione dell’eccedenza d’imposta nella dichiarazione annuale – Decadenza del diritto di credito – Risccontro scritture contabili – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Maria Pia Nastri.</i>	82
IVA – Inversione contabile ( <i>reverse charge</i> ) sulla cessione di rottami – Applicabilità – Criteri.	87
IVA – Inversione contabile ( <i>reverse charge</i> ) – Doppia annotazione nei registri – Omissione – Mera violazione formale – Sussistenza – Applicabilità della sanzione – Non sussiste. <i>Nota dell’avv. Paolo Centone.</i>	87
<b>Tributi indiretti</b>	
REGISTRO – Negozio complesso – Imponibilità – Criteri.	94
REGISTRO – Alternativa all’imposta sul valore aggiunto – Trasferimento oneroso di area non edificabile – Attività dell’ufficio correttiva dell’autoliquidazione dell’imposta – Riqualficazione dell’atto.	94
REGISTRO – Compravendita immobiliare – Preliminare con anticipazione del possesso materiale – Spese di ristrutturazione sostenute dal promissario acquirente – Rilevanza nella determinazione del valore – Sussistenza – Modalità.	95
REGISTRO – Agevolazioni per la piccola proprietà contadina – Certificazione dell’Ispettorato agrario – Onere di produzione – Termine triennale – Carattere perentorio – Mancata produzione nel termine – Revoca delle agevolazioni – Legittimità.	96
REGISTRO – Agevolazioni – Prima casa – Richiesta cambio di residenza – Sufficienza.	96
REGISTRO – Atti giudiziari – Agevolazioni – Separazione personale – Cessione gratuita dell’immobile coniugale in favore dei figli – Esenzione dall’imposta – Sussiste.	97
REGISTRO – Sentenza di esecuzione in forma specifica del preliminare di com-	

	Pag.
pravendita – Registrazione – Base imponibile – Valore del bene indicato nel preliminare.	97
REGISTRO – Sentenza di esecuzione in forma specifica del preliminare di compravendita – Rettifica del valore – Avviso di accertamento – Necessità – Sussiste.	97
REGISTRO – Avviso di liquidazione – Termine decadenziale <i>ex art. 76 del d.p.r. n. 131 del 1986</i> – Consolidamento del criterio impositivo – Estensione all’attività di riclassificazione dell’atto registrato – Sussiste. <i>Nota dell’avv. Luigi Iacobellis.</i>	98
REGISTRO E INVIM – Atto di compravendita – Annullamento in sede giudiziale – Registrazione – Misura fissa – Compete.	102
CATASTO – Accertamento – Immobile pertinenziale ad area di servizio autostradale – Attribuzione della categoria catastale E – Sussiste.	102
CATASTO – Accertamento – Rendita catastale – Comunicazione docfa e stima diretta – Difetto di motivazione – Insussistenza.	102
CATASTO – Accertamento – Rendita catastale – Ampie ed articolate difese del contribuente – Effettiva conoscenza delle ragioni dell’atto – Sussistenza – Difetto di motivazione dell’accertamento – Non sussiste.	102
CATASTO – Accertamento – Rendita catastale – Sopralluogo e contraddittorio – Obbligo – Non sussiste.	102
CATASTO – Accertamento – Rendita catastale – Impianti fotovoltaici – Natura di immobili – Sussistenza – Categoria catastale attribuita D1.	102
CATASTO – Accertamento – Procedimento di revisione catastale – Riclassamento automatico e generalizzato – Imposizione indiscriminata di una classe superiore rispetto a quella già attribuita – Motivazione – Inesistenza – Legittimità – Non sussiste. <i>Nota del prof. avv. Giuseppe Melis.</i>	103
ACCISE – Depositi fiscali – Garanzie previste dall’art. 12 della legge n. 212 del 2000 – Inapplicabilità.	113
ACCISE – Furto di merce – Caso fortuito e forza maggiore – Equiparazione – Non sussiste.	113
ACCISE – Disposizione incompatibile con direttiva comunitaria – Declaratoria della Corte di giustizia Ue – Rimborso – Decadenza – Decorrenza del termine – Data del versamento.	114
GIOCHI E LOTTERIE – Accertamento – Imposta unica sulle scommesse sportive – Gestore di un centro di trasmissione dati – Legittimazione passiva – Sussiste.	114

<i>Indice analitico</i>	315
	Pag.
CONCESSIONI GOVERNATIVE – Telefonia cellulare – Servizio radiomobile terrestre di comunicazione – Stazioni radioelettriche – Interpretazione autentica – Presupposto impositivo – Sussiste.	115
CONCESSIONI GOVERNATIVE – Telefonia cellulare – Servizio radiomobile terrestre di comunicazione – Mancata attivazione della “scheda sim” – Presupposto oggettivo – Non sussiste.	115
CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Valore della lite – Riferimento al singolo atto impugnato – Legittimità – Sussiste.	115
CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Valore della lite – Riferimento alla somma dei valori degli atti impugnati – Legittimità – Sussiste.	116
CONTRIBUTO UNIFICATO – Art. 248 del d.p.r. n. 115 del 2002 – Termine per l’emissione dell’invito al pagamento – Natura ordinatoria – Sussiste.	116
CONTRIBUTO UNIFICATO – Convenuto – Aumento di valore della causa – Dichiarazione di valore – Necessità – Sussiste.	117
CONTRIBUTO UNIFICATO – Dichiarazione di valore – Mancanza – Conseguenze.	117
<b>Diritti e tributi locali</b>	
ICI – Costruzione di impianto fotovoltaico – Terreno agricolo – Variazione della destinazione urbanistica – Necessità – Non sussiste.	118
ICI – Accertamento – Motivazione – Dati identificativi dell’immobile – Omissione – Illegittimità – Sussiste.	118
ICI – Istanza di rimborso – Termine – Decorrenza.	118
ICI – Istanza di rimborso – Silenzio rifiuto – Impugnazione – Termine decennale – Sussiste.	118
TARSU – Aree destinate alla produzione di rifiuti speciali – Presupposto del tributo – Esclusione.	119
TARSU – Sinallagmaticità del rapporto – Insussistenza – Presupposto impositivo – Sussiste.	119
TARSU – Presupposto – Aree destinate ad immagazzinamento dei prodotti finiti – Sussiste.	119
TARSU – Tariffa – Esercizi alberghieri – Mancata distinzione tra le superfici adibite a camere ed altre adibite ad usi diversi – Illegittimità – Sussiste.	120

