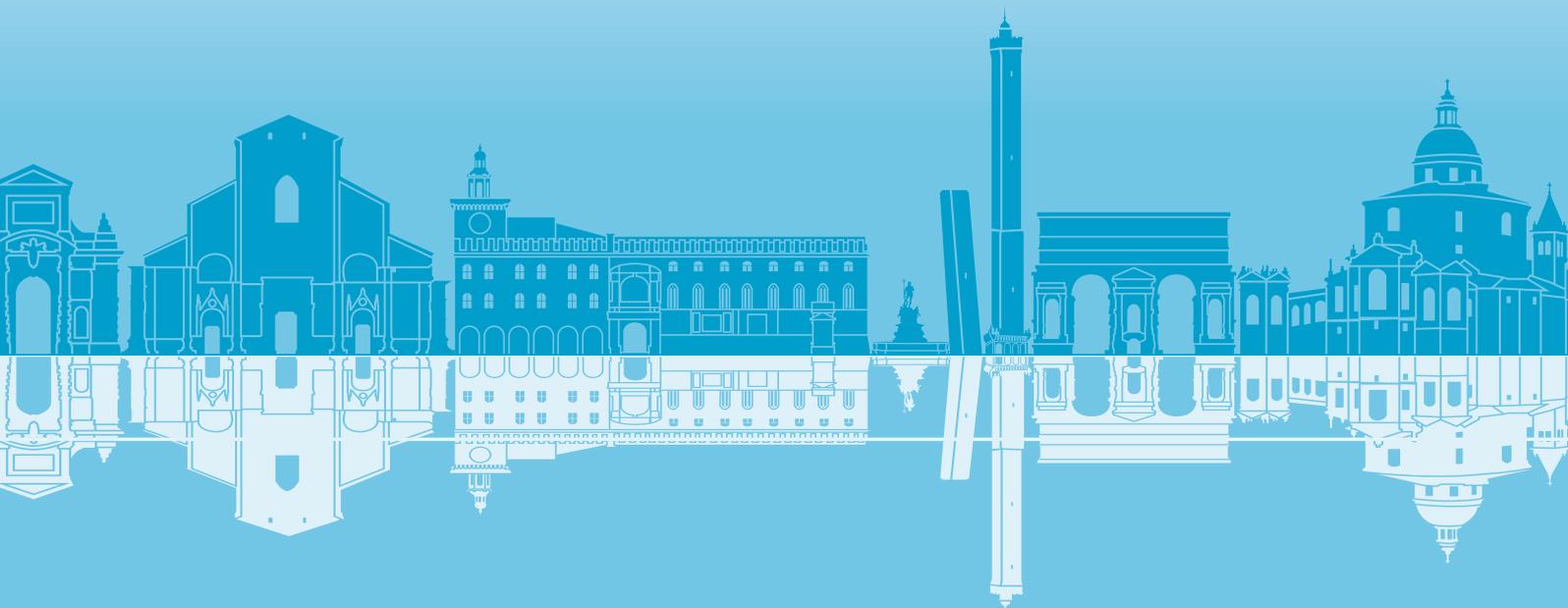




Commissione tributaria regionale
per l'Emilia-Romagna

Massimario 2018



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
EMILIA-ROMAGNA

MASSIMARIO 2018



**UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI FERRARA**
- EX LABORE FRUCTUS -

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
per L'EMILIA-ROMAGNA

Presidente dell'Ufficio del Massimario
Cesare Lamberti

Dirigente della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Cristina Bulzacchelli

Collaboratori dell'Ufficio del Massimario
Marco Greggi
Renato Sebastianelli

Segreteria di redazione dell'Ufficio del Massimario
Gianvito Mastropasqua

Componenti dell'Ufficio del Massimario
Gino Cirelli
Riccardo Fabbri
Francesco Fiore
Patrizia Foiera
Mirella Guicciardi
Sandro Labanti
Mauro Ravaioli
Erminio Retus

Presentazione del Massimario 2018

È continuato, sull'onda dell'apprezzamento riscosso dalla precedente, l'impegno dell'Ufficio che ha dato luogo alla terza edizione del nostro Massimario.

La sua uscita è stata possibile grazie all'entusiasmo dei Colleghi della Commissione che tutti, nessuno escluso, hanno redatto sentenze di considerevole qualità che hanno contribuito ad arricchire il panorama della giurisprudenza della nostra Regione, oltre che dirimere le controversie con l'Amministrazione finanziaria, come è compito primario di noi magistrati.

Una novità di sicuro rilievo è il collegamento dell'Ufficio del Massimario con il magistrato addetto all'analogo servizio presso il Ministero e l'integrazione dei componenti in servizio presso la Commissione con i rappresentanti degli ordini professionali. A ciascuno è stato chiesto un approfondimento delle problematiche giurisprudenziali più rilevanti oggetto di massimazione, in modo da permettere agli utenti, professionisti e addetti agli Uffici, di meglio orientarsi in una disciplina divenuta più complessa e delicata nel tempo. Anche per questo, un sentito ringraziamento a tutti i componenti la struttura, Gino Cirelli, Riccardo Fabbri, Francesco Fiore, Patrizia Foiera, Mirella Guicciardi, Sandro Labanti, Mauro Ravaioli, Erminio Retus, Renato Sebastianelli, nonché a Lorenzo De Lorenzis e a Ivano Bandini. Un ringraziamento particolare va alla dottoressa Giovanna Capponcelli per il contributo sulla tutela cautelare in corso di giudizio.

Il collegamento del volume con il processo tributario telematico è stato assicurato da un vademecum opera della dottoressa Patrizia Foiera.

È proseguito il coinvolgimento del territorio nel suo insieme con l'aggiunta delle massime delle Commissioni provinciali della nostra Regione, frutto della disponibilità sempre costante dei colleghi Presidenti e delle Segreterie oltre che dei massimatori locali.

L'anima del massimario rimane ancora il professor Marco Greggi. Alla Sua opera in prima persona, si deve la redazione dei testi riguardanti l'intera Commissione regionale, oltre che il doppio indice, cronologico e analitico che contribuiscono a rendere concretamente fruibile l'intera opera oltre che pienamente in linea con altre analoghe presenti sul mercato. Da noi tutti un sentito ringraziamento.

Insomma un volume in crescita, come è stato l'impegno del sig. Gianvito Mastropasqua attento non solo nelle attività di verifica ma soprattutto nel costante miglioramento della fruibilità dell'opera per il lettore.

Un'edizione che della precedente ha condiviso gli aspetti positivi e ne ha ancora implementato i contenuti, ponendo significativi fondamenti per la sua continuazione, con l'entusiasmo sempre presente del professor Adriano Di Pietro e di coloro che hanno offerto la loro disinteressata disponibilità e ai quali va il nostro più sentito ringraziamento.

Bologna, 8 marzo 2019

Cristina Bulzacchelli

Cesare Lamberti

INDICE GENERALE

MASSIME

DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA ROMAGNA	5
Commissione tributaria Regionale per l'Emilia Romagna	7

MASSIME

DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI	179
Commissione tributaria provinciale di Bologna	181
Commissione tributaria provinciale di Ferrara	190
Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena	196
Commissione tributaria provinciale di Modena	201
Commissione tributaria provinciale di Parma	207
Commissione tributaria provinciale di Piacenza	210
Commissione tributaria provinciale di Ravenna	214
Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia	218
Commissione tributaria provinciale di Rimini	222

CONTRIBUTI DOTTRINALI **225**

La rappresentanza processuale dell'Agenzia delle Entrate Riscossione nel giudizio di Cassazione e nei giudizi di merito di Cesare Lamberti	227
--	-----

Il processo tributario telematico di Patrizia Foiera	231
---	-----

Presupposti, condizioni e limiti del giudizio di revocazione nel processo tributario di Marco Greggi	238
---	-----

Il reddito d'impresa - Società "a ristretta base" di Mirella Guicciardi	245
--	-----

Le dichiarazioni dei terzi nel processo tributario di Mauro Ravaioli	248
---	-----

L'abuso del diritto di Erminio Retus	251
---	-----

I principali orientamenti della Commissione tributaria regionale per l'Emilia Romagna in tema di spese del giudizio di Renato Sebastianelli	255
---	-----

CONTRIBUTI ESTERNI **259**

La sospensione cautelare del deliberato in equilibrio con il principio di immediata esecutività di Giovanna Capponcelli	261
---	-----

INDICE CRONOLOGICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA ROMAGNA **265**

INDICE ANALITICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA ROMAGNA **277**

**MASSIME DELLA
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
PER L'EMILIA-ROMAGNA**

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
PER L'EMILIA-ROMAGNA**

Presidente: Cesare Lamberti

Massimatore: Marco Greggi

Sentenza n. 0008/2018, del 02.01.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Maria Silvia Giorgi.

Accertamento - imposte sui redditi - redditometro - famiglia fiscale - rileva - sua considerazione - è necessaria.

Redditometro - presunzione semplice - è tale.

Non è adeguatamente comprovato l'accertamento sintetico redditometrico che ometta di tenere conto dei redditi dichiarati da coniuge del contribuente sottoposto a verifica (la cd. "Famiglia fiscale") qualora questi siano di entità tale da giustificare il possesso dei beni valorizzati dall'Ufficio.

In ogni caso l'accertamento cd. "redditometrico" costituisce presunzione semplice che non legittima la rettifica del reddito qualora non sia comprovato da elementi ulteriori.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38

Cass. 23554/2012.

Sentenza n. 0013/2018, del 02.01.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Paolo Palladino.

Redditometro - presunzione legale - è tale.

Redditometro - beni indice - mantenimento - considerazione del nucleo familiare - non è necessaria.

Redditometro - bene strumentale all'attività d'impresa - prova - spetta al contribuente - esclusività dell'impiego imprenditoriale - è necessaria.

La disciplina dell'accertamento redditometrico recata dall'art. 22, d.l. 78/2010 (cd. "nuovo redditometro") non può essere oggetto di applicazione retroattiva a periodi d'imposta pregressi, per espressa previsione di legge.

La presunzione di cui all'art. 38, d.P.R. 600/1973 è da considerarsi legale "iuris tantum": ne consegue che l'accertamento redditometrico non ha la necessità di fondarsi su elementi ulteriori al di fuori di quelli previsti dalla norma di legge e dalla disciplina regolamentare che ne costituisce attuazione, né la redditività dei beni indice può essere ridotta in ragione di un asserito contributo degli altri membri del nucleo familiare la mantenimento degli stessi (nel caso di specie, dei figli maggiorenni ancora dimoranti con i genitori).

Ai fini redditometrici non può essere omissa il riconoscimento dell'autovettura a meno che il contribuente non ne dimostri documentalmente l'afferenza totale all'attività economica (professionale o d'impresa).

d.P.R. n. 600/1973, art. 38; d.m.10/09/1992, art. 2, co.2.

Cass. 19252/2007, 16284/2007, 16832/2014.

Sentenza n. 0015/2018, del 02.01.2018, Sez. 13
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Bruno Lelli.

IRAP - rimborso - istanza - dies a quo - versamento dell'acconto - è tale - versamento del saldo - non rileva.

Il termine di 48 mesi per presentare istanza di rimborso per un tributo ex art. 38, d.P.R. 602/1973 decorre già dalla data di versamento degli acconti, e non da quella del saldo (nella specie, trattasi di rimborso IRAP).

d.P.R. n. 602/1973, art. 38

Cass. 15530/2016, 23074/2008, 21528/2009.

Sentenza n. 0016/2018, del 02.01.2018, Sez. 12
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente ed Estensore: Maria Silvia Giorgi.

Accertamento induttivo - lavoratore autonomo - rimanenze - asserita antieconomicità dell'attività - non sono sufficienti - invalidità dell'atto - consegue.

L'accertamento induttivo di un maggior reddito che si fonda sulla rilevazione delle rimanenze nonché sull'asserita antieconomicità dell'attività svolta non può trovare conferma se indirizzato a lavoratore autonomo professionista (nel caso di specie, un odontoiatra). Osta a tale conclusione la sostanziale trascurabilità delle rimanenze nel quadro dell'attività professionale (nel caso di specie, guanti monouso e bicchieri di plastica) di per sé inadeguate a vincere la contabilità regolarmente tenuta, la coerente e la congruità agli studi di settore e il fatto che il professionista de quo tornava al lavoro dopo una prolungata sospensione dall'attività per motivi di salute.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38, co. 1, lett. d.

Sentenza n. 0018/2018, del 03.01.2018, Sez. 11
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Alberto Conti.

Iscrizione ipotecaria - origine non tributaria del credito - giurisdizione tributaria - non sussiste.

Fondo patrimoniale - opponibilità all'erario - presupposto - estraneità del debito all'interesse familiare - è tale - onere della prova - spetta al contribuente.

Non rientra nella giurisdizione del giudice tributario l'impugnazione di iscrizioni d'ipoteca qualora il credito a garanzia del quale esse sono disposte abbia natura previdenziale.

Il conferimento di un bene in fondo patrimoniale non impedisce l'iscrizione di ipoteca sullo stesso, a tutela di crediti erariali, qualora il contribuente, anche in sede di gravame avverso l'iscrizione, non dimostri che il debito tributario sia emerso per il reddito estraneo alle esigenze di sostentamento del nucleo familiare.

d.P.R. n. 602/1973, artt. 50, 77; d.lgs. n. 546/1992, art. 19, co. 1; artt. 169, 170, 2697, 2808 Cod. civ.

Sentenza n. 0021/2018, del 05.01.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Mancini, Relatore: Rita Chierici.

Avviso di accertamento - prova - è necessaria - documentazione assunta nei confronti di soggetti terzi- produzione in giudizio - è necessaria.

Non è provato (e conseguentemente deve essere annullato) l'atto di accertamento che si fondi su verifiche svolte nei confronti di un soggetto terzo, recepite in un verbale di constatazione che non viene però allegato agli atti. (Nel caso di specie l'Ufficio aveva riqualficato un contratto di appalto in somministrazione di manodopera, conseguentemente inibendo all'appaltatore la deducibilità del costo ai fini IRAP e la detraibilità dell'imposta. Dagli atti emergeva tuttavia che nessuna attività di verifica era stata svolta nei confronti del soggetto accertato, mentre l'intero impianto probatorio, peraltro non prodotto in giudizio, verteva esclusivamente sulla controparte contrattuale).

d.lgs. n. 276/2003, artt. 4, 5, 14, co. 4 bis;

d.lgs. n. 446/1997, art. 5, co.3; d.P.R. 633/1972, art. 19, co. 2.

Sentenza n. 0027/2018, del 05.01.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Mancini, Relatore: Gianluigi Morlini.

IVA - frode carousel - connivenza del cessionario - è necessaria - onere della prova - spetta all'Ufficio.

Frode carousel - *thema probandum* - consapevolezza effettiva o presumibile della frode - è tale.

Nel caso di asserita “frode carosello” l'Ufficio procedente che intende negare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta in via di rivalsa deve non solo provare la frode del cedente, ma anche la connivenza del cessionario (che sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode utilizzando l'ordinaria diligenza), anche mediante presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

In assenza di siffatta prova la detrazione dell'imposta indicata in fattura deve essere confermata anche in caso di omesso versamento della medesima da parte del soggetto cedente.

d.P.R. n. 633/1972, art. 19

Cass. 17818/2016, 4353/2016, 28683/2015, 428/2015.

Sentenza n. 0031/2018, del 05.01.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Gianluigi Morlini.

Processo tributario - intervento adesivo dipendente -notifica precedente all'impugnazione - inammissibilità - consegue - revocabilità della sentenza - non è possibile.

L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario notificato all'Amministrazione finanziaria prima del gravame contro l'atto impositivo è inammissibile.

Non può essere oggetto di revocazione la sentenza che abbia dichiarato siffatta inammissibilità dopo che sulla stessa vi sia stata espressa contestazione

d.lgs. n. 546/1992, art. 64; art. 395, co. 4 C.p.c.

Sentenza n. 0032/2018, del 05.01.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Antonio Mancini.

Imposta di registro - acquisto di terreni - piano urbanistico particolareggiato - agevolazione - presupposti - esecuzione delle opere di urbanizzazione - non è sufficiente - esecuzione dell'opera edile da parte del medesimo soggetto - è necessaria.