	Pag.
ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 8, comma 2, legge regionale Puglia n. 25 del 2007 – Discarica abusiva di rifiuti – Responsabilità del proprietario dell’area – Obbligo di denuncia – Destinatario della denuncia – Carattere tassativo.	121
ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 8, comma 2, legge regionale Puglia n. 25 del 2007 – Discarica abusiva – Responsabilità solidale del proprietario del terreno – Natura – Responsabilità per fatto proprio.	121
TOSAP – Maggior superficie afferente la parte sporgente dall’impalcatura – Tassabilità – Elementi probatori precisi – Necessità – Sussiste.	122
TOSAP – Installazione di ponteggi – Solidarietà passiva del condominio con l’impresa – Sussiste.	122
IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Presupposto.	122
IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Verifica mediante sopralluogo – Sussistenza del presupposto impositivo negli anni precedenti – Presunzione – Legittimità – Sussiste.	122
TASSA AUTO – Avviso di accertamento – Notificazione – Decadenza triennale ex art. 5 del d.l. n. 953 del 1982, convertito in legge n. 53 del 1983 – Applicabilità – Sussiste.	123
TASSA AUTO – Accertamento definitivo – Riscossione del relativo credito erariale – Prescrizione decennale ex art. 2946 del c.c. – Applicabilità – Sussiste.	123
TASSA AUTO – Accertamento definitivo – Riscossione del relativo credito – Prescrizione – Termine ordinario decennale – Applicabilità – Sussiste.	123
 <b>Accertamento tributario</b>	
ACCERTAMENTO – Controllo formale – Disconoscimento di un credito di imposta – Diretta iscrizione a ruolo dei tributi all’esito del controllo – Illegittimità.	125
ACCERTAMENTO – Controllo formale – Liquidazione automatica – Carattere tassativo – Applicazione estensiva – Esclusione.	125
ACCERTAMENTO – Imposte dirette – Redditi di lavoro dipendente – Cud – Prova nei confronti del dipendente – Insussistenza.	125
ACCERTAMENTO – Controllo formale – Società di comodo – Mancato adeguamento al reddito minimo – Attività di liquidazione e non di accertamento – Cartella di pagamento – Illegittimità – Sussiste.	126

<i>Indice analitico</i>	317
	Pag.
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Proventi illeciti – Usura – Tassabilità – Sussiste.	126
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Reddito di lavoro autonomo – Conto corrente cointestato – Movimentazione – Imponibilità – Criteri.	126
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Lavoratori dipendenti – Applicabilità – Sussiste.	127
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Contraddittorio preventivo – Necessità – Non sussiste. <i>Nota della dott.ssa Marta Basile</i>	127
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Autorizzazione – Necessità – Non sussiste.	131
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Presunzione – Prova contraria – Indicazione del nominativo del beneficiario – Insufficienza.	131
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Omessa allegazione dell'autorizzazione – Nullità dell'accertamento – Non sussiste.	132
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Prova liberatoria – Caratteristiche – Dichiarazioni di terzi – Insufficienza.	132
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Irrilevanza reddituale delle movimentazioni su c/c – Prova della non imponibilità – Natura analitica – Onere in capo al contribuente – Sussiste.	132
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Presunzione di operazioni imponibili – Prova contraria – Onere a carico del contribuente – Sussiste.	132
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Prelevamenti ed altre operazioni su conto corrente – Presunzione di ricavi – Onere della prova contraria – A carico del contribuente.	133
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Presunzione legale relativa – Inversione dell'onere della prova – Sussiste.	134
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Presunzione legale relativa – Conti di terzi – Collegamento con il contribuente accertato – Indizi – Estensione della presunzione.	134
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Costi – Mancanza di prove – Deducibilità – Esclusione.	134
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Prelievi di somme minori in contante – Esclusione dalla imponibilità – Limiti e condizioni.	134

	Pag.
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Presunzione legale relativa – Prova contraria – Mera indicazione del beneficiario – Insufficienza.	134
ACCERTAMENTO – Antieconomicità – Difformità del prezzo di vendita al valore normale di mercato – Irrilevanza – Sussiste. <i>Nota dell'avv. Nico De Santis e del dott. Paolo Ammirati.</i>	135
ACCERTAMENTO – Comportamento antieconomico – Dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale – Valenza probatoria – Indizio.	140
ACCERTAMENTO – Antieconomicità – Sponsorizzazioni e pubblicità – Criteri. <i>Nota del dott. Marco Ligrani.</i>	141
ACCERTAMENTO – Antieconomicità – Costi di sponsorizzazione – Studio di settore congruo e coerente – Disconoscimento – Esclusione.	146
ACCERTAMENTO – Compravendita di beni immobili – Differenza tra valore normale e mutuo – Atti antecedenti al 4 luglio 2006 – Natura di presunzione semplice – Sussiste.	146
ACCERTAMENTO – Documentazione rinvenuta presso il fornitore – Utilizzabilità nei confronti del cliente – Insufficienza – Ulteriore riscontro – Necessità – Sussiste.	146
ACCERTAMENTO – Induttivo – Omessa dichiarazione dei redditi – Principio della capacità contributiva – Osservanza – Necessità – Sussiste.	147
ACCERTAMENTO – Induttivo – Mero riferimento al ricarico inferiore rispetto alla media – Stato di insolvenza – Illegittimità – Sussiste.	147
ACCERTAMENTO – Rimanenze di magazzino – Rilevazione “a campione” – Valore di presunzione semplice – Sussiste.	148
ACCERTAMENTO – Iva – Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova a carico dell'Amministrazione – Sussiste.	148
ACCERTAMENTO – Iva – Frodi carosello – Fatture per operazioni inesistenti – Prova della vendita sottocosto – Necessità.	148
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Art. 8, commi 1 e 3, del d.l. n. 16 del 2012 – <i>Jus superveniens</i> – Indeducibilità dei costi – Valutazione forfetaria – Inammissibilità.	148
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Irregolarità del terzo – Natura di presunzione semplice – Sussiste.	149
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti –	