L'agevolazione ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (di cui all'art. 1 della Tariffa allegata al d.P.R. 131/1986, e che prevede l'applicazione del tributo con un'aliquota dell'1%) è condizionata al fatto che l'utilizzo edificatorio dell'area avvenga nei termini previsti dalla legge. A tal fine è altresì necessario che ciò avvenga a cura dello stesso soggetto che ha effettuato l'acquisto, a nulla rilevando che questo abbia provveduto solamente ad assolvere agli oneri di urbanizzazione. (Nel caso di specie il contribuente aveva provveduto ad assolvere agli oneri di urbanizzazione ed aveva eccepito in contenzioso che il suo dante causa era ancora nei termini per utilizzare il terreno a fini edificatorio come previsto dalla convenzione stipulata).

d.P.R. n. 131/1986, Tariffa art. 1; l. 388/2000, art. 33, co. 3.

Cass. 3533/2017.

Sentenza n. 0034/2018, del 05.01.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Mancini, Relatore: Gianluigi Morlini.

Spese di pubblicità e sponsorizzazione - deducibilità - art. 90, co. 8 l. 289/2002 - inerenza - presunzione assoluta - è tale.

La possibilità per l'impresa di dedurre fino a € 400.000 annue per spese di pubblicità e sponsorizzazione a favore dei soggetti rubricati all'art. 90, co. 8 l. 289/2002 reca una presunzione assoluta di inerenza dell'esborso all'attività economica.

Da ciò consegue, dal punto di vista fiscale, la pacifica deducibilità ed inerenza (artt. 108, co. 2 e 109, co. 5 d.P.R. 917/1986).

L'ufficio non può presumere una sovrapposizione di tutte le spese di rappresentanza sostenute con diversi soggetti sponsorizzati qualora la sovrapposizione si sia (asseritamente) verificata nei confronti di uno solo di essi.

l. n. 289/2002, art. 90, co. 8; d.P.R. n. 917/1986, art. 108, co. 2, art. 109, co. 5;

Cass. 21333/2017, 8981/2017, 7202/2017, 5720/2016.

Sentenza n. 0035/2018, del 05.01.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Antonio Mancini

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 131/1986 - natura interpretativa - è tale - natura antielusiva - non è tale - rispetto del principio del contraddittorio - non è necessario.

Imposta di registro - imposte sui redditi - benefici fiscali - abitazione principale - prima casa - cessione di usufrutto a termine della prima casa e acquisto di secondo immobile da adibire alla stessa finalità - natura elusiva - non è tale - legittimità dell'operazione - consegue.

L'art. 20 del d.P.R. 131/1986 è norma di natura interpretativa, che come tale si affianca agli altri canoni ermeneutici, non svolge un ruolo di contrasto all'elusione fiscale (norma cd. "antielusiva") né scaturisce che per la sua applicazione non è necessario il rispetto del principio del contraddittorio.

Non costituiscono operazione elusiva, né tantomeno può essere altrimenti qualificati ex art. 20 d.P.R. 131/1986 i contratti fra loro collegati attraverso i quali il contribuente (nel caso di specie, due coniugi) si spogliano del diritto di usufrutto sull'immobile di loro abitazione (prima casa) a termine e nell'interesse del figlio e successivamente acquistano un secondo immobile godendo dei benefici previsti dalla legge per l'acquisto della propria abitazione principale (e nel caso di specie prima casa), soprattutto quando la nuda proprietà (come nel caso di specie) è oggetto di successiva cessione. (L'Ufficio aveva contestato che la cessione a termine del diritto di usufrutto costituisse atto

prodromico di natura elusiva per poter beneficiare del suddetto regime fiscale incentivante, privandosi temporaneamente della piena proprietà della "prima casa").

d.P.R. n. 131/1986, Tariffa, Parte I, art. 1, nota II *bis*; d.P.R. 601/1973, art. 17; d.P.R. 131/1986, art. 20; l. 208/2015, art. 55, co. 1.

Cass. 6758/2017, 17789/2017.

Sentenza n. 0041/2018, del 10.01.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Marcella Angelini.

Processo tributario - consulenza tecnica d'ufficio - svolgimento delle operazioni peritali - violazione del contraddittorio - non rileva.

Processo tributario - CTU - possibilità per il giudice di fondare diversamente il proprio convincimento - sussiste.

La violazione del principio del contraddittorio nello svolgimento delle attività peritali da parte di CTU non inficia il valore della perizia e non può essere motivo d'appello della sentenza che su essa si basa. Il giudice d'appello può, tuttavia, rivalutare le conclusioni raggiunte dal CTU durante il giudizio di prime cure e discostarsi da esse qualora ne ravvisi la necessità e conformità a giustizia. (Nel caso di specie trattavasi di accertamento di valore di un terreno ceduto, che aveva portato a conclusioni divergenti rispetto a quelle rappresentate dall'UTE).

d.P.R. n. 131/1986, art. 52; d. lgs. n. 546/1992, art. 1, co. 2; art. 195 C.p.c.

Sentenza n. 0046/2018, del 08.01.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Roberto Aponte.

Processo tributario - estinzione medio tempore di società di capitali - estinzione del giudizio - consegue - riassunzione nei confronti dei soci e del liquidatore - non è possibile - effetto - estintivo e successorio - non sussiste.

Processo tributario - società estinta - recupero nei confronti dei soci - interesse ad agire - astratta prospettazione di recupero di imposta - è necessario.

Processo tributario - società estinta - recupero nei confronti dei soci - natura dell'azione - civilistica - è tale cognizione del giudice tributario - sussiste.

L'appello presentato avverso sentenza che estingue il processo radicato da società di capitali che, medio tempore, è stata cancellata dal registro delle imprese, è inammissibile nella misura in cui sia notificato al liquidatore sociale e ai soci della stessa.

La cancellazione della società non determina un fenomeno estintivo successorio nella misura in cui la norma invocata dall'Ufficio (d.P.R. 602/1973, art. 36) configura una azione di responsabilità fondata su diversi requisiti (esige, rispettivamente, la sussistenza di un ruolo in riscossione non soddisfatto

dall'attività di liquidazione e, per i soci, la sussistenza di un patrimonio emerso in sede liquidatoria successivamente distratto a detrimento della pretesa erariale). In questo senso la norma configura un titolo autonomo dell'azione fiscale, ma di natura civilistica e demandato alla cognizione del giudice tributario.

L'azione nei confronti dei soci, in tale contesto (art. 2495 Cod. civ.), è ulteriormente subordinata all'effettivo interesse ad agire dell'Ufficio, inteso come prospettazione del conseguimento di un risultato utile, l'accertamento del quale impone una estensione del *thema probandum* e del *thema decidendum* ulteriormente inammissibile in grado d'appello.

d.P.R. n. 602/1973, art. 36; artt. 1176 e 1218 Cod. civ.; art. 100 C.p.c.

Cass. 11968/2012, 7676/2012, 19611/2015.

Sentenza n. 0049/2018, del 08.01.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Mirko Margiocco.

Conferimento d'azienda - rimanenze - valutazione - prezzo di costo - neutralità dell'operazione - continuità dei valori - è necessaria.

Conferimento d'azienda - violazione di regole contabili - accertamento ex art. 39, co. 1, lett. d, d.P.R. 600/1973 - consegue - accertamento sul socio qualificato - consegue.

Giustifica un accertamento ex art. 39, co. 1, lett. d d.P.R. 600/1973 la discrasia contabile in base alla quale il conferimento di un ramo di azienda (essenzialmente costituito da rimanenze di produzione, nel caso di specie vestiti) sia valorizzato dalla conferitaria a prezzi straordinariamente superiori a quelli di costo impiegati dalla conferente, e in spregio al principio di continuità dei valori contabili.

Tale asimmetria giustifica il recupero della maggiore imposta calcolata sulle differenze, anche in capo al socio qualificato che abbia percepito proventi ascrivibili all'art. 44, d.P.R. 917/1986 e che non abbia provveduto al loro computo in sede di dichiarazione dei redditi.

d.P.R. n. 917/1986, art. 44; d.P.R. 600/1973, art. 32,co. 1, art. 39, co.1, lett. d.

Cass. 417/2008.

Sentenza n. 0059/2018, del 12.01.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Alessandro Rizzieri.

Imposta di registro - agevolazione proprietà contadina - presupposto - destinazione rurale del terreno per un decennio - destinazione fattuale - non rileva - destinazione giuridica - rileva.

Il beneficio riconosciuto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro nell'art. 1, nota 1, Tariffa parte I allegata al d.P.R. 131/1986 e finalizzato al rafforzamento della proprietà contadina viene meno se il terreno è destinato a finalità altre rispetto a quelle rurali entro 10 anni dal trasferimento. La

“destinazione” valorizzata dal legislatore è da intendersi come giuridica, non fattuale, ne consegue la decadenza anche da parte del contadino che abbia coltivato il terreno per quella durata nel caso in cui la destinazione urbanistica di questo sia però medio tempore mutata anche in ragione del comportamento proattivo in questo senso del contribuente.

Tale conclusione trova ulteriore conferma qualora (come nel caso di specie) il prezzo di acquisto del terreno da parte del contribuente, particolarmente elevato, già incorpori il mutamento di destinazione e dunque l'intrinseco maggior valore.

I. n. 604/1954, art. 2; d.lgs. n. 99/2004, art. 2, co. 4; d.P.R. 131/1986, Tariffa parte I, art. 1, Nota 1.

Sentenza n. 0060/2018, del 12.01.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Alessandro Rizzieri.

Sale and Lease back - plusvalenza - imputazione temporale - operazione ante 2016 - soggetto non IAS adopter - unico periodo d'imposta - è corretta.

Plusvalenza - imputazione temporale - operazione ante 2016 - utilizzo dei criteri civilistici - non è possibile - principi contabili internazionali - principi generali - non sono tali - norma speciale del d.P.R. 917/1986 - prevale.

La plusvalenza rilevata per la cessione di un immobile posseduto per meno di tre anni, e avvenuta prima dell'entrata in vigore della nuova formulazione dell'art. 83, d.P.R. 917/1986 (recata dal d.l. 244/2016) concorre a tassazione nel periodo d'imposta in cui ha avuto luogo, a nulla rilevando che essa si inserisca nel quadro di un contratto di *sale and lease back*.

Le norme che permettono la sua rilevazione per tutta la durata del leasing in conformità ai criteri civilistici, infatti, non invocabili solamente dai soggetti IAS adopter.

Dal punto di vista giuridico, in principi contabili internazionali non sono principi generali, e tanto più come tali non possono trovare applicazione a un caso come quello di specie che trova la sua disciplina in una norma di natura speciale come l'art. 83 del testo unico [nella formulazione vigente all'epoca dei fatti di causa, N.d.M.].

d.P.R. n. 917/1986, art. 83, art. 86, co. 4; art. 2425 bis, co. 4 Cod. civ.; d.lgs. n. 38/2005, art. 4, co. 7 *ter*; Regolamento CE n. 1606/2002; d.l. n. 244/2016, art. 13 *bis*, co. 2, lett. a, n° 1.

Cass. 35294/2016, 9944/2000.

Sentenza n. 0061/2018, del 12.01.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Alessandro Rizzieri.

IRAP - avvocato -collaboratore occasionale - unico dipendente part time - autonoma organizzazione - non sussiste- debenza del tributo - non consegue.

È privo di autonoma organizzazione, e come tale non è soggetto passivo IRAP, l'avvocato che svolga la sua attività godendo della collaborazione occasionale di un collega e che abbia come unico dipendente part time la propria moglie.

Sentenza n. 0067/2018, del 12.01.2018, Sez. 13
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari.

Accertamento con adesione - recesso del contribuente mediante istanza di autotutela - impugnazione - inammissibilità - sussiste.

Non è impugnabile il diniego di autotutela richiesta dal contribuente dopo che questi aveva presentato istanza di accertamento con adesione (ex art. 5 bis, d.lgs. 218/1997) accolta dall'Ufficio e dalla quale intendeva poi retrocedere.

d. lgs. n. 218/1997, art. 5, co. 3 e art. 5 bis.

Cass. 3698/2009.

Sentenza n. 0082/2018, del 09.01.2018, Sez. 03
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Daniela Gobbi.

Accertamento - mancata autorizzazione del superiore gerarchico - carenza assoluta di potere - sussiste - nullità insanabile dell'atto - consegue.

È affetto da nullità insanabile per carenza assoluta di potere l'atto di accertamento che riguardi una annualità per la quale i pubblici ufficiali procedenti non erano stato autorizzati dal loro superiore gerarchico, e dunque senza espressa disposizione in questo senso.

Se da un lato è pacificamente ammesso che l'attività istruttoria possa essere estese anche ad annualità diverse rispetto a quella oggetto di verifica, per reperire documentazione e prove rilevanti per quella, dall'altro lato siffatta attività di indagine non va confusa con quella prettamente impositiva, pena altrimenti un inammissibile *vulnus* ai principi di difesa e di diritto al contraddittorio sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32; d.P.R. n. 633/1972, art. 51; l. n. 212/2000.

Sentenza n. 0086/2018, del 15.01.2018, Sez. 04
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Ziroldi.

Processo tributario - omessa sospensione ex a. 295 C.p.c. - motivo d'appello - non sussiste - sospensione - natura facoltativa - è tale.

Processo tributario - sentenza - motivazione - richiamo a precedente di merito - è ammissibile - primato della celerità e dell'efficienza decisionale - sussiste.

Non può essere oggetto di gravame in appello la mancata sospensione del giudizio di prime cure ex art. 295 C.p.c. in quanto richiamato nel processo tributario, posto che deve trovare applicazione nel caso di specie (pendenza di controversia pregiudicante in appello) l'art. 337 C.p.c. per il quale la sospensione è facoltativa, non obbligatoria e solo se la parte invoca una sentenza non definitiva a sé favorevole (nel caso di specie invece l'ufficio lamentava l'omessa sospensione a seguito di una sentenza in causa pregiudicante a sé sfavorevole).

L'obbligo di motivazione di una sentenza può anche essere assolto mediante richiamo a precedenti conformi (giusta la previsione dell'art. 118 disp. att. C.p.c. e nell'ottica di uno snellimento dei tempi del processo) di merito e non solo di legittimità, purché quest'ultimo costituisca parte integrante della decisione.

artt. 295 e 337 C.p.c.; art. 118 disp. att. C.p.c.

Cass. 21505/2013, 16329/2014, 17437/2015, 17613/2016, 17640/2016.

Sentenza n. 0088/2018, del 15.01.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

Spese di sponsorizzazione - art. 90, co. 8 l. 289/2002 - applicazione ad associazioni culturali - non è possibile.

Non è applicabile alle associazioni culturali l'art. 90, co. 8 l. 289/2002 che presume l'inerenza di spese di pubblicità e sponsorizzazione a favore di associazioni sportive dilettantistiche, in ragione della specialità della norma invocata.

Non sono deducibili spese pubblicitarie sproporzionate e finalizzate alla promozione dell'impresa in contesti eccentrici rispetto alla sua attività (nel caso di specie un consulente aziendale aveva promosso incontri culturali finalizzati alla scoperta degli usi e costumi di uno Stato maghrebino).

l. n. 289/2002, art. 90, co. 8; d.P.R. 917/1986, art. 109, co. 5.

Sentenza n. 0113/2018, del 16.01.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Roberto Aponte.

Processo tributario - rinuncia al ricorso - rinuncia all'azione - non consegue automaticamente - riproponibilità del ricorso - è ammissibile.

Processo tributario - rinuncia all'azione - manifestazione univoca ed evidente - è necessaria - consumazione del diritto all'impugnazione - consegue.

La rinuncia da parte del contribuente a un precedente ricorso (in merito agli stessi fatti di causa) ex art. 44, d.lgs. 546/92 non determina automaticamente l'inammissibilità di altri ricorsi sullo stesso rapporto controverso, a meno che il contribuente non abbia esplicitamente inteso rinunciare non già al ricorso, ma all'azione.

La rinuncia all'azione, che comporta la consumazione del diritto all'impugnazione dell'atto nel processo tributario, deve essere desumibile in modo espresso e inequivoco.

d.lgs. n. 546/1992, artt. 44, 45 e 46; artt. 306 e 310 C.p.c.

Cass. 26292/2010, 8182/2007.

Sentenza n. 0128/2018, del 18.01.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Mirko Margiocco.

IIVA - Iva comunitaria - operazioni esenti - rimborso - pro rata - violazione del principio di neutralità - non consegue. IVA - VI Direttiva - art. 13, parte B, lett. c - applicazione - impossibilità - è tale.