<i>Indice analitico</i>	319
	Pag.
Violazioni poste in essere dal fornitore – Accertamento nei confronti del cliente – Natura di presunzione – Non sussiste.	149
ACCERTAMENTO – Fatture per operazioni inesistenti – Pagamenti contestuali alla fattura – Presunzione di fittizietà dell’operazione – Non sussiste.	149
ACCERTAMENTO – Documentazione esibita dal contribuente – Mancata analitica verifica – Onere specifico di contestazione – Mancato assolvimento onere probatorio – Illegittimità del recupero – Sussiste.	150
ACCERTAMENTO – Esibizione di scritture contabili – Impossibilità – Causa di forza maggiore – Accertamento induttivo – Legittimità – Sussiste.	150
ACCERTAMENTO – Verifiche – Acquisizione irrituale di elementi di prova – Inutilizzabilità – Non sussiste.	151
ACCERTAMENTO – Ristretta base societaria – Presunzione sulla distribuzione degli utili occulti – Sussistenza di elementi di segno contrario – Esclusione della presunzione.	151
ACCERTAMENTO – Ristretta base societaria - Omessa notifica al socio dell’avviso relativo alla società – Nullità della rettifica - Sussiste. <i>Nota dell’avv. Luigi Riccardi.</i>	151
ACCERTAMENTO – Sintetico – Contraddittorio preventivo – Produzione di documentazione – Motivazione dell’atto impositivo – Criteri.	155
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità – Accertamento con adesione – Efficacia sanante – Sussiste.	155
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Valenza probatoria – Criteri.	155
ACCERTAMENTO – Sintetico – Compensazione delle perdite d’impresa con redditi della stessa natura – Applicazione del metodo sintetico – Presupposto – Non sussiste.	156
ACCERTAMENTO – Sintetico – Art. 38, comma 4, del d.p.r. n. 600 del 1973 <i>ante</i> 30 maggio 2010 – Presupposto – Confronto tra i valori accertati e dichiarati al netto delle deduzioni e detrazioni – Necessità – Sussiste.	156
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Natura di presunzione semplice – Inversione dell’onere della prova.	157
ACCERTAMENTO – Rilevanza del mero possesso dei beni – Esclusione – Valutazione delle spese per il mantenimento e la manutenzione.	157
ACCERTAMENTO – Onere della prova – Contenuto.	157

	Pag.
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Presunzione semplice – Prova contraria – Caratteristiche. <i>Nota del prof. avv. Gianluca Selicato.</i>	157
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Avvocato – Esercente l’attività da cinque anni – Illegittimità – Sussiste.	163
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Presenza di dipendente irregolare – Legittimità – Sussiste.	163
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Omessa allegazione delle risultanze all’avviso – Nullità – Non sussiste.	163
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Natura – Presunzione semplice – Necessità di ulteriori indagini e riscontri – Prova contraria – In sede procedimentale o giurisdizionale.	163
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Natura – Presunzione semplice – Determinazione automatica del reddito – Esclusione.	164
ACCERTAMENTO – Società di comodo – Riconversione produttiva di un immobile – Natura di presunzione di maggior reddito – Non sussiste.	165
ACCERTAMENTO – Disposizioni antielusivo – Avviso non preceduto da interpello disapplicativo – Tutela giurisdizionale – Preclusione – Non sussiste.	165
ACCERTAMENTO – Avviso – Processo verbale di constatazione – Produzione – Onere a carico dell’Amministrazione finanziaria – Sussiste.	165
ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione su delega – Genericità del provvedimento autorizzativo – Nullità – Sussiste.	166
ACCERTAMENTO – Avviso – Difetto di motivazione – Limitazione del diritto di difesa – Necessità.	166
ACCERTAMENTO – Raddoppio dei termini decadenziali – Ipotesi di reato di natura tributaria – Archiviazione antecedente all’emissione dell’avviso – Illegittimità dell’accertamento – Sussiste.	166
ACCERTAMENTO – Società cancellata dal registro delle imprese – Soggettività passiva – Non sussiste.	167
ACCERTAMENTO – Società di persone cancellata dal registro delle imprese – Avviso di accertamento – Notifica all’accomandatario – Validità.	167
ACCERTAMENTO – Società di persone cancellata dal registro delle imprese – Avviso di accertamento – Impugnazione da parte del socio – Sanatoria.	167

<i>Indice analitico</i>	321
	Pag.
ACCERTAMENTO – Accertamento con adesione – Conferimento di incarico di rappresentanza privo di autentica – Invito a comparire – Notifica presso il domicilio del contribuente – Validità – Sussiste.	168
ACCERTAMENTO – Accertamento con adesione – Mancato contraddittorio per fatto imputabile al contribuente – Sospensione del termine di 90 giorni – Non sussiste.	168
 <b>Processo tributario</b>	
PROCESSO – Giurisdizione – Atti successivi alla cartella di pagamento – Art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Pignoramento presso terzi – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.	169
PROCESSO – Giurisdizione – Atto di pignoramento – Crediti tributari – Contestazioni riguardanti l’omessa notifica della cartella – Giurisdizione tributaria – Sussiste.	169
PROCESSO – Giurisdizione – Tributo dovuto agli ordini professionali – Mancato pagamento della cartella – Preavviso di fermo amministrativo – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.	169
PROCESSO – Giurisdizione – Infrazioni al codice della strada – Mancato pagamento della cartella – Preavviso di fermo amministrativo – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.	170
PROCESSO – Poteri del giudice – Limiti.	170
PROCESSO – Poteri del giudice – Mancata produzione documentale – Acquisizione per ordine del giudice – Art. 210 del c.p.c. – Applicabilità – Non sussiste. <i>Nota del prof. avv. Anna Rita Ciarcia.</i>	170
PROCESSO – Poteri del giudice – P.v.c. non allegato o non riportato nell’avviso di accertamento – Esame da parte del giudice – Esclusione.	175
PROCESSO – Poteri del giudice – Rideterminazione del reddito in corso di causa – Motivo di annullamento – Sussiste.	175
PROCESSO – Poteri del giudice – Controversie concernenti l’attribuzione della rendita catastale – Criteri.	175
PROCESSO – Prove – Copia fotostatica – Disconoscimento – Criteri.	176
PROCESSO – Prove – Relata di notifica – Copie estratte dal sito web dell’Agente della riscossione – Validità – Sussiste.	176

	Pag.
PROCESSO – Prove – Conformità delle copie all'originale – Accertamento – Criteri.	176
PROCESSO – Prove – Dichiarazione di terzi – Valenza.	177
PROCESSO – Parti – Integrazione del contraddittorio – Criteri.	177
PROCESSO – Società di persone – Cancellazione dal registro delle imprese – Legittimazione attiva dell'ex socio – Sussiste.	177
PROCESSO – Giudizio sospeso per ricusazione – Atto di riassunzione – Esclusione.	178
PROCESSO – Parti – Costituzione tardiva del resistente – Preclusioni difensive – Insussistenza.	178
PROCESSO – Spese processuali – Procedimento introdotto dopo la riforma del 2009 – Compensazione – Ampia discrezionalità del giudice – Sussiste – Giusti motivi – Obbligo di specificazione – Insussistenza.	178
PROCESSO – Spese processuali – Compensazione – Riferimento esclusivo alla "particolarità della fattispecie" – Carenza di motivazione – Sussiste.	179
PROCESSO – Spese processuali – Annullamento in autotutela successivo all'impugnazione – Compensazione delle spese – Illegittimità – Sussiste.	179
PROCESSO – Spese processuali – Condanna in solido del difensore – Presupposto.	180
PROCESSO – Registro – Accertamento di maggior valore – Pagamento da parte dell'acquirente – Interesse ad agire dell'alienante – Non sussiste.	180
PROCESSO – Notificazioni – Ricorso – Notifica a mezzo poste private – Inammissibilità – Sussiste.	181
PROCESSO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Non sussiste. <i>Nota dell'avv. Maurizio Cives e dell'avv. Nicolavito Poliseno.</i>	181
PROCESSO – Atti impugnabili – Fermo amministrativo di veicolo – Preavviso – Impugnabilità.	186
PROCESSO – Parti – Atti della riscossione – Legittimazione passiva – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Onere di chiamata in causa dell'ente creditore – Incombe sul concessionario.	186
PROCESSO – Atti impugnabili – Istanza di autotutela – Diniego dell'ufficio – Impugnazione solo per profili di illegittimità del rifiuto – Sussiste.	187