Non è possibile applicare agli operatori economici attivi nel settore sanitario il regime IVA previsto dall'art. 13, parte B, lett. c della direttiva 1977/388/CEE nella interpretazione che del testo viene data dalla Corte di giustizia UE (Corte UE C-18/05 e C-155/05 del 6 luglio 2006) e finalizzata a garantire il rimborso IVA a chi effettua operazioni esenti.

Il tenore letterale della norma richiamata fa espresso riferimento ai casi in cui siano oggetto di rivendita beni acquistati per l'esercizio di un'attività esente se gli stessi non hanno formato oggetto di diritto di detrazione e non inficia l'applicazione degli artt 19 co. 5 e 19 bis d.P.R. 633/72 nella misura in cui inibiscono in tutto o in parte (cd. "pro rata) il diritto di detrazione dell'IVA applicata ad operatori economici che svolgono attività esenti (come quella sanitaria).

d.P.R. n. 633/1972, art. 19, co. 5, art. 19 bis; direttiva 1977/388/CEE, art. 17, §§ 2 e 5, art. 19.

Corte di giustizia UE C-18/05 e C-155/05 del 6 luglio 2006, C-560/11 del 13 dicembre 2012; Cass.17169/2015, 4629/2011, 21410/2012, 4020/2012, 18425/2012.

Sentenza n. 0133/2018, del 22.01.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Antonio Mancini.

Imposta di registro - sentenza di ammissione al passivo fallimentare - applicazione in misura proporzionale - consegue - previa ammissione con decreto e riserva di produzione documentale - non rileva.

Sconta l'imposta di registro con aliquota proporzionale la sentenza del tribunale fallimentare che ammette al passivo della procedura concorsuale il credito già ammesso dal giudice delegato con decreto (ex art. 95 r.d. 267/1942, applicabile *ratione temporis*) ma con riserva di valutazione della documentazione a conferma del credito vantato.

Il decreto del giudice delegato, infatti, costituisce solamente una sorta di "prenotazione" al passivo fallimentare, fermo restando che la esistenza del diritto a contenuto patrimoniale è dichiarata solo in sentenza, che come tale è soggetta a registrazione sulla base del d.P.R. 131/1986, Tariffa parte I, art. 8, co. 1, lett. c.

d.P.R. 131/1986, Tariffa parte I, art. 8, co. 1, lett. c, r.d. 267/1942, art. 95.

Cass. 11143/2012, 16657/2008, 16859/2004, 6010/2003, 14146/2013, 14816/2011.

Sentenza n. 0136/2018, del 18.01.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Attilio Gardini.

Imposta di registro - conferimento d'azienda - successiva cessione di quote - art. 20 d.P.R.: 131/1986 - applicazione - è possibile - tributo dovuto in misura proporzionale - consegue - accertamento di un intento elusivo - non è necessario.

L'art. 20 del d.P.R.: 131/1986 permette di riqualificare alla stregua di una cessione di un ramo di azienda (assoggettato al tributo del registro con un'aliquota del 3%) una serie di negozi giuridici fra loro collegati che, muovendo dal conferimento del ramo aziendale in una società partecipata terminano nella cessione della partecipazione alla società cessionaria.

Né l'Ufficio ha l'onere di attivare un contraddittorio procedimentale e neppure di dimostrare l'intento elusione delle parti, posti che l'art. 20 prima ricordato non è norma antielusiva, bensì norma interpretativa - impositiva come chiarito dalla Corte di cassazione (Cass. 8542/2016), il cui effetto è quello di introdurre un ulteriore criterio ermeneutico rispetto a quelli tradizionalmente accolti dal Codice civile facendo prevalere l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto rispetto alla volontà delle parti comunque ricostruibile.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 1 e 20.

Cass. 8542/2016, 28064/2017, 10216/2016, 24594/2015, 1955/2015, 3932/2014, 3481/2014, 16345/2013, 15319/2013, 14150/2013, 28064/2017.

Sentenza n. 0159/2018, del 23.01.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Antonella Ioffredi.

IRAP - residenza fiscale all'estero - art. 2, co. 2 d.P.R. 917/1986 - applicazione inversa - non è possibile.

Residenza fiscale - centro degli interessi personali - rileva - volontà del contribuente - rileva - svolgimento dell'attività economica - non è sufficiente.

La presunzione iuris tantum di residenza recata dall'art. 2, co. 2 bis del d.P.R. 917/1986 è intesa a contrastare l'utilizzo dei cd. "Paradisi fiscali" da parte dei contribuenti italiani, e non a individuare un nuovo e diverso criterio di collegamento ancorato alla residenza.

Si tratta tuttavia di una presunzione che opera in senso unidirezionale, ed è intesa ad attrarre in Italia soggetti apparentemente residenti all'estero. Essa non può essere utilizzata per presumere la residenza all'estero di soggetti che si dichiarano residenti in Italia sul presupposto che, nelle specifiche circostanze del caso concreto, la loro tassazione come residenti sia inferiore a quella prevista nel caso in cui siano localizzati all'estero.

Domicilio e residenza ai fini dell'art. 2 d.P.R. 917/1986 vanno individuati tenendo conto non solo della situazione fattuale anche della volontà del contribuente: ne consegue che per quanto una persona lavori stabilmente in Italia, ma abbia pacificamente stabilito il centro dei suoi affetti altrove (nel caso di specie, la Repubblica di San Marino) essa sarà considerata non residente ai fini delle imposte dirette.

d.P.R. n. 917/1986, art. 2, co. 2 e 2 bis.

Cass. 5385/2012, 961/2015, 21437/2014, Corte di giustizia UE C-262/99 12.07.2001 "*Paraskevas Louloudakis*", C-156/04 07.06.2007 "*Commissione contro Grecia*", C-528/14 27.04.2016 "*X v Staatssecretaris van Financiën*".

Sentenza n. 0162/2018, del 23.01.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Zirolodi.

Processo tributario - revocazione di sentenza - giudizio di cassazione pendente - proponibilità è possibile. Processo tributario - erronea valutazione del contenuto documentale - errore - presupposto di per la revocazione - non è sufficiente.

Errore revocatorio - presupposti - erronea percezione - carattere decisivo - sono tali.

Nel processo tributario è ammissibile il ricorso per revocazione di una sentenza quando, nei confronti della stessa, sia già pendente ricorso per Cassazione (art. 64, d.lgs. 546/1992).

L'errore di fatto revocatorio deve risolversi in un errore di percezione della realtà, in una svista obiettivamente ed immediatamente rilevabile che abbia portato a supporre l'esistenza di un fatto decisivo (o la sua inesistenza). Come tale esso si distingue dall'erronea valutazione delle risultanze di una prova o dall'erroneo apprezzamento di un documento (nel caso di specie non ricorre errore revocatorio nella misura in cui il Collegio di secondo grado avesse valorizzato ai fini del *decisum* un documento di accompagnamento di oli minerali puri che si erano rivelati essere diversi dal punto di vista organolettico rispetto a quanto rappresentato, pur non essendo oggettivamente evidente quando tale alterazione avesse avuto luogo).

d.lgs. n. 546/1992, art. 64.

Cass. 18278/2017, 8144/2016.

Sentenza n. 0163/2018, del 23.01.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Alessandro Rizzieri.

IRES - accertamento induttivo - studi di settore - presunzioni gravi precise e concordanti - sono necessarie.

Accertamento induttivo - confutazione *in parte qua* delle conclusioni - motivazioni puntuali - riscontri analitici - sono necessari - rinvio a ragioni non circostanziate - non è sufficiente.

L'accertamento di maggior reddito di impresa commerciale si una società può ben essere fondato su studi di settore e su presunzioni radicate sull'art. 39, co. 1 lett. d d.P.R. 600/73 (nel caso di specie, ragionevoli margini di ricarico sui beni acquistati e rivenduti, nonché sulla manodopera).

Qualora il giudice di prime cure intenda distanziarsi in parte qua dalle conclusioni dell'Ufficio, confermando l'accertamento ma limitando l'ammontare del reddito recuperato a tassazione, deve fornire puntuali e precisi elementi di fatto sin base ai quali la riduzione debba essere applicata, non potendo il giudice limitarsi a fare riferimento a "difficoltà congiunturali" o "di mercato".

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d.

Cass. 9968/2015, 3984/2017.

Sentenza n. 0193/2018, del 23.01.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Bernardo Massari.

Accise - dichiarazione annuale - omessa presentazione - compensabilità del debito - non è possibile.

Accise - omessa presentazione di dichiarazione - violazione meramente formale - non è tale - compensazione - non opera d'ufficio.

L'operatore economico che abbia omesso la presentazione annuale della dichiarazione tributaria ai fini delle accise non può, in sede procedimentale eccepire la compensazione del debito che sarebbe emerso con il credito costituito dagli acconti già versati.

La sanzione comminata va commisurata all'ammontare dell'imposta asseritamente evasa, senza tenere in considerazione la situazione pretensiva del contribuente, tenuto anche conto del fatto che la compensazione civilistica (art. 1242 Cod. civ.) non opera d'ufficio ma solo a richiesta di parte, e che nel caso di specie l'eccezione era stata sollevata solo in seguito alla contestazione dell'Ufficio precedente: quindi del tutto tardivamente.

T.U. n. 504/1995, artt. 55 e 59.

Sentenza n. 0198/2018, del 22.01.2018, Sez. 12 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Riccardo Rosetti.

Accisa - esenzione - autoproduzione di energia da fonti rinnovabili - applicazione a consorzio - è possibile.

Energia - produzione da parte di consorzio - consumazione da parte di imprese consorziate - ipotesi di autoproduzione - è tale - esenzione da accisa - consegue.

Ai fini dell'applicazione dell'art. 52, co. 3, lett. b, d.lgs. 504/1995 e dell'art. 2, co. 2 d.lgs. 79/1999 e conseguentemente dell'esenzione da accise per autoproduzione di energia da fonti rinnovabili, il consorzio di imprese non va inteso come entità distinta rispetto alle imprese associate, nei confronti delle quali opera come organismo strumentale per il perseguimento di fini unitari.

Ne deriva che sussiste ipotesi di autoconsumo (esentata, ricorrendone i presupposti, da accisa) qualora l'energia sia autoprodotta dal consorzio e impiegata (consumata) dalle realtà imprenditoriali consorziate.

d.lgs n. 504/1995, art. 52, co. 3, lett. b, d.lgs. n. 79/1999, art. 2, co. 2.

Sentenza n. 0199/2018, del 22.01.2018, Sez. 09 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di registro - conferimento d'azienda e cessione di quote - riqualificazione in cessione d'azienda - art. 20 d.P.R. 131/1986 - non è possibile - volontà delle parti - va rispettata.

Imposta di registro - riqualificazione di cessione di quote in cessione d'azienda - astratta applicabilità dell'art. 10 bis l.212/2000 - è possibile.

L'art. 20 d.P.R. 131/1986 non può essere utilizzato per riqualificare in cessione d'azienda un conferimento d'azienda in società e successiva cessione delle quote, posto che la norma richiamata non può superare la volontà delle parti laddove hanno inteso alienare quote e non beni (o un complesso aziendale): ciò anche prima dell'interpretazione autentica dell'art. 20 recata dalla legge di bilancio per il 2018, all'art. 1, co. 87.

Qualora l'ufficio intenda disconoscere l'operazione così come sopra rappresentata, dovrà fare uso dell'art. 10 bis l. 212/2000, ricorrendone i presupposti e seguendone le precise indicazioni procedurali.

d.P.R. n. 131/1986, art. 20, l. 212/2000, art. 10 bis, d.P.R. 917/1986, art. 176.

Cass. 11877/2017, 10216/2016, 1955/2015, 14150/2013, 6835/2013.

Sentenza n. 0205/2018, del 22.01.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Rocco Criscuolo.

Imposta di registro - cessione di immobile - mutuo ipotecario - deducibilità dal valore - presupposto - inerenza del mutuo all'immobile - è tale.

Imposta di registro - valore dell'immobile - individuazione - perizia di istituto di credito erogante mutuo ipotecario - rilevanza - sussiste.

Ai fini del calcolo del valore di un bene immobile conferito, per l'applicazione dell'imposta di registro, non possono essere dedotti dal valore di questo l'importo del mutuo concesso al conferente con garanzia ipotecaria costituita dall'immobile de quo qualora il mutuo sia stato acceso per esigenze personali del conferente e senza inerenza alcuna nei confronti dell'immobile.

Il valore di un bene immobile conferito ben può essere quello stabilito dalla perizia di stima della banca che lo ha accettato in garanzia nell'ambito di un contratto di mutuo ipotecario (art. 51, d.P.R. 131/1986) se il contribuente non contesta tale valutazione con elementi oggettivi e circostanziati.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 50 e 51, direttiva 1969/335/CEE.

Cass. 23234/2015.

Sentenza n. 0209/2018, del 22.01.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 1321/1986 - norma sostanzialmente antielusiva - è tale - conferimento d'azienda e cessione di quote - riqualificazione in cessione d'azienda - è possibile.

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 131/1986 - maggior tributo - qualificazione - imposta complementare - è tale.

L'art. 20 d.P.R. 131/1986 ancorché non sia norma antielusiva nella forma, lo è nella sostanza, e può trovare suffragio nella introduzione sistematica dell'art. 10 bis l. 212/2000. Con questo presupposto, essa ben può essere utilizzata per rileggere come cessione d'azienda il suo conferimento in società all'uopo costituita (*newco*) e successiva dismissione delle quote anche in ragione del dominante orientamento di Cassazione che, valorizzando gli effetti giuridici degli atti sulla loro forma apparente, di fatto privilegia la sostanza sulla forma.

Non assume rilievo, *ratione temporis*, la novella legislativa della legge di bilancio 2018 che, non avendo comunque efficacia interpretativa autentica, non può trovare applicazione alle controversie in discussione.

la maggior imposta di registro scaturente da una verifica ex art. 20 sopra citato è complementare, e non suppletiva: come tale non è necessario attendere la fine del contenzioso per la sua esazione (art. 42 d.P.R. 131/1986).

d.P.R. n. 131/1986, artt. 20, 42, l. 212/2000, art. 10 *bis*, d.P.R. 917/1986, art. 176.

Cass. 11873/2017, 10216/2016, 1955/2015, 14150/2013, 6835/2013.

Sentenza n. 0214/2018, del 22.01.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Rizzo.

IVA - omessa dichiarazione annuale - utilizzazione del credito - è possibile - sanzioni proporzionali - sono comunque dovute.

Va sanzionato in proporzione all'importo del credito IVA usato in compensazione il contribuente che abbia omesso di presentare la dichiarazione IVA annuale, anche se giurisprudenza eurounitaria privilegia l'effettiva neutralità dell'imposta, in ragione della violazione comunque commessa, e anche quando l'Ufficio in autotutela abbia revocato la propria pretesa.

Ne consegue che ben può trovare applicazione la sanzione commisurata sull'ammontare dell'imposta evasa anche se nessuna imposta è stata evasa.

d.lgs. n. 471/1997, art. 13, d.P.R. n. 633/1972, art. 6, d.P.R. n. 322/1998, art. 8, co. 3.

Cass. 23755/2015, 3586/2016, 25871/2015, 4612/2016, 11168/ 2014, 18924/2015, 17815/2015, 7576/2015, 5072/2015.

Sentenza n. 0217/2018, del 19.01.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Rita Chierici.

Stabile organizzazione personale - presupposti - agente con potere di rappresentanza - è necessario - rapporto di conto corrente con banche italiane - non è rilevante - residenza della persona fisica in Italia - non è sufficiente.

Non sussiste stabile organizzazione personale nel territorio dello stato italiano qualora l'Ufficio non dimostri che l'amministratore della società non residente abbia stipulato contratti in nome e per conto di questa nella penisola. Allo stesso fine non rileva il fatto che ingenti somme siano versate su conto corrente intestato alla società in Italia, posto che questa situazione non è bastevole per accertare la stabile organizzazione di natura personale, così come pure il fatto che, nel periodo d'imposta in verifica, l'amministratore sia stato residente in Italia.

Affinché configuri stabile organizzazione personale, infatti, non è sufficiente il dato formale della residenza nella penisola, ma anche il fatto (sostanziale) che durante questo periodo la persona abbia fattivamente operato nell'interesse della società non residente come indicato all'art. 162 del d.P.R. 917/1986 (nel caso di specie trattavasi di persona fisica che vendeva pacchetti turistici all'agenzia viaggi in Italia per conto di una società egiziana).

d.P.R. n. 917/1986, art. 162, co. 6 e 7, d.P.R. n. 600/1973, art. 32, co. 1, n. 7.

Cass. 7682/2002.

Sentenza n. 0222/2018, del 19.01.2018, Sez. 11 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Alberto Conti.

Imposta di registro - imposta di donazione - liberalità atipica tra coniugi - donazione indiretta - accertamento - aliquota 7% - si applica - franchigia - va riconosciuta.

Sconta l'imposta di registro, con aliquota del 7% e il riconoscimento di franchigia di € 1.000.000 la liberalità atipica fra coniugi che non trovi altra giustificazione attendibile e provata nel quadro dei rapporti di impresa fra questi ultimi (nel caso di specie i contribuenti avevano sostenuto la natura di finanziamento infruttifero a una società della quale entrambi erano soci che uno dei due aveva concesso previo bonifico della somma sul conto corrente dell'altra: la Commissione ha rigettato la ricostruzione in quanto sprovvista di supporto documentale con data certa).

l. n. 342/2000, art. 69, co. 15, d.l. n. 262/2006, art. 2, co. 49, d. lgs. n. 346/1990, art. 56 bis.

Sentenza n. 0240/2018, del 22.01.2018, Sez. 06 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Massimiliano Rossi.

Reddito di impresa - sponsorizzazione - associazione sportiva dilettantistica - ASD - inerenza - prova spetta al contribuente - tempestività - è necessaria.

Art. 32 d.P.R. 600/1973 - omessa produzione di documenti in contenzioso - effetto preclusivo in giudizio - consegue - natura perentoria della norma - è tale.

Nella determinazione del reddito di impresa, spetta al contribuente la dimostrazione non solo dell'inerenza dei costi rispetto all'attività complessivamente condotta (art. 109 d.P.R. 917/1986), ma anche la loro congruità dal punto di vista quantitativo (nel caso di specie trattavasi di spese di sponsorizzazione a favore di associazioni sportive dilettantistiche asseritamente "sovrafatturate").

Non assolve a quest'obbligo il contribuente che solo in contenzioso (e dunque in violazione dell'art. 32, d.P.R. 600/1973, norma di carattere perentorio la cui applicazione non dipende da eccezione di controparte) produca rilievi fotografici o documenti volti asseritamente a comprovare l'effettività della spesa e la sua utilità in chiave prospettica per l'impresa.

d.P.R. n. 917/1986, art. 109, d.P.R. n. 600/1973, art. 32, d.lgs. n. 546/1992, art. 58, co. 2., art. 2697 Cod. civ.

Cass. 4041/2015, 13330/2017, 9888/2017, 10269/2017, 22745/2016, 5079/2017.

Sentenza n. 0242/2018, del 22.01.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Massimiliano Rossi.

Trust “autodichiarato” - validità - non sussiste - nullità - consegue - effetto segregativo dei redditi - non consegue.

È nullo il *Trust* cd. “autodichiarato” nel quale i tre soggetti che normalmente sono previsti nell’istituto di matrice anglosassone (*settlor*, *trustee* e beneficiario) vengono in realtà a coincidere, provando così di causa l’istituzione del vincolo fiduciario.

Ne scaturisce che eventuali redditi derivanti da cespiti conferiti in *trust* sono in realtà da imputarsi all’originario disponente.

l. n. 296/2006, art. 1, co. 74, 75, 76, d.P.R. n. 917/1986, art. 73, co. 2., l. n. 364/1989, art. 2 (Convenzione dell’Aja).

Cass. 3737/2015, 3735/2015, 3886/2015, 12718/2017.

Sentenza n. 0251/2018, del 18.01.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

Imposta di registro - pegno su azioni - garanzia a terzi - assoggettamento all'imposta consegue - applicazione IVA - esclusa.

Pegno su azioni - imposta di registro - imponibile - valore nominale delle azioni - non è tale - valore venale delle azioni - è tale - equipollenza all'importo garantito - si presume.

La prestazione di garanzia (nel caso di specie, pegno di azioni) per un finanziamento concesso a terzi è operazione esclusa dal campo di applicazione dell’IVA, e non esente: dunque come tale sconta l’imposta di registro in misura proporzionale in ragione del sistema di alternatività “IVA - registro” (art. 40, d.P.R. 131/9186).

Nel calcolo della base imponibile ai fini dell’applicazione del tributo di registro viene in considerazione non già il valore nominale delle azioni concesse in pegno, ma il loro valore effettivo (venale) ipoteticamente uguale all’ammontare del finanziamento garantito poiché secondo massima di comune esperienza il valore della garanzia è almeno uguale (se non spesso superiore) all’importo del finanziamento che si intende garantire.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 40, 43, co. 1, lett. f, art. 53, co. 1, d.P.R. n. 633/1972, art. 3, co. 2, n. 3, art. 10, co. 1, n. 1.

Cass. 9403/2007, 24268/2015, 16417/2015.

Sentenza n. 0253/2018, del 18.01.2018, Sez. 01 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

Reddito di impresa - riduzione del ricavo - extrasconto - riconoscimento - scambio di email - è sufficiente - riduzione dell'imponibile - consegue - sindacato di merito dell'Ufficio - non è possibile.

È fiscalmente deducibile dal reddito imponibile il cd. "extrasconto" che il fornitore abbia riconosciuto a un suo cliente strategico ad ulteriore abbattimento del corrispettivo pattuito, anche quando la concessione di questa ulteriore riduzione non trovi conferma né nel contratto né in previ accordi, ma solamente in un carteggio di email tra i dirigenti delle società coinvolte, stante il principio di libertà delle forme contrattuali di cui all'art. 1321 Cod. civ.

Se da un lato l'Ufficio ha il dovere di verificare l'effettività dello sconto (onde contrastare comportamenti simulatori) dall'altro lato non può ingerirsi sulla meritevolezza dello stesso ovvero sulla opportunità di una sua concessione.

d.P.R. n. 917/1986, art. 109, art. 1321 Cod. civ.

Cass. 24379/2016, 20049/2017.

Sentenza n. 0260/2018, del 19.01.2018, Sez. 11 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Mancini, Relatore: Alberto Conti.

Reddito d'impresa - bene strumentale - ammortamento - computo - *dies a quo* - effettiva e concreta entrata in funzione del bene - è tale.

L'ammortamento di un bene strumentale all'attività di impresa è possibile ed è riconosciuto da punto di vista fiscale solo quando il bene sia effettivamente utilizzato nell'attività produttiva dell'impresa, e non quando il medesimo sia tenuto a disposizione, o quando il suo mero possesso sia necessario per l'impresa al fine di accedere a specifiche gare d'appalto con procedure semplificate (art. 102 d.P.R. 917/1986).

In questo senso, il riferimento normativo ai "beni entrati in funzione" sottende il principio secondo il quale il bene acquistato senza necessità di porsi a garanzia della continuità dell'attività d'azienda in sostituzione dell'identico bene magari già presente nella stessa, va certamente iscritto nel bilancio (stato patrimoniale) tra le immobilizzazioni, ma può essere ammortizzato solamente al momento della sua entrata in funzione cioè al momento in cui porta utilità concreta all'impresa.

d.P.R. n. 917/1986, art. 102, artt. 2424 *bis*, 2426 Cod. civ.

Cass. 8773/2008.

Sentenza n. 0271/2018, del 23.01.2018, Sez. 03
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Bruno Lelli.

Fidejussione - art. 8, co. 4, l. 212/2000 - restituzione - controversia - giurisdizione tributaria - sussiste.

Fidejussione - istanza di rimborso - termine decadenziale - art. 21, co. 2, d.lgs. 546/1992 - si applica.

Fidejussione - rimborso - presupposto - soccombenza totale o parziale dell'Ufficio in giudizio - è tale.

Rientra nella giurisdizione del giudice tributario la controversia inerente la restituzione al contribuente del costo della fidejussione accesa per garanzia della pretesa erariale rivelatasi poi infondata.

La richiesta di rimborso del costo della fidejussione di cui all'art. 8, co. 4, l. 212/2000 è soggetta al termine decadenza di cui all'art. 21, co. 2, d.lgs. 546/1992 e pari a due anni al momento in cui poteva essere azionata.

La ripetizione del costo della fidejussione è possibile solo quando la maggior pretesa dell'Ufficio sia caducata a seguito di pronuncia giurisdizionale, e non per altri motivi (nel caso di specie la fidejussione era stata richiesta per un credito IVA poi trasferito al gruppo di società cui il contribuente apparteneva ex art. 38 d.P.R. 633/1972).

d.P.R. n. 633/1972, art. 38, l. n. 212/2000, art. 8, co. 4, d.lgs. n. 546/1992, art. 21, co. 2.

Cass. 19751/2013, 14378/2009, 12386/2009, 25500/2011, 16409/2015.

Sentenza n. 0289/2018, del 26.01.2018, Sez. 05
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Carlo Greco, Relatore: Alberto Pasi.

Imposte dirette - spese di sponsorizzazione - ASD - Associazione sportiva dilettantistica - contratto concluso prima della costituzione dell'associazione - mancato riferimento puntuale alle prestazioni - deducibilità fiscale - non è possibile.

Imposte dirette - autovetture di lusso - impiego promiscuo - si presume - deducibilità parziale dei costi - consegue.

Spese pubblicitarie - spese pluriennali - ammortamento - deducibilità - riferimento a periodo d'imposta.

IVA - emissione di fatture - operazioni soggettivamente inesistenti - deducibilità del costo - consegue - presupposto - mancata correlazione con delitto non colposo.

Non sono deducibili costi per spese di sponsorizzazione sostenute a favore di un'associazione sportiva dilettantistica quando la data del contratto precorre la costituzione della stessa associazione, e quando nel testo dello stesso non sono riportati elementi ed indicazioni precise tali da individuare l'oggetto specifico delle prestazioni cui la parte si è impegnata. L'assenza di riscontri all'effettivo pagamento, infine, fa presumere la natura simulatoria dell'intera operazione salva prova contraria da parte del contribuente.

Non sono deducibili (se non in parte qua per uso promiscuo) le spese per l'acquisto in leasing di autovetture di lusso (nel caso di specie, Porsche) qualora non sussista un nesso oggettivo ed evidente di strumentalità fra l'utilizzo di queste e la condizione dell'attività d'impresa (nel caso di specie, società organizzatrice di gare motociclistiche) nonché un riscontro chilometrico oggettivo che permetta di comprovare il fatto che le vetture siano state utilizzate in supporto alle diverse gare disputate sul territorio nazionale.

Le quote di ammortamento per spese pluriennali pubblicitarie sono fiscalmente deducibili avuto riguardo al periodo d'imposta di riferimento.

Le spese sostenute e rappresentate da fatture solo "soggettivamente" inesistenti sono deducibili ai soli fini delle imposte dirette salvo il loro riferimento ad attività qualificabili come delitto non colposo.

d.l. n. 16/2012, art. 8, d.P.R. n. 917/1986, art. 109.

Cass. 16730/2017, 281/2010, 805/2011, 2026/2014, 1950/2007, Cass. SS. UU. 10145/2012.

Sentenza n. 0298/2018, del 29.01.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Carlo Alberto Menegatti.

Imposte dirette - abuso del diritto - presupposti - assenza di valide ragioni economiche.

Riorganizzazione societaria - acquisto di quote mediante cessione di partecipazioni e successivo aumento di capitale - quotazione in borsa - natura elusiva dell'operazione - non è tale.

Non ha natura abusiva del diritto, poiché teso a perseguire un effettivo interesse commerciale (nel caso di specie, l'acquisto di un marchio distintivo e la successiva quotazione sul mercato regolamentato), l'operazione di acquisto quote di una società pagata mediante cessione ai danti causa di quote di una seconda società controllata dall'acquirente e successivo aumento di capitale di quest'ultima riservato ai danti causa, di modo tale da finanziare il primo acquisto con la seconda cessione attribuendo rilevanza finanziaria (e non reddituale) alle prestazioni pecuniarie effettuate.

l. n. 212/2000, art. 10 *bis*

Sentenza n. 0316/2018, del 26.01.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

Imposta di registro - imposte ipocatastali - coltivatore diretto - agevolazioni - presupposto - produzione di certificato attestante i requisiti - è necessaria.

Coltivatore diretto - imposta di registro - agevolazioni - produzione documentale - termine triennale dall'atto - natura decadenziale - è tale - esibizione di certificato provvisorio - non è sufficiente.

Il regime fiscale previsto per l'imposta di registro e per i tributi ipocatastali a favore del coltivatore diretto che arrotondi la cd. "piccola proprietà contadina" è subordinato alla produzione del contribuente, ed entro tre anni dalla stipula dell'atto di acquisto, di idoneo certificato rilasciato dall'ispettorato agrario che attesti la sussistenza dei requisiti.

Decade irrimediabilmente dal suddetto beneficio il contribuente che ometta il deposito della certificazione prescritta entro il termine decadenziale, limitandosi ad esibire un certificato provvisorio rilasciato dal medesimo ufficio, quando tale ritardo non sia imputabile a condotta negligente dell'Ispettorato.

l. n. 114/1948, l. n. 590/1965, l. n. 817/1971, d.lgs. n. 99/2004, art. 1, co. 4, d.P.R. 131/1986, Tariffa parte I, art. 1, Nota 1.

Cass. 9842/2017, 16072/2013.

Sentenza n. 0326/2018, del 29.01.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi.

Processo tributario - produzione documentale - omessa produzione durante il procedimento - omessa produzione in primo grado - inammissibilità - consegue.

Processo tributario - appello - mera riproduzione delle doglianze esplicitate in prime cure - inammissibilità - consegue.

Non sono ammissibili documenti prodotti dal contribuente in grado d'appello e tesi a dimostrare l'effettività di operazioni fatturate e asseritamente inesistenti (nel caso di specie trattavasi di schede cantiere).

Non è ammissibile l'appello che si limiti alla riproduzione delle doglianze avanzate già in prime cure avverso l'atto impositivo impugnato.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32, co. 4, d.lgs. n. 546/1992, art. 58

Cass. 18006/2006, 12589/2004, 7144/2007.

Sentenza n. 0327/2018, del 29.01.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi.

IVA - violazione formale - art. 21, co. 7, d.P.R. 633/1973 - applicazione - IVA di gruppo - non consegue - maggior tributo - non è dovuto.

IVA - debenza per operazioni erroneamente fatturate - interpretazione orientata in senso comunitario - deve prevalere - neutralità del tributo - va salvaguardata - debito d'imposta - non sussiste.

Non trova applicazione l'art. 21, co. 7, d.P.R. 633/1972 nel caso in cui l'IVA esposta erroneamente in fattura, e non dovuta, abbia trovato comunque compensazione nel quadro delle liquidazione dell'imposta nel "gruppo di società" (art. 73, co. 3, d.P.R. 633/1973).

Osta a una soluzione in senso contrario la necessaria interpretazione orientata in senso comunitario della norma richiamata che deve necessariamente far prevalere la neutralità dell'imposta in tutti i casi in cui, come quello in esame siano esclusi non solo intento frodatori ma addirittura effetti pregiudizievoli per l'erario, e in cui comunque il contribuente avesse già provveduto al versamento delle sanzioni amministrative per l'errore formale commesso in sede di fatturazione.

d.P.R. n. 633/1972, art. 19, art. 21, co. 7, art. 73, co. 3., direttiva 2006/112/CE, artt. 167, 168 e 178.

Sentenza n. 0343/2018, del 29.01.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Elena Lorenzini.

IRES - proventi "in nero" - prova - discrepanza tra contratto preliminare e contratto definitivo - discrepanza con la stima peritale dell'istituto di credito erogante il mutuo - non sono sufficienti.

Ai fini della individuazione di proventi percepiti "in nero" da una società attiva nel settore dell'edilizia non è sufficiente evidenziare una discrepanza fra i corrispettivi pattuiti in sede di preliminare e quelli indicati nel contratto definitivo, unitamente alla stima di valore dell'immobile *de quo* compiuta dai periti della banca che ha erogato il mutuo per l'acquisto.

Sentenza n. 0366/2018, del 06.02.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

Imposte dirette - detrazione per oneri di ristrutturazione - l.449/1997 - presupposti - contratto - perizia giurata - sono sufficienti. Processo tributario - "principio della ragione più liquida" - art. 24 e 111 della Costituzione - si applica.

I benefici fiscali riconosciuti dalla l. 449/1997, art. 1 (detrazione per oneri di ristrutturazione edilizia) vanno attribuiti per costi congruenti, essendo tali quelli che trovano giustificazione nel contratto stipulato, nella perizia giurata di stima e nella riferibilità oggettiva delle opere alla ristrutturazione.