<i>Indice analitico</i>	323
	Pag.
PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Art. 37 <i>bis</i> , comma 8, d.p.r. n. 600 del 1973 – Provvedimento di inammissibilità – Impugnabilità – Sussiste.	187
PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Art. 37 <i>bis</i> , comma 8, del d.p.r. 600 del 1973 – Provvedimento di diniego – Natura di parere – Autonomia impugnabilità – Non sussiste.	187
PROCESSO – Atti impugnabili – Intimazione di pagamento – Autonomia impugnazione – Condizioni.	188
PROCESSO – Atti impugnabili – Invito al pagamento del contributo unificato – Autonomia impugnabilità – Sussiste.	188
PROCESSO – Riunione di giudizi pendenti dinanzi a giudici diversi – Ammissibilità – Individuazione del giudice competente – Criteri.	189
PROCESSO – Giudicato esterno – Rilevanza – Limiti.	189
PROCESSO – Giudicato esterno – Annualità differenti di una medesima imposta – Elementi costitutivi a carattere permanente – Efficacia.	190
PROCESSO – Sentenza emessa in grado di appello – Sospensione cautelare <i>ex art.</i> 373 c.p.c. – Ammissibilità.	190
PROCESSO – Annullamento giudiziale dell’avviso di accertamento – Sgravio della relativa cartella di pagamento – Atto dovuto dell’ufficio – Sussiste.	192
PROCESSO – Impugnazioni – Notifica presso il domicilio eletto – Inefficacia delle successive modifiche del domicilio – Costituzione dell’appellato – Sanatoria.	192
PROCESSO – Appello – Poteri del giudice – Criteri.	192
PROCESSO – Appello – Produzione di documenti in sede di gravame – Ammissibilità – Sussiste.	193
PROCESSO – Appello – Documenti già in possesso della parte – Prima produzione – Condizioni.	193
PROCESSO – Appello – Mancata riproposizione di questioni – Formazione del giudicato interno – Rilevanza in altro processo ai fini della sospensione <i>ex art.</i> 295 – Sussistenza – Fattispecie. <i>Nota del dott. Walter Celentano.</i>	193
PROCESSO – Art. 182 <i>ter</i> della legge fallimentare – Accordo di ristrutturazione fiscale – Mancato rispetto dei pagamenti – Cessazione della materia del contendere – Non sussiste.	203

	Pag.
PROCESSO – Ottemperanza – Provvedimenti del commissario ad acta – Reclamo – Art. 28 d.lgs. 546 del 1992.	203
PROCESSO – Ottemperanza – Reclamo avverso i provvedimenti del commissario ad acta – Decisione del collegio.	203
<b>Riscossione</b>	
RISCOSSIONE – Concordato preventivo – Iscrizione a ruolo e/o notifica della cartella di pagamento – Legittimità – Sussiste.	205
RISCOSSIONE – Rateizzazione del pagamento – Contribuente istante per il concordato preventivo – Revoca della rateizzazione – Irrogazione di sanzioni – Illegittimità – Sussiste.	205
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Società controllante e controllata – Avviso di accertamento notificato alla sola controllante – Illegittimità della cartella – Sussiste.	205
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Produzione dell’estratto di ruolo – Prova della notifica – Non sussiste.	206
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Art. 8 del d.lgs. n. 32 del 2001 – Omessa sottoscrizione – Illegittimità – Non sussiste.	206
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Crediti erariali – Prescrizione decennale – Sussiste.	206
RISCOSSIONE – Sanzioni in misura ridotta – Pagamento entro 30 giorni – Istanza di autotutela – Interruzione del termine – Non sussiste.	207
RISCOSSIONE – Rateizzazione in proroga – Aggravio ulteriore di aggio ed interessi moratori – Illegittimità – Sussiste.	207
RISCOSSIONE – Rateizzazione – Art. 3 <i>bis</i> del d.lgs. n. 462 del 1997 – Perentorietà del termine – Sussiste.	207
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Successivo fermo amministrativo – Eccesso di garanzia – Sussiste.	208
RISCOSSIONE – Fermo amministrativo di veicoli – Avviso di intimazione – Art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità – Sussiste.	208
RISCOSSIONE – Fermo amministrativo di veicoli – Art. 86 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità della preventiva intimazione – Non sussiste.	208

<i>Indice analitico</i>	325
	Pag.
RISCOSSIONE – Fermo amministrativo di veicoli – Sproporzione rispetto al valore del bene – Illegittimità della misura cautelare – Non sussiste.	209
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Natura giuridica – Avviso di intimazione – Esclusione.	209
RISCOSSIONE – Ipoteca – Atto estraneo all’espropriazione forzata – Intimazione ex art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità – Non sussiste.	209
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Prodromico avviso di intimazione ad adempiere – Necessità – Non sussiste.	210
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Ricorso – Eccezioni relative alla cartella di pagamento – Inammissibilità.	210
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Credito – Prescrizione – Decennale.	210
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Comunicazione d’iscrizione – Atto di natura cautelare – Interruzione della prescrizione – Inidoneità. <i>Nota del prof. Giuseppe Ingraio.</i>	210
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca su immobili ricompresi in un fondo patrimoniale – Nesso tra debito tributario e bisogni della famiglia – Necessità – Sussiste.	214
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Fondo patrimoniale – Estraneità del debito ai bisogni della famiglia – Illegittimità – Sussiste.	215
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Beni costituiti in fondo patrimoniale – Opponibilità ai terzi del fondo – Condizioni.	215
RISCOSSIONE – Iscrizione di ipoteca – Limite di valore – Inapplicabilità ai provvedimenti anteriori alla novella – Sussiste.	216
RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Prescrizione del credito – Efficacia interruttiva – Non sussiste.	216
RISCOSSIONE – Misure cautelari – Istanza – Rinvio all’avviso di accertamento – Legittimità – Sussiste.	217
RISCOSSIONE – Misure cautelari – Istanza – Indicazione dei beni da parte dell’A.f. - Necessità – Sussiste.	217
RISCOSSIONE – Procedure esecutive – Art. 483 del c.p.c. – Cumulo delle azioni – Limite normativo – Non sussiste.	217
RISCOSSIONE – Rimborso – Versamento diretto – Termini – Decorrenza – Criteri.	217