Trova applicazione anche al processo tributario il principio della "ragione più liquida" di cui agli artt. 24 e 111 della Costituzione, e in base al quale è consentito al giudice esaminare un motivo di merito, suscettibile di assicurare la definizione del giudizio, anche in presenza di una questione pregiudiziale.

l. n. 449/1997, art. 1, artt. 24 e 111 Cost.

Cass. SS. UU. 9936/2014.

Sentenza n. 0367/2018, del 02.02.2018, Sez. 01 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

Reddito di impresa - contratti derivati - protezione da fluttuazioni del tasso di cambio - *cross currency swap* - perdite - deducibilità fiscale - consegue.

Contratti derivati - stipula - mancanza del potere di rappresentanza - tutela dell'affidamento di controparte - è necessaria - validità del contratto - sussiste - deducibilità fiscale - consegue.

Determinano costi fiscalmente deducibili, in quanto *lato sensu* inerenti, i contratti cd. "derivati" che, stipulati al fine di tutelare l'impresa dai rischi di fluttuazioni di rischi di cambio (cd. "*cross currency swap*") abbiano in realtà determinato ingentissime perdite in capo a quest'ultima.

La deducibilità delle perdite derivanti dal regolamento degli stessi non viene meno nel caso in cui questi ultimi siano stati stipulati da un dirigente dell'impresa formalmente primo del potere di rappresentanza qualora la controparte contrattuale abbia concluso il negozi in buona fede e alla luce del principio civilistico dell'affidamento.

d.P.R. n. 917/1986, art. 109, co . 5.

Cass. 14656/2009.

Sentenza n. 0394/2018, del 06.02.2018, Sez. 03 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Paolo Carbone.

Imposta di registro - conferimento di immobile - previa accensione di mutuo ipotecario con finalità personali - deducibilità dalla base imponibile - non è ammissibile. Imposta di registro - principio di capacità contributiva - art. 20 d.P.R. 131/1986 - si applicano - conferimento di immobile con accollo di mutuo - violazione art. 53 Costituzione - consegue.

Viola l'art. 20 del d.P.R. 131/1986 e direttamente l'art. 53 della Costituzione l'operazione di pianificazione fiscale che si concretizza nel conferimento di un immobile in società previa accensione da parte del conferente di un mutuo ipotecario garantito dallo stesso immobile per finalità personali e successivamente accollato dalla società conferitaria.

Ne consegue che l'importo del mutuo acceso non può essere dedotto dal valore dell'immobile ai fini del computo dell'imposta di registro dovuta da parte del contribuente. Osta a tale conclusione di dovere di concorrere alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva che impone, nei casi come quello qui in esame, di ignorare le finalità personali (o comunque eccentriche rispetto all'operazione incisa dal tributo) di accensione del mutuo.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 20 e 50, d.P.R. n. 600/1973, art. 37 *bis*, art. 53 Costituzione.

Cass. 26854/2007, 1372/2011, Cass. SS. UU. 30055/2008, 30057/2008.

Sentenza n. 0400/2018, del 08.02.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari.

Imposta sul reddito delle società - IRES - contabilità regolare - superamento - presunzioni - gravi, precise e concordanti - sono necessarie.

Presunzione - gravità e precisione - indagine di mercato sui prezzi al metro quadro di immobili - è tale.

Società - ristretta base societaria - presunzione di attribuzione di utili ai soci - doppia presunzione - non è tale - applicabilità - consegue.

Anche a fronte di contabilità regolarmente tenuta l'Ufficio può disconoscere le risultanze della stessa, e per gli effetti rettificare in aumento i ricavi percepiti dal contribuente (nel caso di specie, trattasi di società immobiliare impegnata nella cessione di appartamenti) qualora presunzioni gravi, precise e concordanti muovano in tale senso.

Inoltre, la stessa Amministrazione finanziaria può attribuire i maggiori redditi direttamente ai soci di società di capitali qualora la compagine partecipativa permetta di considerare l'ente "a ristretta base societaria".

Le presunzioni che permettono di vincere le risultanze contabili possono essere basate su indagini finanziarie, questionari spediti al contribuente e ricerche di mercato le quali confermino inequivocabilmente che il prezzo dei beni ceduti (nel caso di specie, prezzo al metro quadrato degli immobili venduti) sia strutturalmente più alto di quello rappresentato dal contribuente nei contratti di vendita, nelle fatture emesse e di conseguenza in contabilità.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32,

Cass. 26627/2017, 20632/2017, 9084/2017, 25271/2014.

Sentenza n. 1504/2018, del 08.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Capacità processuale - fallimento - interesse ad agire - interesse all'azione - fallito - inerzia del curatore - sussiste.

Fallito - processo tributario - capacità processuale relativa - è tale.

Accertamento induttivo - tovagliolometro - percentuale di sfrido - va considerata.

Il soggetto fallito conserva comunque interesse e legittimazione (cd. "relativa") processuale ad agire nel processo tributario qualora il curatore fallimentare abbia dimostrato disinteresse allo stesso e la controversia riguardi (come nel caso di specie) fatti pregressi alla declaratoria di fallimento. Tale conclusione trova ulteriore conforto anche nel diritto eurounitario e nei principi sul giusto processo della Carta di Nizza.

Nell'applicazione di metodi di accertamento induttivo basati sull'impiego di prodotti per l'erogazione dei servizi tipici (cd. "tovagliolometro") l'Ufficio deve tenere conto di una percentuale di sfrido effettiva e coerente con l'*id quod plerumque accidit*.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d; art. 43 l. fall.; artt. 81 e 100 c.p.c.; art. 47 Carta di Nizza; Art.6, co. 1 TFUE.

Cass. 27277/2016, 15808/2006, 13068/2011, 20060/2014.

Sentenza n. 1511/2018, del 08.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Sandro Labanti.

Imposta di registro - revoca di licenza a società e concessione a società altra da parte del medesimo socio - cessione di azienda- non è tale - assoggettamento ad imposta di registro - non consegue.

Accordi di licenza - distribuzione di prodotti commerciali - *intuitus personae* - sussiste - negoziazione del socio a nome proprio - è tale.

Accertamento - raddoppio dei termini - applicazione selettiva - è tale - riferimento al solo contribuente che asseritamente ha commesso l'illecito - consegue.

Non si ravvisa cessione di azienda da una società a un'altra, ma semplice revoca (e successiva concessione a soggetto altro) della licenza di distribuzione in esclusiva di prodotti qualora un soggetto socio maggioritario revochi a una sua società la licenza all'importazione di prodotti e la assegni a una società diversa, dal medesimo partecipata. Tale conclusione trova conferma a condizione (come nel caso di specie) che la trattativa con il soggetto extracomunitario ai fini della vendita in Italia dei prodotti sia stata svolta personalmente dal socio, a suo nome e sia altresì ravvisabile un chiaro *intuitus personae* nelle scelte della controparte contrattuale.

Il cd "raddoppio dei termini" di cui all'art. 43 d.P.R. 600/73 avviene, nel caso di rapporto tributario complesso, in modo selettivo, e riguarda solo i contribuenti che abbiano asseritamente commesso l'illecito, non gli altri per i quali vige il solo principio di solidarietà tributaria.

d.P.R. n. 131/1986, art. 15, D.lgs. n. 472/1997, art. 15, co. 1 e 4

Sentenza n. 1513/2018, del 14.06.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Nicola Sinisi.

IVA - rapporto di pertinenzialità - accessorietà - di immobile a immobile - conseguenze IVA - estensione del regime impositivo del bene principale a quello accessorio - consegue.

Sussiste rapporto di pertinenzialità ai sensi del Codice civile (e dunque anche ai fini IVA) tra un fabbricato strumentale per natura (un deposito - magazzino) e un appartamento con loggia al primo piano dello stesso, ancorché con ingresso indipendente.

Ne deriva che il regime IVA, sia per ciò che concerne l'imponibilità dell'operazione che l'aliquota, del bene principale deve essere esteso al bene accedente a quest'ultimo.

d.P.R. n. 633/1972, art. 10, co. 8; artt. 817 e 818 Cod. civ.

Cass. 3516/2006.

Sentenza n. 1529/2018, del 15.06.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Rettifica della dichiarazione - omessa presentazione di dichiarazione precedente - rilevabilità - art. 36 *bis* d.P.R. 600/1973 - applicabilità - non è possibile.

Dichiarazione tributaria - omessa presentazione - impossibilità di utilizzare perdite in compensazione - non consegue.

Il controllo ex art. 36 *bis* d.P.R. 600/73 è inadeguato sotto il profilo motivazionale a reggere il diniego di compensazione di una perdita rilevata dal contribuente in un periodo d'imposta precedente per il quale abbia tuttavia omesso la presentazione della dichiarazione tributaria.

L'omessa tempestiva presentazione della dichiarazione dei redditi non inibisce comunque al contribuente di utilizzare in compensazione in un periodo d'imposta successivo la perdita che da quella dichiarazione sarebbe comunque emersa.

d.P.R. n. 600/1973, art. 36 *bis*.

Cass. 19860/2016.

Sentenza n. 1545/2018, del 15.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Antonella Ioffredi.

Imposta di registro - ricognizione di debito nell'interesse di terzi - "enunciazione di disposizione" - applicazione del tributo in misura fissa - consegue.

Sconta l'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale l'enunciazione del riconoscimento di debito a favore di terzi, contenuto in un mandato fermo e irrevocabile a vendere anche nell'interesse di terzi. Nel caso di specie il contribuente debitore nei confronti di terzi, aveva conferito mandato a vendere a un soggetto terzo con finalità estintiva della predetta esposizione debitoria. Posto che nel mandato era contenuto riferimento al debito (nei confronti di terzi) l'ufficio aveva ritenuto ciò bastevole affinché si verificasse ricognizione di debito, come regolata dall'art. 22 d.P.R. 131/1986).

d.P.R. n. 131/1986, artt. 21 e 22.

Sentenza n. 1555/2018, del 15.06.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonella Ioffredi, Estensore: Maurizio Truffelli.

IVA - rimborso - omessa presentazione modello VR - non rileva.

IVA - rimborso - presentazione istanza - conseguente termine - natura prescrizione - è tale - durata decennale - è tale.

La richiesta di rimborso IVA conseguente alla cessazione dell'attività economica soggiace al termine di prescrizione decennale e non al più breve termine decadenziale.

Essa inoltre è azionabile anche senza previa compilazione del modello VR, dovendo prevalere la sostanza sulla forma e in particolare, tenendo conto del fatto che la presentazione dell'istanza di rimborso costituisce solo presupposto per l'esigibilità del credito e come tale adempimento per dare inizio al procedimento di esecuzione del relativo rimborso.

d.P.R. n. 633/1972, art. 30, d. lgs. n. 546/1992, art. 21.

Cass. 4145/206, 5024/2015, 15229/2012, 23580/2012.

Sentenza n. 1566/2018, del 18.06.2018, Sez. 12
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Luciano Contessi.

Marchio - ammortamento - rivalutazione ai fini fiscali - costo storico - rileva - valore al momento della rivalutazione - non rileva.

La quota d'ammortamento di un marchio acquisto mediante fusione per incorporazione della controllata, con valore incrementato senza conseguenze fiscali a seguito di iscrizione di disavanzo derivante dall'operazione straordinaria e successivamente anche ai fini fiscali mediante versamento d'imposta sostitutiva, va calcolata sul valore del segno distintivo al momento dell'acquisizione e non su quello successivo in cui la rivalutazione ha avuto effettivamente luogo. (Nel caso di specie il contribuente aveva versato l'imposta sostitutiva solo sulla differenza non ammortizzata, ma poi aveva preso a riferimento il costo storico del segno distintivo per il calcolo della quota fiscalmente deducibile, con un sensibile incremento di quest'ultima).

d.P.R. n. 917/1986, art. 103, co. 1, l. n. 342/2000, art. 12, co. 3.

Sentenza n. 1587/2018, del 18.06.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Convenzione contro le doppie imposizioni - residenza all'estero - redditi di lavoro autonomo - obbligo dichiarativo - permane.

Il contribuente residente all'estero (nel caso di specie, in Francia) deve ugualmente provvedere alla dichiarazione in Italia dei redditi di lavoro dipendente percepiti nell'altro paese, giusta l'applicazione dell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni. In particolare, il contribuente è tenuto in ogni caso alla compilazione della dichiarazione tributaria, salvo poi esigere il riconoscimento del credito d'imposta per i tributi già assolti all'estero sulla base di quanto previsto dall'art. 165 del d.P.R. 917/1986.

d.P.R. n. 600/1973, art. 36 ter; d.P.R. n. 917/1986, art. 165; Art. 15 Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Francia.

Sentenza n. 1590/2018, del 18.06.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Reddito di impresa - contratto di leasing - interessi di pre locazione - deducibilità immediata - è corretta.

Gli interessi di "pre locazione" convenuti nel quadro di un contratto di leasing immobiliare possono essere dedotti come spese di esercizio sulla base del momento in cui sono stati sostenuti, senza che per essi sia necessario iscrivere un accantonamento a risconti attivi e provvedere di seguito a una deduzione nell'anno di competenza.

d.P.R. n. 917/1986, art. 109.

Cass. 17421/2016.

Sentenza n. 1592/2018, del 18.06.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Pasi.

Cessioni intracomunitarie - prova di simulazione - presunzione - è possibile - elementi sintomatici - pagamento in contanti - omessa produzione dei contratti di vendita - sono tali.

Non si può presumere l'avvenuto cessione intracomunitaria di merci (in regime di non imponibilità) quando tale conclusione collide con evidenze documentali e fattuali tali da far propendere in senso contrario, nonostante la regolare contabilità e la produzione delle fatture regolarmente registrate da parte del contribuente. In particolare assumono rilievo in questo senso le anomalie rappresentate dall'avvenuto pagamento in contanti per tutte le transazioni, le cessioni effettuate direttamente nei

confronti degli incaricati alla movimentazione merci (nel caso di specie, i camionisti), l'omessa produzione dei contratti che regolassero puntualmente la somministrazione di prodotti nei confronti della controparte.

d.l. n. 331/1993, art. 41.

Cass. 12964/2013, 1670/2013, 13457/2012, 20575/2011, 3603/2009, 21956/2010, 15583/2011, 22874/2005, 21757/2005.

Sentenza n. 1604/2018, del 18.06.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Associazione non riconosciuta - riqualificazione in società commerciale - responsabilità solidale del rappresentante pro tempore - presupposto - concreta ed effettiva attività - è necessaria. Associazioni non riconosciute - responsabilità solidale del rappresentante - artt. 36 e 38 Cod. civ. - presupposto - mero ruolo formale di rappresentante - non è sufficiente - concreto svolgimento di atti di gestione - è necessario.

La responsabilità del legale rappresentante di una associazione non riconosciuta per i fatti di gestione di questa, e conseguentemente anche per i debiti tributari (nel caso di specie l'Ufficio contestava la natura associativa del sodalizio, lo riqualificava alla stregua di impresa commerciale, e recuperava le maggiori imposte dovute) scaturisce non già dalla mera formale attribuzione della carica, quanto da una concreta, effettiva e continuativa attività gestoria tale da poter riferire al medesimo rappresentante le violazioni compiute.

Spetta all'Ufficio l'onere di dimostrare che il rappresentante dell'associazione abbia effettivamente svolto una concreta attività in tal senso: in mancanza di tale prova nessuna solidarietà debitoria può essere riconosciuta.

d.lgs. n. 472/1997, artt. 2 e 11; artt. 36 e 38 Cod. civ.; d.P.R. n. 917/1986, art. 149.

Cass. 8752/2017.

Sentenza n. 1618/2018, del 20.06.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Anna Lisa Marconi.

Processo -processo tributario - sentenza - motivazione - adesione e trasposizione degli atti di parte - adesione ragionata - nullità della sentenza - non consegue. IVA - cessione di beni - Repubblica di San Marino - regime di non imponibilità - presupposto - visto e timbro a secco di esemplare di fattura - è necessario - omissione - violazione meramente formale - non è tale - assoggettamento ad IVA - consegue.

L'obbligo motivazionale che insiste sulla Commissione tributaria in particolare, e sul giudice in generale, si ritiene regolarmente soddisfatto anche quando questo, nel percorso logico argomentativo della sentenza, riporti fedelmente passaggi di un atto delle parti. Ciò a condizione che sia in ogni caso ravvisabile da parte del giudicante un'elaborazione critica degli stessi atti di parte, e non una loro mera riproposizione meccanica.

Nei rapporti commerciali con operatori residenti nella Repubblica di San Marino, il regime di non imponibilità IVA (d.m. 24.12.1993, art. 4, co. 1 lett. b) è concesso a condizione che il contribuente non solo annoti la fattura emessa, ma anche che conservi esemplare della stessa vistato dall'Ufficio tributario sammarinese. L'omesso visto, ben lungi dal costituire mera irregolarità formale, rappresenta violazione sostanziale ed inibisce la concessione del regime di non imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto unitamente a costituire presunzione di consapevole partecipazione ad una frode cd. "carosello" articolata mediante l'effettuazione di operazioni "soggettivamente inesistenti".

Costituisce indice sintomatico di consapevolezza della frode (legittimando così, come nel caso di specie, l'applicazione delle sanzioni in misura massima) il sensibile decremento di transazioni commerciali con operatori residenti nella Repubblica di San Marino il fatto che tale decremento si sia registrato solo a seguito dell'introduzione del regime dell'inversione contabile, finalizzato appunto a scongiurare le ipotesi più eclatanti di frode IVA.

d.P.R. n. 633/1972, art. 71, d.m. n. 24.12.1993. art. 4, co. 1; d.lgs. n. 472/1997, art. 7, co. 1.

Cass. SS. UU. 642/2015, Cass. 22562/2016, 15044/2014, 13803/2014, 25545/2017, 19536/2016, 14030/2012.

Sentenza n. 1622/2018, del 18.06.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Associazione culturale - attività non commerciale - somministrazione alimenti e bevande - presupposti - sussidiarietà e ancillarità rispetto all'attività non commerciale - sono necessarie. Associazione culturale - rispetto dei requisiti - verifica sostanziale - è necessaria.

Una associazione di promozione sociale (nel caso di specie, trattasi di circolo ricreativo-culturale) conserva la sua natura solo se in grado di dimostrare l'effettiva natura associativa e se i proventi derivanti da attività ristorative mantengono un rapporto di complementarietà o accessorietà rispetto all'attività principale (Circ. Min. int. 19.02.1972).

Tali requisiti non sono verificati se manca traccia di una effettiva gestione in forma associata del circolo e se nessuna annotazione contabile attendibile è rinvenibile presso i locali nei quali l'attività asseritamente associativa e culturale sarebbe svolta.

l. n. 398/1991; l. n. 382/2000, art 6, co. 2, d.P.R. n. 917/1986, artt. 143, 144, 148, co. 5.

Sentenza n. 1627/2018, del 20.06.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

Imposta di registro - verbale di assemblea - rinuncia al credito da parte dei soci nei confronti della società - menzione del pregresso contratto di mutuo - applicazione proporzionale dell'imposta - consegue.

Sconta l'imposta di registro proporzionale (con aliquota al 3%) da calcolare sull'atto enunciato, il verbale di assemblea straordinaria societaria che prende atto della rinuncia del credito da parte dei soci a fronte di finanziamento infruttifero già erogato alla società medesima.

IL riferimento a verbale al pregresso contratto (mutuo) legittima l'applicazione del tributo in misura proporzionale nel quadro di una più vasta operazione finalizzata al ripianamento delle perdite e alla ricostituzione del capitale sociale.

d.P.R. n. 131/1986, art. 22, art. 9 Tariffa, art. 2482 *bis* Cod. civ.

Sentenza n. 1628/2018, del 20.06.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Massimo D'Amato.

Interessi passivi - produzione di beni merce - capitalizzazione - durata superiore all'anno - è necessaria. Interessi passivi - capitalizzazione - beni merce - rilevanza fiscale - presupposto - menzione in nota integrativa - è necessaria.

La capitalizzazione degli interessi passivi in capo ai beni merce, ed incremento così del relativo costo e tale da evitare le limitazioni di cui all'art. 96 d.P.R. 917/1986 (30% del ROL), è possibile solo qualora il ciclo di produzione di questi ultimi superi l'anno solare e in conformità al principio OIC 13. La capitalizzazione non può aver luogo nelle ipotesi inferiori all'anno (nel caso di specie, la stagionatura di alcuni beni merce - prosciutti - era di soli 10 mesi) e qualora di tale scelta non sia fatta menzione nella nota integrativa al bilancio regolarmente approvato (art. 2427, § 8 Cod. civ.).

d.P.R. n. 917/1986, artt. 96, 109; OIC 13, 16; art. 2427 Cod. civ.

Sentenza n. 1641/2018, del 18.06.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Gigliola Natale.

Accertamento tributario - raddoppio dei termini - *tempus regit actum* - si applica.

Indagini finanziarie - omessa autorizzazione - autorizzazione irregolare - inutilizzabilità degli esiti - presupposto - effettivo pregiudizio per il contribuente.

Movimentazioni bancarie - Repubblica di San Marino - presunzione di maggior reddito - applicazione - a tutti i contribuenti.

La disciplina già vigente in tema di cd. “raddoppio dei termini per l'accertamento” ha natura procedimentale e non sostanziale: della stessa dunque può essere fatta applicazione cd. “retroattiva” [conforme al principio del *tempus regit actum*, N.d.M.].

Le presunzioni di maggior reddito derivanti da indagini finanziarie svolte nei confronti di un contribuente con ingenti provviste all'estero (nel caso di specie trattasi di provviste presso istituti di credito di San Marino di cui era stata omessa la segnalazione in quadro RW) operano non solo nei confronti di titolari di reddito di impresa commerciale o di lavoro autonomo, ma della generalità dei soggetti passivi.

L'irregolarità del regime autorizzatorio dell'indagine bancaria riverbera sugli esiti della stessa solo laddove il contribuente sia in gradi di dimostrare un pregiudizio effettivo in cui lo stesso sia incorso in ragione di tale omissione.

d.lgs. n. 78/2000, art. 12, co. 2 *bis*; Art. 11 Preleggi Cod. civ.; d.P.R. n. 633/1972, art. 54.

Cass. 7080/2004, 25722/2009, 16874/2009, 7281/2018; C. cost. 315/1994, 228/2014.

Sentenza n. 1677/2018, del 20.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Rustico, Estensore: Giovanni Trerè.

Imposta di registro - pegno su quote di SRL - art. 2471 *bis* Cod. civ. - imponibile - valore garantito - non è tale - valore nominale delle quote - è tale.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro su costituzione di pegno su quote societarie (nel caso di specie trattavasi di quote di SRL costituite in pegno ex artt. 2471 *bis* Cod. civ. al fine di garantire l'adempimento di un contratto di leasing) la base imponibile è da individuarsi nel valore nominale di queste ultime e non sull'ammontare dell'importo garantito. Osta a una soluzione avversa il tenore letterale della norma richiamata (art. 43, co. 1 lett. f, d.P.R. 131/1986), che altrimenti determinerebbe una irragionevole discriminazione tra pegno di quote di SRL e pegno di azioni e titoli di credito.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 20, 47, co. 1 lett. f; art. 2471 *bis* Cod. civ.

Sentenza n. 1680/2018, del 20.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Rustico, Estensore: Giovanni Trerè.

Imposta di registro -cessione di ramo d'azienda - valore dell'avviamento - incremento - rilevanza di perizia depositata da controparte - sussiste - mancata sottoscrizione - non rileva.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro alla cessione di un ramo d'azienda, l'Ufficio può incrementare il valore di avviamento di quest'ultimo (e conseguentemente l'imposta dovuta) se tale variazione trova conferma non solo su un corretto calcolo di capitalizzazione del reddito prodotto tenuto conto del reddito medio degli ultimi sei anni, ma anche su una perizia depositata dalla stessa

controparte (la cui mancata sottoscrizione da parte del professionista non rileva stante la produzione dell'elaborato a cura del contribuente) che implicitamente conferma queste conclusioni.

Sentenza n. 1684/2018, del 21.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Cessioni intracomunitarie - CMR - *Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route* - prova qualificata - è tale - documento di trasporto - d.P.R. 472/1996, art. 1 - equipollenza - non è tale. ù

Cessioni intracomunitarie - prova dell'effettiva realizzazione - spetta ala cessionario.

La non imponibilità prevista ai fini IVA per le cessioni intracomunitarie è subordinata, tra l'altro, all'effettivo trasferimento all'estero della merce ceduta, con onere della prova in capo al cedente italiano. In questo senso la CMR regolarmente sottoscritta (art. 9 Convenzione di Ginevra) si caratterizza per una valenza probatoria qualificata e maggiore rispetto al semplice documento di trasporto (art. 1, d.P.R. 472/1996) o dell'iscrizione su libro giornale (quest'ultima formalità peraltro attesta solo la dipartita della merce dal magazzino, non dal territorio dello stato).

L'omessa predisposizione ovvero produzione di CMR espone il contribuente all'onere di dimostrare altrimenti l'effettività dell'operazione: muovono in senso contrario invece l'omessa rilevazione bancaria dell'operazione, l'omessa produzione dei contratti e le irregolarità formali nella compilazione della documentazione attinente il trasporto merci.

d.l. n. 331/1993, artt. 41, 46, 50; art. 9 Convenzione di Ginevra - CMR, d.P.R. 472/1993, art. 1; direttiva 1977/388/CEE art. 28 quater, A,a,

Corte di giustizia UE C-285/09, 7 dicembre 2010 "R".

Sentenza n. 1686/2018, del 21.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Sandro Labanti.

Indagini bancarie - movimentazioni sul conto corrente - presunzione di maggior reddito - sono tali - prova contraria - spetta al contribuente.

Le movimentazioni bancarie presso un conto estero non dichiarato (nel caso di specie trattasi di conto corrente bancario presso istituto di San Marino) possono essere utilizzate a fondamento di un accertamento presuntivo di maggior reddito ex art. 38 d.P.R. 600/73 anche nell'ambito di un accertamento parziale.

Il contribuente che intenda addurre la valenza non reddituale delle movimentazioni bancarie sul proprio conto corrente deve anche dare prova puntuale delle stesse (nel caso di specie il contribuente sosteneva trattarsi di rimborso di finanziamento infruttifero erogato senza essere in grado di documentare l'avvenuta conclusione del contratto).

d.P.R. n. 600/1973, artt. 38, 41 *bis*.

Sentenza n. 1693/2018, del 15.06.2018, Sez. 12
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Sandro Labanti.

Imposta di registro - cessione frazionata di cespiti - riqualificazione come cessione d'azienda - mancata continuità aziendale - non è possibile.

Non è possibile riqualificare, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, come cessione di azienda la vendita frazionata di diversi cespiti qualora presso i locali dell'azienda (asseritamente) ceduta il cessionario non svolga la medesima attività economica.

Tale conclusione trova ulteriore conferma nel caso in cui la maggior parte del personale dipendente presso l'azienda asseritamente ceduta sia stato collocato a riposo, in cassa integrazione ovvero abbia trovato impiego presso altri datori di lavoro.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 3, co. 1, 15, co. 1.

Cass. 24913/2008, 9163/2010.

Sentenza n. 1695/2018, del 25.06.2018, Sez. 12
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Sandro Labanti.

Imposta di registro - conferimento d'azienda - successiva cessione parziale delle azioni - operazione elusiva - dissimulata cessione d'azienda - non è tale.

Non è possibile riqualificare come cessione di azienda il suo conferimento in società e successiva alienazione parziale delle azioni, quando le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse industriale ed un articolato *business plan* (nel caso di specie, nell'ambito dello sviluppo delle energie rinnovabili).

In ogni caso, spetta all'amministrazione finanziaria la dimostrazione dello specifico intento elusivo asseritamente perseguito dalle parti.

d.P.R. n. 131/1986, art. 20.

Cass. 10660/2003, 24553/2007, 9163/2010, 14367/2011.

Sentenza n. 1703/2018, del 25.06.2018, Sez. 08
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Estensore: Valerio Bolognesi.

Imposta di registro - prima casa - benefici - termine triennale per il trasferimento - è tale - immobile in ristrutturazione - proroga della concessione - *dies a quo* - giorno di concessione della proroga - è tale.

Non perde i benefici "prima casa" previsti ai fini dell'imposta di registro il contribuente che utilizza a quel fine l'immobile oltre i tre anni previsti dalla legge se tale ritardo è dovuto a lavori di ristrutturazione dell'immobile che il comune aveva espressamente prorogato mediante ulteriore concessione a seguito del mutamento della disciplina urbanistica.

Risulta pacifico in questo senso che giusta l'applicazione dell'art. 2964 Cod. civ. al caso di specie il termine di decadenza decorre dal momento in cui sussiste il potere di compiere l'atto e, in caso di evento sopravvenuto tale potere decorre dall'accadimento medesimo.

l. n. 168/82, art. 1, co. 6, d.P.R. n. 131/1986, art. 76, co. 2, art. 2964 Cod. civ.

Cass. 1196/2000.

Sentenza n. 1709/2018, del 25.06.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Tassa sulle concessioni governative - azienda faunistico venatoria - agevolazione - territorio montano - sussiste.

Territorio montano - definizione mediante rinvio - norma nazionale abrogata - rinvio statico - è tale - validità della definizione - sussiste.

Territorio montano - definizione - competenza regionale - non sussiste - norma nazionale abrogata ma richiamata da norma vigente - si applica.

La regione a statuto ordinario non ha il potere di qualificare, ai fini dell'applicazione della tassa sulle concessioni regionali su aziende Faunistico venatorie, un terreno come montano o pianeggiante.

A tal fine, la l. 230/1991 applicabile al caso di specie fa sì richiamo a una norma abrogata (l. 991/1952, artt. 1 e 4), ma tale rinvio è da intendersi, ai fini definitivi, come statico, e non dinamico: quindi ancora valevole. Ne scaturisce che la natura "montana" o meno di un terreno va accertata sulla base di parametri fissati dal legislatore nazionale, non potendo a tal fine la regione fissarne altri.

D.lgs. n. 230/1991, allegato unico, n° 16; l. n. 991/1952, artt 1 e 4; Testo unico ordinamenti locali, art. 27, co. 5.

Sentenza n. 1715/2018, del 21.06.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Maurizio Marchesini.

IVA - Cessione all'esportazione - triangolazione - prova - trasferimento nel primo paese terzo - è sufficiente - presunto ulteriore trasferimento al paese di destinazione finale - è sufficiente.
Esportazione - prova - Airway bill - documento - è tale.

La cessione all'esportazione di merce risulta provata anche quando il contribuente documenta il trasferimento dei beni in un paese extracomunitario altro rispetto a quello di destinazione finale, comprovando altresì documentalmente che la merce è stata poi spedita da tale paese terzo all'ultima destinazione.

Ciò trova conferma anche quando il trasferimento è avvenuto a cura di spedizioniere incaricato dall'avente causa ultimo (nel caso di specie l'acquirente cipriota aveva acquistato merce dal venditore italiano richiedendone l'invio in Svizzera e di lì la spedizione ad un altro, ulteriore, cliente cinese: secondo la commissione tributaria la cessione all'esportazione triangolare trova conferma alla prova del trasferimento della merce in svizzera).

Sentenza n. 1719/2018, del 25.06.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese Estensore: Carlo Coco.

Imposta di registro - piccola proprietà contadina - agevolazione - termine triennale per la produzione della documentazione - natura perentoria - è tale.

Imposta di registro - piccola proprietà contadina - decadenza dal beneficio - giudicato - istanza di rimborso - inammissibilità - consegue.

Non è possibile per il contribuente, pena la violazione del principio del *ne bis in idem*, avanzare istanza di rimborso di un maggior tributo dovuto ed accertato con sentenza passata in giudicato.

Tale principio trova conferma anche nel caso dell'imposta di registro applicata alla piccola proprietà contadina. La mancata tempestiva produzione della documentazione prescritta impedisce al contribuente la sua successiva esibizione in sede di rimborso, restando il tributo comunque fissato nell'ammontare scaturito nel primo giudizio, e a prescindere dall'apparente conflitto tra gli artt. 4 e 5 della l. 604/1954.

l. n. 604/1954, artt. 4 e 5; d.P.R. n. 633/1972, art. 8.

Cass. 12189/2002, 3082/2014, 15953/2003, 21050/2007, 25536/2011.

Sentenza n. 1737/2018, del 26.06.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Estensore: Bernardo Massari.

Reddito d'impresa - determinazione - accertamento induttivo - utilizzo di indici presuntivi - è possibile.