	Pag.
CONDONO – Art. 16 della legge n. 289 del 2002 – Presupposto – Pendenza della lite – Ricorso non depositato in Commissione – Irrilevanza.	218
CONDONO – Dichiarazione integrativa <i>ex art. 9 bis</i> della legge n. 289 del 2002 – Integrale pagamento dell'importo ivi indicato – Necessità – Sussiste.	218
CONDONO – Liti pendenti.	219
 <b>Notificazioni</b>	
NOTIFICAZIONI – Avviso di accertamento – Uffici finanziari – Specificità delle incombenze – Non sussiste.	220
NOTIFICAZIONI – Notifica a soggetto diverso dal destinatario – Dichiarazione di estraneità – Inesistenza della notifica – Non sussiste.	220
NOTIFICAZIONI – Avviso di accertamento notificato a società di persone cancellata dal registro delle imprese – Inefficacia – Sussiste – Conseguente avviso notificato ai soci – Nullità ovvero inesistenza – Effetti.	221
NOTIFICAZIONI – Notifica a mezzo posta – Irreperibilità del destinatario – Modalità previste a garanzia della conoscenza legale – Mancato adempimento – Nullità – Sussiste.	222
NOTIFICAZIONI – Notifica a mezzo posta – Mancata produzione dell'avviso di ricevimento – Inesistenza – Sussiste.	222
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Servizio postale – Necessità dell'ufficiale giudiziario – Esclusione.	223
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Servizio postale – Avviso di ricevimento – Sufficienza – Natura giuridica – Atto pubblico – Necessità della relata – Esclusione.	223
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Raccomandata postale senza intermediazione dell'Ufficiale giudiziario e senza relata di notifica – Legittimità – Sussiste.	223
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Vizio di notifica – Impugnazione – Sanatoria <i>ex art. 156 del c.p.c.</i> – Sussiste.	223
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta – Relata – Esclusione.	224
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Irreperibilità del destinatario – Invio raccomandata informativa – Criteri.	224

	Pag.
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo del servizio postale – Irreperibilità relativa del destinatario – Legge n. 890 del 1982 – Applicazione – Sussiste – Avviso di ricevimento di raccomandata informativa <i>ex art. 140 c.p.c.</i> – Mancata produzione – Nullità della cartella – Sussiste. <i>Nota dell'avv. Marta Ancona.</i>	224
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Deposito presso la casa comunale – Relata – Giustificazioni del ricorso alla procedura <i>ex art. 140 c.p.c.</i> – Omissione – Inesistenza della notifica – Sussiste.	229
NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Prova – Ristampe ad uso interno – Inutilizzabilità – Sussiste.	229
<b>Disposizioni tributarie di carattere generale</b>	
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Avviso di accertamento – Sentenza di annullamento – Eliminazione del titolo esecutivo – Sussiste – Azione di riscossione – Illegittimità – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Laura Castaldi.</i>	230
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Avviso di accertamento – Definitività per mancanza di impugnazione – Istanza in autotutela – Diniego – Impugnazione sulla fondatezza della pretesa – Illegittimità dell'azione – Sussiste.	235
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione di imposta – Emendabilità – Sussiste.	235
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione di imposta – Emendabilità – Anche in sede contenziosa – Sussiste.	236
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Estinzione dell'obbligazione tributaria con modalità compensativa – Art. 8, c. 1, della legge n. 212 del 2000 – Emanazione dei regolamenti di attuazione previsti – Mancanza – Compensazione – Compete. <i>Nota dell'avv. Luigi Carbone.</i>	236
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Decesso del contribuente – Qualità di erede – Individuazione – Criteri.	240
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Atto di recupero del credito d'imposta – Notifica entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale – Ravvedimento operoso – Legittimità – Sussiste.	240
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza – Contrasto giurisprudenziale – Inapplicabilità – Sussistenza.	241
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Atto di diniego condono – Obbligo di motivazione – Sussiste.	241

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni per violazioni tributarie – Misure cautelari – Requisito del <i>periculum in mora</i> – Individuazione – Criteri.	Pag. 241
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Accertamento – Istruttoria – Invito al contraddittorio – Contenuto – Valenza.	242
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 6, comma 4, della legge n. 212 del 2000 – Richiesta di documenti in possesso dell'Amministrazione – Invalidità dell'atto impositivo – Non sussiste.	243
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Indicazione delle modalità di proposizione del ricorso – Mancanza o errore – Conseguenze.	243
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Difetto di motivazione dell'atto impositivo – Diritto di difesa pienamente esercitato – Nullità dell'atto – Non sussiste.	243
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Avviso di accertamento emesso <i>ante tempus</i> – Motivi di urgenza – Mancata indicazione – Conseguenze – Illegittimità dell'avviso – Sussiste.	244
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Accertamento anticipato – Decadenza annualità accertata – Carattere di urgenza – Sussiste.	244
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Accertamento anticipato – Segnalazione di ipotesi di reato – Motivo di particolare e giustificata urgenza – Sussiste – Nullità – Non sussiste.	245
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Verifica fiscale – Permanenza dei verificatori – Termine ordinatorio – Giorni di effettiva presenza – Onere della prova – Incombe sul contribuente.	245
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Termini per la verifica – Consecutività dei trenta giorni – Non sussiste.	245
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Incompatibilità del condono <i>ex lege</i> n. 289 del 2002 con la direttiva n. 77/388/CE – Sanzioni – Inapplicabilità – Tutela dell'affidamento – Necessità – Sussiste.	246
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Onlus – Iscrizione all'anagrafe – Limiti per gli emolumenti agli organi associativi – Mancata previsione statutaria – Rilevanza – Non sussiste.	246