Reddito d'impresa - determinazione induttiva - ristorante - consumo di bottiglie di acqua minerale - cd. "bottigliometro" - è ammissibile.

In sede di determinazione induttiva di reddito d'impresa di un imprenditore esercente attività di ristorazione, ben può l'Ufficio superare una contabilità formalmente corretta utilizzando indici ad elevato valore presuntivo di maggiori ricavi, come ad esempio la consumazione di acqua minerale (cd. bottigliometro).

Nella prova per presunzioni, la relazione fra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza dal fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d.

Cass. 26036/2015, 12167/2014, 18662/2016, 17408/2010, 25129/2016.

Sentenza n. 1749/2018, del 26.06.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Estensore: Alberto Conti.

Processo tributario - decesso della parte in giudizio personalmente - interruzione del processo - giudizio di cassazione - non si verifica.

Processo tributario - comunicazione di udienza - PEC - invio ad email di procuratore deceduto - consapevolezza da parte della Cancelleria di Cassazione - va provata dal contribuente riassumendo.

Non viola il principio del giusto processo l'asserita omessa comunicazione della data di discussione in Corte di cassazione di una controversia qualora sia notificata a controparte che sta in giudizio personalmente e conseguentemente renda impossibile non solo la partecipazione, ma anche la comunicazione della causa di interruzione del processo.

La parte che intenda sollevare la mancata interruzione del processo per difetto di comunicazione d'udienza, e conseguente lesione del diritto della difesa, deve provare la consapevolezza della causa interruttiva da parte dell'ufficio di cancelleria competente e l'omessa comunicazione (nel caso di specie il riassumendo asseriva la comunicazione, avvenuta mediante PEC, fosse stata indirizzata alla mail del procuratore e parte nel contempo deceduto e ivi rimasta inaccessibile a terzi).

d. lgs. n. 546/1992, art. 63, artt. 299, 300 e 301 c.p.c., d.P.R. n. 633/1972, art. 8.

Sentenza n. 1750/2018, del 26.06.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Estensore: Rita Chierici.

Imposta sulla pubblicità - camion-vela - applicazione - consegue.

Camion-vela - mobilità - applicazione dell'imposta - non rileva.

Sono assoggettati ad imposta sulle pubblicità i cd. "camion-vela", vale a dire quei mezzi di trasporto che altra funzione non hanno che riportare un'ampia insegna pubblicitaria sulla loro struttura, appositamente modificata, e senza utilità altra.

A nulla rileva il fatto che i mezzi in questione non sostino in uno stesso luogo per oltre 48 ore, posto che siffatta limitazione temporale non è prevista a fini tributari, quanto per ragioni di sicurezza e di autorizzazione alla sosta dettate dal codice della strada.

L'art. 13 d.lgs. 507/1993 è norma derogatoria a un principio generale di assoggettabilità d imposta di pubblicità e come tale deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

d. lgs. n. 507/1993, artt. 12 e 13; d.P.R. n. 495/1992, art. 57; art. 23 Codice della Strada; Art. 14 Disposizioni sulla legge in generale cd. "Preleggi".

Cass. 5858/2012.

Sentenza n. 1752/2018, del 26.06.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Estensore: Rita Chierici.

Processo tributario - appello - natura devolutiva - è tale - riesame della causa nel merito - consegue - proposizione di motivi specifici - non è necessaria.

TARSU - TIA - natura tributaria - è tale - rimborso - termine - disciplina tributaria - si applica - arricchimento senza causa - non è azionabile.

TARSU - attività commerciale - raccolta dei rifiuti delegata a soggetto professionale terzo - onere del contribuente - disapplicazione della TARSU - non consegue.

L'appello tributario ha natura pienamente devolutiva, come tale è ammissibile anche quando censura l'atto impositivo alla luce di alcune delle motivazioni espresse dal giudice di prime cure senza l'adduzione di motivi specifici.

È dovuta la tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani anche da parte dell'imprenditore che produca rifiuti speciali comunque assimilati a questi ultimi, e che abbia incaricato una società terza per lo svolgimento. Osta a una conclusione diversa la natura notoriamente tributaria della TARSU (e in precedenza della TIA) e dunque da un lato trova conferma la sua indisponibilità e dall'altro la impraticabilità di un'azione di arricchimenti senza causa per il recupero dei tributi asseritamente versati in carenza di presupposto per le annualità pregresse.

Il contribuente che intenda vedersi disapplicata la tariffa non può sollecitare l'ente gestore della stessa invitandolo a un sopralluogo, ma deve presentare opportuna denuncia di variazione delle condizioni di applicabilità del tributo così come disposto dalla norma istitutiva.

La natura tributaria dell'imposta incide anche sui termini decadenziali per l'eventuale rimborso, che non va commisurato a quello generale civilistico, bensì a quelli previsto dalla disciplina tributaria applicabile.

d. lgs. n. 507/1993, art. 62, co. 1, 2, 3 e 5, art. 70, co. 2; d.lgs. n. 152/2006, art. 198, co. 2, lett. g.

Cass. 18674/2011, 4068/2009, 1200/2016, 3064/2012; Cass. SS. UU. 3171/2008; C. cost. 238/2009.

Sentenza n. 1767/2018, del 27.06.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Gino Cirelli.

Società - trasferimento di sede all'estero - cancellazione dal registro delle imprese - consegua - estinzione della società - non consegua - rapporti tributari - permangono.

Società a ristretta base societaria - trasferimento di sede all'estero - vizio di notifica in Italia - nullità dell'atto impositivo - nullità della pretesa in capo al socio - consegua.

Non trova applicazione la presunzione di distribuzione degli utili ai soci nel caso di società a ristretta base societaria quando l'atto impositivo rivolto alla società sia stato erroneamente notificato (nel caso di specie la società aveva trasferito la propria residenza all'estero mentre l'Ufficio aveva notificato l'atto alla persona fisica già legale rappresentante).

Il trasferimento della sede di società all'estero, anche se determina cancellazione dal registro delle imprese (art. 2495 Cod. civ.) non determina un effetto estintivo: ne deriva che la società mantiene in essere tutti i rapporti pendenti, anche quelli di natura tributaria.

d.P.R. n. 917/1986, art. 47; d.P.R. n. 600/1973, art. 60, co. 3 e 4; art. 2495 Cod. civ.; art. 140 c.p.c.

Cass. 6388/2014.

Sentenza n. 1772/2018, del 27.06.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Carlo Greco, Estensore: Alberto Pasi.

IRES - impresa commerciale - cessione di quote partecipative minusvalenza - assimilazione art. 96 d.P.R. 917/1986 - inerenza - sussiste deducibilità - consegua.

Reddito d'impresa - cessione di quota in luogo di accensione di mutuo - natura elusiva - non sussiste - libera scelta imprenditoriale - è tale.

Una impresa commerciale può dedurre dal reddito imponibile, in quanto inerente, la minusvalenza realizzata mediante cessione di quota di partecipazione in altra società, acquista nello stesso esercizio d'imposta, a nulla rilevando l'assimilazione di siffatta componente negativa agli interessi passivi di cui all'art 96 d.P.R. 917/1986.

L'ufficio non può contestare la natura abusiva di siffatta operazione minusvalente osservando che sarebbe stato più conveniente per l'impresa stessa accendere un ulteriore mutuo per far fronte alle sue esigenze operative, posto che la decisione di dismettere la quota partecipativa (in luogo di incrementare la propria esposizione con il sistema bancario) dipende da una libera scelta dell'imprenditore.

d.P.R. n. 917/1986, artt. 96 e 109.

Sentenza n. 1781/2018, del 29.06.2018, Sez. 08
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Felicita Pugliese, Estensore: Gino Cirielli.

Revocazione - erronea percezione dei fatti – società estinta al momento della proposizione del ricorso – presupposto – non sussiste.

Non è esperibile, per carenza dei presupposti previsti dalla legge, il gravame di revocazione ordinaria (art. 395, co. 1, n. 4 c.p.c.) avverso una sentenza che ha dichiarato inammissibile l'appello avanzato da una società già in liquidazione ma estinta nel momento della proposizione del ricorso in quanto cancellata dal registro delle imprese (nel caso di specie la Commissione ha giudicato inammissibile il ricorso in quanto nel caso di specie non ricorreva l'erronea percezione dei fatti da parte del collegio già giudicante, tantomeno la semplice rilevabilità e l'assoluta evidenza degli stessi).

Il socio già liquidatore di società estinta non può impugnare l'atto di accertamento nei confronti della società (ancora esistente al momento della verifica) a nome di quest'ultima e spendendo nell'atto processuale esclusivamente la sua qualificazione societaria in un giudizio ex d.P.R. 602/1973, art. 36, co. 5.

d.P.R. n. 602/1973, art. 36, co. 5, art. 2459 Cod. civ.; art. 395, co. 1, n. 4 c.p.c.; d. lgs. n. 546/1992, art. 64.

Cass. 7609/2018, 3795/2018, 21188/2014, 5736/2016.

Sentenza n. 1796/2018, del 03.07.2018, Sez. 12
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

Imposta di registro - conferimento d'azienda - cessione di quote - riqualificazione - cessione d'azienda - art. 20 d.P.R. 1312/1986 - non è applicabile - art. 10 bis l. 212/2000 - è applicabile.

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 131/1986 - natura antielusiva - non è tale.

Indipendentemente dalla novella recata dalla l. 205/2017, che ha efficacia ultrattiva, l'Ufficio non può riqualificare come cessione d'azienda un asseritamente simulato conferimento della medesima, e conseguente cessione di quote, applicando l'art. 20 d.P.R. 131/1986, dovendo a tal fine essere impiegato l'art. 10 bis l. 212/2000.

Osta a una conclusione avversa la natura non antielusiva dell'art. 20 richiamato, e le necessità di rimanere ancorati, nella sua applicazione ai dati fattuali e testuali sottoposti a scrutinio.

d.P.R. n. 131/1986, art. 20; l. n. 212/2000, art. 10 *bis*; l. n. 205/2017, art. 1, co. 87, lett. a.

Sentenza n. 1801/2018, del 03.07.2018, Sez. 05
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Marco D'Orazi, Estensore: Domenico Iannitti.

Accise - energia elettrica - istanza di rimborso - legittimazione attiva - spetta al fornitore - legittimazione attiva del consumatore finale - non sussiste.

Solo il fornitore dell'energia elettrica è legittimato attivo a pretendere il rimborso della maggiore accisa erroneamente pagata sulla fornitura di essa. Il testo unico sulle accise non permette analogo azione al consumatore finale, come peraltro giurisprudenza di legittimità pacificamente ammette (Cass. 9567/2013).

d. lgs. n. 504/1995, artt. 14, co. 2, art. 53.

Cass. 9567/2013.

Sentenza n. 1810/2018, del 03.07.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Paolo Carbone.

Processo tributario - sentenza - accoglimento del ricorso - motivi diversi rispetto a quelli illustrati dal contribuente - unicità del motivo - pluralità di punti - sussiste - vizio di ultrapetizione - non sussiste.

Accertamento tributario - principi generali - deposito di documentazione da parte del contribuente - immediato atto impositivo dell'ufficio - presunta mancata lettura dei documenti - sussiste - violazione del principio di buone fede - sussiste - nullità dell'atto impositivo - consegue.

Non è viziata da ultrapetizione la sentenza del giudice che accoglie le richieste del ricorrente, seppure in base a motivi diversi rispetto a quelli illustrati da quest'ultimo, ma tuttavia ad essi riconducibili nel quadro di un ricorso basato su unico motivo articolato in più punti.

Lede i principi di buona fede e di correttezza nei rapporti tra Amministrazione e contribuente l'ufficio che emette un atto impositivo a sole 24 ore di distanza dal deposito di documentazione da parte del contribuente, lasciando con ciò intendere di non avere letto i documenti prodotti, e di avere già confezionato l'atto impositivo prima ancora della fase di contraddittorio procedimentale.

l. n. 212/2000, art. 10, co. 1.

Cass. 9590/2013.

Sentenza n. 1816/2018, del 05.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Donatella Scandurra.

Tassa di circolazione - *leasing* di autovetture - soggettiva passiva esclusiva - conduttore del mezzo.

Tassa di circolazione - d.l. 78/2015, art. 9, co. 9 *bis* - norma di interpretazione autentica - è tale - applicazione retroattiva - consegue.

In caso di contratto di *leasing* avente ad oggetto autovetture, soltanto il conduttore di queste ultime è tenuto, ed in via esclusiva, al pagamento periodico della cosiddetta "Tassa di circolazione".

La novella introdotta mediante l'art.9, co. 9 *bis* d.l. 78/2015 è da intendersi come di interpretazione autentica della disciplina previgente. Pertanto la soggettività passiva esclusiva del conduttore va riconosciuta anche ai periodi d'imposta pregressi rispetto al 2015.

d.l. n. 953/1982, art. 5, co. 29; d.l. n. 78/2015, art. 9, co. 9 *bis*.

Sentenza n. 1824/2018, del 06.07.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Gino Cirelli.

Imposte sul reddito - recupero di maggior reddito imponibile - utili occultati da società a ristretta base partecipativa - indagini finanziarie - autonomia delle attività - doppia imposizione - non consegue.

Processo tributario - motivazione della sentenza - ripetizione pedissequa degli atti di parte - è possibile - nullità - non consegue - responsabilità disciplinare del magistrato - non influisce sulla sentenza.

Non subisce una doppia imposizione l'imprenditore nei cui confronti l'Ufficio abbia determinato un maggior reddito in base a una presunta distribuzione di utili occultati da parte di una società a ristretta base partecipativa, e alla luce di ulteriori e successive indagini finanziarie, quando i proventi individuati in base a queste ultime sono sintomatici di un'attività diversa rispetto a quella svolta in forma societaria.

È validamente emessa una sentenza la cui motivazione ripeta in modo testuale e pedissequo gli atti di una parte del giudizio, poiché la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato, e nella misura in cui le ragioni della decisione siano comunque attribuibili all'organo giudicante.

d.P.R. n. 60/1973, art. 43, co. 4; d.P.R. n. 633/1972, art. 74, co. 4

Cass. 2462/2007, 7832/2011, 2780/2001; Cass. SS. UU. 642/2015.

Sentenza n. 1832/2018, del 09.07.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Valerio Bolognesi.

Cartella di pagamento - notifica da parte di corriere privato - principi di strumentalità - si applica - nullità della notifica - è sanabile - inesistenza - non è tale.

Atto impositivo - notifica - condizione integrativa di efficacia - è tale - condizione di esistenza - non è tale.

Risulta affetta da nullità, e non da inesistenza, la notifica di una cartella di pagamento avvenuta a cura del concessionario della riscossione e concretamente realizzata attraverso il servizio di consegna da parte di un corriere privato. Ciò anche qualora quest'ultimo abbia ommesso l'attestazione della data della notifica e la firma della relata.

Tale interpretazione trova suffragio nel principio di strumentalità delle forme disposte per il raggiungimento dello scopo nel processo. Ciò tanto più che la notifica dell'atto impositivo costituisce una condizione integrativa dell'efficacia di questo, non già un requisito di esistenza del medesimo. Ne deriva che l'inesistenza della notificazione non determina, in via automatica, l'inesistenza dell'atto qualora del medesimo ne risulti la piena conoscenza da parte del contribuente.

d.P.R. n. 600/1973, art. 60, co. 1, lett. b; d.P.R. n. 602/1973, art. 26d. lgs. n. 261/1999, art. 4, co. 1, lett. a; art. 156 c.p.c.

Cass. 23791/2017, 24408/2016.

Sentenza n. 1833/2018, del 10.07.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Paola Palladino.

Processo amministrativo - deposito di motivi aggiunti - pagamento di contributo unificato - consegua.

È assoggettata al pagamento di contributo unificato la parte che, nel giudizio dinanzi al Tribunale amministrativo regionale, deposita motivi aggiunti rispetto alla domanda che ha radicato il ricorso. (Nel caso di specie il ricorrente aveva in principio impugnato la sua esclusione da una gara pubblica, e successivamente, con motivi aggiunti, aveva contestato altresì il provvedimento di aggiudicazione della gara al secondo classificato e poi un medesimo atto in scorrimento al terzo classificato).

d.P.R. n. 115/2002, art. 13, co. 6 *bis*; d.lgs. n. 104/2010, art. 43.

Sentenza n. 1835/2018, del 10.07.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Lucia Ciampini.