## AUTORI DELLE NOTE

	Pag.
PAOLO AMMIRATI, dottore commercialista, diploma di Master in diritto e pratica tributaria: <i>“La linea di confine dell’accertamento antieconomico, tra imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto”</i> .	135
MARTA ANCONA, avvocato tributarista, dottore di ricerca in “Pubblica amministrazione dell’economia e delle finanze” nell’Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”: <i>“Notifica a soggetti temporaneamente irreperibili o notifica al portiere dello stabile, due fattispecie differenti”</i> .	225
MARIO AULENTA, ricercatore di diritto tributario nell’Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”, avvocato, dottore commercialista: <i>“La suggestiva eco di mai sopite questioni nel credito d’imposta”</i> .	54
MARTA BASILE, dottore di ricerca in “Pubblica amministrazione dell’economia e delle finanze” nell’Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”: <i>“Indagini finanziarie: la centralità del contraddittorio”</i> .	127
LUIGI CARBONE, avvocato tributarista: <i>“La concreta attuazione del diritto alla compensazione tributaria”</i> .	236
LAURA CASTALDI, professore associato di diritto tributario nell’Università degli studi di Siena: <i>“Avvisi di recupero crediti e ruoli di riscossione”</i> .	230
WALTER CELENTANO, consigliere della Corte di Cassazione: <i>“Il giudicato interno: usi certi e meno certi; ovvero, le smanie per la sentenziatura”</i> .	194
PAOLO CENTORE, avvocato tributarista, professore a contratto nell’Università di Parma: <i>“Sanzioni per l’omesso reverse charge: evoluzione normativa e interpretativa”</i> .	88
ANNA RITA CIARCIA, ricercatore di diritto tributario nella Seconda Università degli Studi di Napoli: <i>“Il giudice tributario non può sostituirsi alle parti nella ricerca del materiale probatorio”</i> .	171
MAURIZIO CIVES, avvocato tributarista, diploma di Master in diritto e pratica tributaria: <i>“L’impugnazione dell’estratto di ruolo”</i> .	181
NICO DE SANTIS, avvocato tributarista, diploma di Master in diritto e pratica tributaria: <i>“La linea di confine dell’accertamento antieconomico, tra imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto”</i> .	135
NICOLA FORTUNATO, professore aggregato di diritto tributario nell’Università La Sapienza di Roma: <i>“Il trattamento fiscale del ‘badwill’, tra simmetrie del reddito di impresa e neutralità delle operazioni straordinarie”</i> .	28

MASSIMILIANO GIORGI, professore aggregato di diritto tributario nell'Università La Sapienza di Roma: <i>"Iva: detrazione e rimborso dell'imposta a monte in assenza di operazioni a valle"</i> .	Pag. 78
MARCO GREGGI, professore associato di diritto tributario nell'Università di Ferrara, <i>"Spese di pubblicità e di rappresentanza nella determinazione del reddito imponibile"</i> .	35
LUIGI IACOBELLIS, avvocato, dottore di ricerca in "Pubblica amministrazione dell'economia e delle finanze", assegnista di ricerca nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro": <i>"Il principio del consolidamento del criterio impositivo"</i> .	98
GIUSEPPE INGRAO, professore associato di diritto tributario nell'Università di Messina: <i>"Considerazioni a sostegno dell'efficacia interruttiva della prescrizione dell'iscrizione di ipoteca sugli immobili da parte di Equitalia"</i> .	211
MARCO LIGRANI, dottore commercialista, presidente commissione "accertamento, contenzioso, mediazione e riscossione" dell'ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Bari: <i>"Gli accertamenti da antieconomicità"</i> .	141
GIUSEPPE MELIS, professore straordinario di diritto tributario della Università Luiss Guido Carli di Roma: <i>"Revisione catastale ex art. 1, comma 335, legge n. 311 del 2004 ed obbligo di "doppia" motivazione"</i> .	104
MARIA PIA NASTRI, professore aggregato di diritto tributario nell'Università Suor Orsola Benincasa di Napoli: <i>"Il diritto al rimborso in caso di errori formali o omissione di dichiarazione. Interpretazione sostanzialistica. Rimessione alla Corte di Cassazione a Sezioni Unite"</i> .	83
NICOLAVITO POLISENO, avvocato tributarista, diploma di Master in diritto e pratica tributaria: <i>"L'impugnazione dell'estratto di ruolo"</i> .	181
PAOLO PURI, professore associato diritto tributario nell'Università del Sannio: <i>"La scorciatoia dell'uso del valore accertato ai fini del registro per tassare le plusvalenze reddituali"</i> .	45
LUIGI RICCARDI, avvocato tributarista, dottorando di ricerca in "Pubblica amministrazione dell'economia e delle finanze" nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro": <i>"Limiti al perimetro di estensione della presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria"</i> .	151
GIANLUCA SELICATO, professore aggregato di diritto tributario nella facoltà di giurisprudenza nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro": <i>"La rideterminazione del reddito accertato in via sintetico-redditometrica ad opera del giudice tributario"</i> .	158

ANTONIO URICCHIO, professore ordinario di diritto tributario, Magnifico Rettore dell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro": <i>"La delicata questione della tassabilità dei risarcimenti dovuti a fronte del danno biologico subito per l'attività di lavoro prestata presso lo stabilimento Ilva"</i> .	Pag. 21
---	------------

### CURATORE

ALESSIO MÀTTERA, avvocato, funzionario del Servizio finanze della Regione Puglia, cultore del diritto tributario presso l'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro", coordinatore della redazione del Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia.

### AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI

WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione	Pag. 23, 26, 95, 120, 178, 190, 194, 216, 221, 242,
---	---

### CONTRIBUTI DOTTRINALI

PIETRO BORIA, professore ordinario di diritto tributario nell'Università La Sapienza di Roma: <i>"La cooperazione tra Amministrazioni finanziarie in tema di accertamento e riscossione dei tributi nell'ordinamento europeo"</i> .	292
WALTER CELENTANO, consigliere della Corte di Cassazione: <i>"La motivazione delle sentenze: note sui precetti giuridici di riferimento, sulla struttura della motivazione e sullo stile della stessa"</i> .	265
MARIO CICALA, presidente della sezione tributaria della Corte di Cassazione: <i>"L'applicazione dell'irap ai lavoratori autonomi: problemi aperti"</i> .	62
GIANFRANCO GAFFURI, professore ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Milano: <i>"Ancora sulla transazione fiscale concordataria"</i> .	278
GALLO FRANCO, professore ordinario di diritto tributario, presidente emerito della Corte Costituzionale: <i>"Due "temi caldi" che gli studiosi di diritto tributario dovrebbero approfondire: la nozione di tributo e l'autonomia tributaria degli enti territoriali"</i> .	13
ANDREA PARLATO, professore ordinario di diritto finanziario, Benemerito dell'Ateneo di Palermo: <i>"La 'normalità' in diritto tributario"</i> .	19

ENNIO ATTILIO SEPE, presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia, sostituto procuratore generale della Corte di Cassazione: <i>“Spunti di riflessione sull’attuazione della legge delega in materia di giustizia tributaria”</i> .	Pag. 248
FRANCESCO TESAURO, professore ordinario di diritto tributario nell’Università di Milano Bicocca: <i>“Inopponibilità vs riqualificazione del negozio elusivo”</i> .	257
VICTOR UCKMAR, professore emerito di diritto tributario nell’Università di Genova: <i>“Amare esperienze di un cultore di diritto tributario”</i> .	287

#### GARANTE DEL CONTRIBUENTE

SALVATORE PARACAMPO, <i>“Relazione annuale – Anno 2014”</i> .	Pag. 301
<i>“Una piccola assurdità nell’ordinamento processuale tributario”</i> .	309

## COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA\*

	Pag.		Pag.
Sez. XXIII n. 319 del 12/02/2015	241	Sez. XIII n. 1534 parte I del 02/07/2014	27
Sez. X n. 2552 del 11/12/2014	246	Sez. XIII n. 1534 parte II del 02/07/2014	151
Sez. X n. 2462 del 01/12/2014	155	Sez. XIII n. 1538 del 02/07/2014	210
Sez. X n. 2422 del 27/11/2014	75	Sez. III n. 1516 del 30/06/2014	178
Sez. X n. 2423 del 27/11/2014	187	Sez. XI n. 1523 del 27/06/2014	82
Sez. VI n. 2245 del 11/11/2014	125	Sez. XI n. 1530 del 27/06/2014	193
Sez. XIII n. 2214 del 10/11/2014	82	Sez. V n. 1458 del 25/06/2014	118
Sez. XXII n. 2161 del 03/11/2014	43	Sez. XV n. 1463 del 25/06/2014	166
Sez. VII n. 2144 del 28/10/2014	96	Sez. V n. 1456 parte II del 25/06/2014	192
Sez. III n. 2131 del 27/10/2014	122	Sez. V n. 1456 parte I del 25/06/2014	216
Sez. III n. 2134 del 27/10/2014	179	Sez. VIII n. 1445 del 24/06/2014	164
Sez. XI n. 2052 del 20/10/2014	214	Sez. VII n. 1453 del 24/06/2014	245
Sez. XXII n. 2100 del 20/10/2014	240	Sez. VI n. 1490 del 23/06/2014	76
Sez. I n. 2005 del 13/10/2014	165	Sez. VI n. 1489 del 23/06/2014	87
Sez. III n. 1986 del 09/10/2014	123	Sez. VI n. 1491 del 23/06/2014	156
Sez. XXIII n. 1953 parte I del 03/10/2014	149	Sez. XXVIII n. 1413 del 18/06/2014	59
Sez. XXIII n. 1953 parte II del 03/10/2014	192	Sez. VI n. 1375 del 17/06/2014	140
Sez. I n. 1916 del 30/09/2014	121	Sez. I n. 1318 del 09/06/2014	187
Sez. I n. 1914 del 29/09/2014	126	Sez. VII n. 1300 del 09/06/2014	188
Sez. VIII n. 1894 del 26/09/2014	25	Sez. VII n. 1298 del 09/06/2014	224
Sez. VII n. 1882 del 26/09/2014	246	Sez. VI n. 1239 del 03/06/2014	45
Sez. XXII n. 1872 del 22/09/2014	119	Sez. VI n. 1241 del 03/06/2014	170
Sez. XI n. 1774 del 08/09/2014	206	Sez. X n. 1235 parte I del 29/05/2014	61
Sez. XI n. 1769 del 08/09/2014	235	Sez. X n. 1227 del 29/05/2014	189
Sez. XI n. 1688 del 22/07/2014	42	Sez. X n. 1235 parte II del 29/05/2014	190
Sez. VII n. 1672 parte I del 22/07/2014	115	Sez. V n. 1209 del 29/05/2014	210
Sez. VII n. 1678 del 22/07/2014	177	Sez. V n. 1203 del 27/05/2014	132
Sez. VII n. 1680 del 22/07/2014	179	Sez. V n. 1205 del 27/05/2014	157
Sez. VII n. 1681 del 22/07/2014	192	Sez. VI n. 1188 del 26/05/2014	44
Sez. VII n. 1672 parte II del 22/07/2014	203	Sez. VI n. 1184 del 26/05/2014	156
Sez. VII n. 1677 del 22/07/2014	209	Sez. XXVII n. 1201 parte I del 26/05/2014	178
Sez. VII n. 1672 parte I del 22/07/2014	220	Sez. XXVII n. 1201 parte III del 26/05/2014	209
Sez. XI n. 1686 del 22/07/2014	221	Sez. XXVII n. 1201 parte II del 26/05/2014	224
Sez. VII n. 1673 del 22/07/2014	223	Sez. VI n. 1148 del 20/05/2014	26
Sez. VII n. 1668 parte I del 21/07/2014	25	Sez. VI n. 1151 del 20/05/2014	77
Sez. VII n. 1668 parte II del 21/07/2014	149	Sez. VI n. 1150 del 20/05/2014	132
Sez. XIII n. 1665 del 18/07/2014	119	Sez. VII n. 1111 del 15/05/2014	53
Sez. V n. 1635 del 15/07/2014	115	Sez. VII n. 1113 parte I del 15/05/2014	148
Sez. X n. 1561 del 07/07/2014	141	Sez. VII n. 1113 parte II del 15/05/2014	175
Sez. X n. 764 del 07/07/2014	203	Sez. XI n. 1127 del 15/05/2014	244

\* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

Sez. XIV n. 1065 del 12/05/2014	150	Sez. VIII n. 492 del 26/02/2014	42
Sez. XXIII n. 1077 del 09/05/2014	78	Sez. V n. 456 del 25/02/2014	96
Sez. XIII n. 996 del 29/04/2014	187	Sez. V n. 459 del 25/02/2014	155
Sez. VI n. 905 del 15/04/2014	78	Sez. III n. 446 del 24/02/2014	60
Sez. VII n. 889 del 15/04/2014	97	Sez. XIV n. 419 del 20/02/2014	206
Sez. I n. 882 del 14/04/2014	122	Sez. XIV n. 422 del 20/02/2014	217
Sez. VIII n. 871 del 14/04/2014	150	Sez. X n. 349 del 14/02/2014	60
Sez. VIII n. 876 del 14/04/2014	188	Sez. VII n. 338 del 14/02/2014	146
Sez. XV n. 859 del 11/04/2014	126	Sez. XI n. 387 del 14/02/2014	215
Sez. XIII n. 872 del 11/04/2014	207	Sez. XXIII n. 359 del 13/02/2014	125
Sez. XIV n. 803 del 02/04/2014	163	Sez. XXIII n. 360 del 13/02/2014	215
Sez. XIV n. 801 del 02/04/2014	209	Sez. VIII n. 294 del 11/02/2014	245
Sez. VI n. 786 del 01/04/2014	180	Sez. XIII n. 314 del 10/02/2014	244
Sez. V n. 776 del 01/04/2014	207	Sez. XI n. 211 del 24/01/2014	146
Sez. III n. 768 del 31/03/2014	168	Sez. XI n. 204 del 24/01/2014	166
Sez. VII n. 695 del 24/03/2014	24	Sez. XI n. 209 del 24/01/2014	168
Sez. I n. 720 del 24/03/2014	121	Sez. XIV n. 194 del 24/01/2014	235
Sez. VII n. 696 del 24/03/2014	163	Sez. XXIII n. 158 del 23/01/2014	95
Sez. VIII n. 684 del 24/03/2014	175	Sez. XXIII n. 117 del 17/01/2014	169
Sez. XIII n. 677 del 24/03/2014	220	Sez. VIII n. 38 del 13/01/2014	102
Sez. XXVIII n. 613 del 14/03/2014	132	Sez. VIII n. 37 del 13/01/2014	240
Sez. XI n. 623 del 14/03/2014	206	Sez. XXVIII n. 3 del 03/01/2014	217
Sez. XXVIII n. 617 del 14/03/2014	218	Sez. XXIII n. 345 del 20/12/2013	43
Sez. XV n. 549 del 07/03/2014	77	Sez. VII n. 72 del 18/12/2013	54
Sez. XV n. 586 parte I del 07/03/2014	116	Sez. X n. 179 parte II del 10/12/2013	241
Sez. XV n. 585 del 07/03/2014	127	Sez. XXIV n. 322 del 03/12/2013	60
Sez. XV n. 580 del 07/03/2014	147	Sez. X n. 171 del 19/11/2013	131
Sez. XV n. 559 del 07/03/2014	181	Sez. X n. 169 del 19/11/2013	205
Sez. XV n. 586 parte II del 07/03/2014	243	Sez. XXV n. 24 del 06/11/2013	190
Sez. XI n. 530 del 28/02/2014	208	Sez. X n. 153 parte I del 05/11/2013	186
Sez. X n. 507 del 27/02/2014	75	Sez. X n. 153 parte II del 05/11/2013	208
Sez. X n. 508 del 27/02/2014	193	Sez. X n. 152 del 05/11/2013	230

**COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALI\***

<b>BARI</b>	Pag.	<b>BRINDISI</b>	Pag.
Sez. III n. 97 del 22/01/2015	116	Sez. I n. 1147 del 22/10/2014	134
Sez. X n. 3167 del 12/12/2014	205	Sez. II n. 1032 del 16/09/2014	118
Sez. XI n. 3188 del 12/12/2014	229	Sez. IV n. 987 parte I del 29/08/2014	170
Sez. IV n. 3150 del 10/12/2014	222	Sez. IV n. 987 parte II del 29/08/2014	245
Sez. IV n. 2586 del 30/10/2014	224	Sez. I n. 934 del 22/07/2014	76
Sez. IV n. 2500 del 24/10/2014	135	Sez. I n. 904 del 22/07/2014	217
Sez. VI n. 2397 del 16/10/2014	123	Sez. IV n. 813 del 19/06/2014	176
Sez. IX n. 2384 parte I del 16/10/2014	223	Sez. III n. 797 del 16/06/2014	24
Sez. IX n. 2384 parte II del 16/10/2014	236	Sez. I n. 698 del 21/05/2014	125
Sez. IV n. 2106 del 24/09/2014	157	Sez. I n. 661 del 15/05/2014	165
Sez. I n. 1554 del 23/06/2014	114	Sez. I n. 611 del 07/05/2014	87
Sez. II n. 1150 del 13/05/2014	146	Sez. I n. 610 del 07/05/2014	181
Sez. XV n. 1006 parte I del 30/04/2014	113	Sez. IV n. 565 del 06/05/2014	94
Sez. XV n. 1006 parte II del 30/04/2014	243	Sez. IV n. 566 del 06/05/2014	219
Sez. XXII n. 839 del 31/03/2014	205	Sez. I n. 246 del 14/02/2014	207
Sez. IV n. 742 del 24/03/2014	148		
Sez. II n. 679 del 19/03/2014	118	<b>FOGGIA</b>	Pag.
Sez. XVII n. 605 del 10/03/2014	155	Sez. I n. 70 del 23/01/2015	115
Sez. XII n. 478 del 24/02/2014	25	Sez. VI n. 2625 del 03/12/2014	177
Sez. VI n. 460 del 20/02/2014	35	Sez. IV n. 2523 del 18/11/2014	75
Sez. X n. 300 del 05/02/2014	169	Sez. VII n. 2088 del 14/10/2014	94
Sez. X n. 199 del 27/01/2014	53	Sez. VI n. 1633 del 10/07/2014	97
Sez. XVII n. 124 del 20/01/2014	163	Sez. III n. 1612 del 09/07/2014	133
Sez. VIII n. 99 del 15/01/2014	177	Sez. IV n. 1554 del 02/07/2014	120
Sez. VI n. 35 del 09/01/2014	119	Sez. I n. 1430 del 25/06/2014	114
Sez. XVII n. 180 del 16/12/2013	35	Sez. VII n. 1322 del 11/06/2014	218
Sez. XVII n. 176 del 16/12/2013	61	Sez. VII n. 1072 del 12/05/2014	175
Sez. IV n. 277 del 11/12/2013	27	Sez. I n. 874 del 14/04/2014	242
Sez. IV n. 263 del 27/11/2013	102	Sez. VII n. 578 del 10/03/2014	193
Sez. VI n. 168 del 14/11/2013	167	Sez. VI n. 281 del 11/12/2013	222
Sez. VIII n. 205 del 13/11/2013	102	Sez. VI n. 246 del 08/11/2013	98
Sez. IV n. 247 del 13/11/2013	151		

\* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

<b>LECCE</b>	<b>Pag.</b>	<b>TARANTO</b>	<b>Pag.</b>
Sez. V n. 2751 del 31/07/2014	236	Sez. IV n. 2804 del 03/11/2014	229
Sez. I n. 1410 del 14/04/2014	167	Sez. I n. 2509 del 30/09/2014	147
Sez. I n. 1409 del 14/04/2014	241	Sez. I n. 1874 del 02/07/2014	216
Sez. I n. 115 del 04/02/2014	103	Sez. I n. 1320 del 21/05/2014	166
Sez. II n. 635 del 31/12/2013	126	Sez. IV n. 656 del 07/03/2014	21
Sez. IV n. 1350 del 16/12/2013	189	Sez. I n. 217 del 24/01/2014	176
		Sez. I n. 155 del 17/01/2014	208
		Sez. I n. 42 del 08/01/2014	122
		Sez. I n. 56 del 08/01/2014	169
		Sez. I n. 61 del 08/01/2014	170
		Sez. I n. 60 del 08/01/2014	180
		Sez. II n. 4 del 07/01/2014	44



In copertina:

**Robert de Vagondy,**

**Parte settentrionale del Regno di Napoli, 1748,**

incisione su rame (rielaborazione colorimetrica)

(tratta dal volume *Bari nelle antiche stampe*,

a cura di

Livia Semerari, Gaetano Vignola e Franco Introna,

Mario Adda editore, Bari, 2006)

ISBN 978-88-7949-650-6



9 788879 496506