Processo tributario - dichiarazioni di terzi - rilevanza processuale- sussiste - elementi di prova - sono tali. Processo tributario - dichiarazioni di terzi - produzione da parte del contribuente - parità delle armi - è possibile. Processo tributario - dichiarazioni rese fuori dal processo - dovere istruttorio da parte della Commissione - sussiste.

Le dichiarazioni rese da soggetti terzi, e ricevute da pubblici ufficiali nell'ambito di una attività di verifica possono costituire, ancorché formate al di fuori del processo tributario, elementi indiziari di fatti o rapporti giuridici in esse descritti (nel caso di specie l'Ufficio aveva raccolto dichiarazioni di terzi che confermavano la falsità di fatture registrate dal contribuente in contabilità).

In ossequio al principio della parità delle armi, la possibilità di raccogliere dichiarazioni di terzi al di fuori del processo deve essere riconosciuta sia all'Ufficio procedente, che al contribuente: il giudice tributario invece è tenuto a considerare le suddette dichiarazioni ai fine del giudizio di specie, pur non attribuendo loro il valore di piena prova.

Qualora, avuto riguardo alla dichiarazione prodotta o ai fatti in esso sintetizzati, permangano elementi di incertezza, il giudice tributario è tenuto ad esercitare i poteri istruttori ad esso riconosciuti dalla legge per colmare le eventuali lacune e formare così in giudizio la prova dei fatti controversi.

Come giurisprudenza di legittimità ha già confermato, l'esercizio di questi poteri istruttori si configura come un dovere da parte del giudice, il cui mancato assolvimento se non adeguatamente motivato deve considerarsi illegittimo.

d. lgs. n. 546/1992, art. 7, co. 4, art. 7, co. 1.

C. cost. 18/2000, Cass. 4269/2002, 5937/2003, 16348/2008, 767/2011, 7707/2013, 4423/2003, 673/2007.

Sentenza n. 1847/2018, del 03.07.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Paolo Carbone.

Accertamento analitico-induttivo - cd. "lenzuolometro" - presenza di contabilità regolare - non rileva - reddito dichiarato incongruente con buon senso e ragionevolezza - rileva.

È legittimo un accertamento analitico-induttivo dei ricavi realizzati da un imprenditore commerciale quando sulla base di presunzioni qualificate (nel caso di specie trattavasi di numero di lenzuola lavate da un hotel, cd. "lenzuolometro") possa fondatamente ritenersi che l'entità del reddito dichiarato sia in contrasto evidente con il comune buon senso e con le regole basilari della ragionevolezza.

In questo caso non rileva la formale correttezza delle scritture contabili che può essere superata da riscontri presuntivi oltre che dalle risultanze degli studi di settore.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39

Sentenza n. 1857/2018, del 10.07.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Bernardo Massari.

Diritto fallimentare - azione revocatoria - sentenze - imposta di registro - si applica a ogni grado salvo conguaglio. Fallimento - azione revocatoria - principio di alternatività IVA-registro - non si applica - autonomia tra prestazione principale e azione revocatoria - sussiste.

Ogni sentenza dell'autorità civile che definisce un giudizio, anche solo parzialmente, è autonomamente soggetta ad imposta di registro e anche se oggetto di gravame (salvo il conguaglio o rimborso del tributo già versato in seguito a successiva sentenza definitiva).

Ne scaturisce che le sentenze d'appello che riducono la pretesa riconosciuta in primo grado integrano un autonomo titolo per l'esercizio del diritto al conguaglio, o al rimborso dell'imposta, da far valere separatamente.

Non trova applicazione il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro (art. 40, d.P.R. 131/1986) alle sentenze revocatorie emesse dal tribunale fallimentare. Ciò in quanto l'obbligo revocatorio scaturisce da un rapporto giuridico distinto ed autonomo rispetto a quello principale, e non si risolve in un corrispettivo o in una prestazione soggetta all'imposta sul valore aggiunto dato che si tratta di un trasferimento di ricchezza avente un oggetto diverso rispetto a quello dell'operazione originaria. Da questo principio ulteriormente scaturisce che anche qualora la prestazione principale fosse stata assoggettata ad imposta sul valore aggiunto (come asseritamente nel caso di specie), la sentenza che conferma l'azione revocatoria del pagamento effettuato sconta il tributo di registro in misura proporzionale.

r. d. n. 267/1942, art. 67; d.P.R. n. 131/1986, art. 37, 40, Tariffa Parte I, art. 8.

Cass. 12736/2014, 17053/2013, 17276/2017, 20262/2015, CTR Emilia Romagna 587/2017, CTR Lombardia n. 560/2017.

Sentenza n. 1880/2018, del 09.07.2018, Sez. 06 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Giovanni Scialpi.

Imposta di registro - contratto di compravendita - contratto di cd. "mutuo dissenso" - scioglimento del vincolo originario - applicazione del tributo in misura proporzionale - con segue.

Il cd. "contratto di mutuo dissenso" in forza del quale le parti sciolgono un precedente contratto di compravendita (nel caso di specie avente ad oggetto un immobile di pregio per il quale trovava applicazione il diritto di prelazione da parte del Ministero dei beni culturali) va interpretato come retrocessione della proprietà dell'immobile, già passata fra le parti.

Il negozio sconta l'imposta di registro in misura proporzionale se interviene in un momento successivo al secondo giorno non festivo a quello in cui è stato realizzato il contratto originario.

d.P.R. n. 131/1986, art. 28.

Sentenza n. 1896/2018, del 13.07.2018, Sez. 10
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Massimo D'Amato.

Agevolazioni fiscali - Tremonti *ter* - macchinari installati in paesi al di fuori dello SEE - applicazione - non è possibile.

Le agevolazioni fiscali previste nella legge 102/2009, art. 5, (cd "Tremonti *ter*") postulano un impiego dei macchinari acquistati. All'interno dello spazio economico europeo, ne deriva che da tale beneficio sono escluse le società che ancorché residenti in Italia impieghino i beni acquistati presso stabili organizzazioni localizzate in paesi terzi (nel caso di specie Libia e Kazakhstan).

d.l. n. 78/2009, art. 5, co. 3 bis; art. 12 disposizioni sulla legge in generale (cd. "Preleggi").

Sentenza n. 1899/2018, del 13.07.2018, Sez. 10
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Massimo D'Amato.

Agenzia delle Entrate - delega dirigenziale impersonale - *ratione officii* - delegato - ruolo di dirigente - è necessario - mancata qualifica - nullità degli atti adottati - consegue.

Nell'ambito del potere di delega riconosciuto ai funzionari degli uffici locali della Agenzia delle Entrate va distinta la delega individuale *ad personam* da quella impersonale *ratione officii*.

In questo secondo caso la delega è conferibile solo a chi sia legittimamente preposto a quel ufficio. Ne consegue che se l'ufficio è di livello dirigenziale il relativo preposto ne deve essere illegittimo dirigente *pro tempore*.

Dalla violazione di questo principio scaturisce la nullità degli atti adottati rilevabile anche in sede di appello

d.lgs. n. 165/2001, art. 17, co. 1 bis;

Cass. 15781/2017, 22803/2015, 25017/2015, 25280/2015.

Sentenza n. 1902/2018, del 09.07.2018, Sez. 06
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Massimiliano Rossi.

Imposta sulla pubblicità - cartellonistica rappresentante prodotti alimentari - assenza di segni distintivi d'impresa - assoggettamento al tributo - non consegue.

L'affissione sulle vetrine di un punto vendita di immagini raffiguranti prodotti commercializzati (nel caso in questione, prodotti alimentari, senza richiamo alcuno a segni distintivi d'impresa) risulta essere priva di "idoneità pubblicitaria" in quanto il messaggio con essa diffuso ha natura meramente indicativa dei prodotti venduti. La semplice rappresentazione di prodotti commercializzati non è soggetta ad imposta in quanto inidonea a diffondere un messaggio pubblicitario.

d.lgs. n. 507/1993, art. 5

Sentenza n. 1907/2018, del 16.07.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Marco D'Orazi.

Imposte sui redditi - plusvalenza - cessione di immobile - rendita vitalizia - calcolo della capitalizzazione - art. 46, d.P.R. 131/1986 - è possibile - applicazione analogica - è possibile - criteri legali - prevalgono - calcolo statistico dell'aspettativa di vita - non rileva.

La cessione di un cespite aziendale (nel caso di specie, una farmacia) genera plusvalenza rilevante ai fini delle imposte dirette sul venditore, anche se il corrispettivo è determinato come rendita vitalizia, posto che l'aleatorietà dello stesso non inibisce comunque il suo calcolo.

La rendita vitalizia rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza imponibile va determinata secondo le regole stabilite per l'imposta di registro all'art. 46 del d.P.R. n. 131/86, posto che l'orientamento di cassazione in merito [nel caso di specie la Commissione tributaria regionale statuisce in seguito a giudizio di rinvio, N.d.M.] fa espresso riferimento a criteri legali per il calcolo, e quelli dell'imposta indiretta de qua sono gli unici astrattamente utilizzabili in merito

d.P.R. n. 917/1986, artt. 47, 54 e 75, art. 1872 Cod. civ., d.P.R. n. 131/86, art. 46, co. 2, lett. c.

Cass. 20546/2013, 22100/2017.

Sentenza n. 1908/2018, del 16.07.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Pasquale Liccardo.

Processo tributario - processo analogico - deposito degli atti dell'agenzia in forma digitale - è ammissibile - obbligo di prosecuzione con forme analogiche e non digitali - non sussiste.

Imposte sui redditi - sopravvenienza attiva -rilevazione - certezza della contabilizzazione - è necessaria.

Il radicamento del processo tributario da parte del ricorrente nelle forme tradizionali (cd. processo cartaceo) non inibisce alla parte resistente (nel caso di specie l'agenzia delle Entrate) di costituirsi depositando la documentazione in via digitale, secondo le statuizioni riguardanti il processo tributario telematico, posto che la scelta (digitale o analogica) di prosecuzione della lite dipende in questo specifico caso dalla volontà delle singole parti nel rispetto del diritto alla difesa e del giusto processo.

La sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, si realizza in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza.

d.lgs. n. 546/1992, artt. 22 e 23; d. m. n. 163/2013, artt. 10, 12 e 13; Cost. artt. 24 e 111; d.P.R. n. 917/1986, art. 88.

Sentenza n. 1912/2018, del 16.07.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Pasquale Liccardo.

IVA - cessione all'esportazione - prova tipica - è tale - documento amministrativo unico - esemplare 3 dichiarazione doganale di esportazione - è necessario - esibizione di altra documentazione - non è sufficiente - verosimiglianza dell'operazione - non rileva.

La cessione all'esportazione è retta da un regime della prova tipica, secondo il quale il trasferimento al di fuori dell'unione europea di beni non può essere fornito se non con le modalità espressamente previste dal legislatore, nazionale dell'unione europea. In questo senso il documento da esibire non può ridursi alla semplice attestazione del vettore (per quanto verosimile) ma deve concretizzarsi nell'esemplare 3 della dichiarazione doganale di esportazione (redatta su documento amministrativo unico cd. DAU munito del timbro e del visto di uscita dell'ufficio doganale di cui all'art. 793 del Reg. CEE 2454/93 oggi rientrante nelle procedure di Export control system (ECS).

L'omissione del corriere, in questo senso, non può essere rimediata se non per il tramite di una possibile azione per responsabilità contrattuale ex art. 1218 da far valere presso le sedi giurisdizionali competenti.

d.P.R. n. 633/1972, art. 8; Reg. CEE n. 2454/1993, art. 796 *quinquies*; art. 1218 Cod. civ.

Sentenza n. 1926/2018, del 16.07.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Reddito di impresa - spese legali sostenute nell'interesse del gruppo - deducibilità complessiva - non è possibile - *cost-sharing* - è necessario.

Anticipazione di spese legali - cessione di denaro - equiparazione - non sussiste - regime di distrazione delle spese legali - non si applica.

Non è deducibile, poiché fiscalmente non inerente e comunque non documentata mediante fattura, la spesa sostenuta per far fronte ai costi dei legali che hanno operato nell'interesse non già della sola società contribuente, ma dell'intero gruppo cui essa fa parte, senza che si sia addivenuti a un precedente accordo di *cost-sharing* fra le medesime partecipanti.

La necessaria registrazione di una fattura emessa in questo caso non può essere surrogata né dalla considerazione che l'accollo possa essere ascritto alle cessioni di denaro (escluse dal campo di applicazione dell'IVA) né al regime delle spese legali di cui all'art. 93 c.p.c. (cd. "distrazione delle

spese”) posto che in questo secondo caso è necessaria l'emissione di sentenza che disponga in merito alla distrazione *de qua*.

Art. 93, co. 1 c.p.c.; d.lgs. n. 471/1997, art. 6; d.P.R. n. 633/1972, artt. 2 e 21; d.P.R. n. 917/1986, art. 109.

Cass. 7214/2015, 6650/2006, 1709/2007, 23626/2011, 16896/2014, 23550/2014, 1011/2015, 1951/2015.

Sentenza n. 1936/2018, del 18.07.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Massimo D'Amato.

Notifica all'estero - atti di accertamento - prova - ricevuta di ritorno - esibizione - è necessaria - mancanza - inesistenza della notifica - consegue - sanabilità - non è possibile.

È inesistente, e come tale determina la caducazione degli effetti dell'atto, la asserita notifica all'estero di un avviso di accertamento mediante raccomandata la cui ricevuta di ritorno sia stata smarrita dall'ufficio postale incaricato, il quale sia solo stato in grado di produrre un duplicato recante la firma di un soggetto altro rispetto al contribuente notificato e in nessun rapporto con quest'ultimo.

L'inesistenza non viene sanata dalla reiterazione della notifica presso l'ultimo luogo di residenza in Italia posto che l'invio dell'atto all'estero (una volta che il contribuente sia iscritto all'AIRE e la cui residenza sia effettivamente conosciuta, è un atto non disponibile da parte dell'Ufficio procedente.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 58 e 60, co. 4, lett. e; artt. 140 e 142 c.p.c.; d.P.R. n. 602/1973, art. 26.; artt. 3 e 24 Cost.

Cass. 20256/2017; C. cost. 366/2007.

Sentenza n. 1950/2018, del 19.07.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Zirolodi.

Reddito di impresa - accertamento - condono della società - estensione degli effetti ai soci - inammissibilità del ricorso del socio - non consegue.

Attività illecita - costi - indeducibilità ai fini delle imposte dirette - consegue.

Reddito di impresa - proventi cd. “in nero” - prova - dichiarazione di terzi - non sono sufficienti - necessità di riscontri fattuali - sussiste.

La definizione del contenzioso pendente (cd. “condono”) da parte della società non spiega automaticamente i suoi effetti sul socio di questa, che invece intenda coltivare il contenzioso: ne scaturisce l'ammissibilità del ricorso da parte del socio presentato successivamente alla definizione della società.

Sono indeducibili i costi sostenuti dall'impresa nell'ambito di un'attività illecita, giusta la disposizione di cui all'art. 14 bis, co. 4 bis, l. 537/93 (nel caso di specie trattavasi di costi di ristrutturazione di un opificio trasformato in locali ad uso abitativo in spregio alla disciplina urbanistica applicabile). La sussistenza di un maggior provento asseritamente percepito "in nero" non può essere provato dall'ufficio solamente con dichiarazioni di terzi recepite in verbale, posto che queste ultime sono solamente elementi indiziari che, come tali, necessitano di ulteriori conferme in punto di fatto, restando inidonee, se singolarmente apprezzate, a confermare la veridicità dei fatti così come sostenuti dall'Amministrazione.

l. n. 537/1993, art. 14, co. 4 bis; d.P.R. n. 917/1986, art. 6, co. 1; d.P.R. n. 380/2001, art. 44; art. 650 c.p.

Cass. 7134/2014.

Sentenza n. 1966/2018, del 19.07.2018, Sez. 04 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Carlandrea Cremonini.

Prestazioni di servizi - impianto fotovoltaico - IVA - *reverse charge* - non si applica - disciplina ordinaria di rivalsa - si applica - natura dell'impianto fotovoltaico - non rileva.

Si applica l'IVA mediante le modalità ordinarie, e non tramite *reverse charge*, alle prestazioni di servizi di manutenzione rese da un operatore economico che riguardino impianti fotovoltaici, indipendentemente dalla natura di questi come bene mobile o immobile. Tale conclusione trova conferma soprattutto quando, come nel caso di specie, la prestazione sia da intendersi come isolata, non rappresentata in contratto scritto ed estranea a rapporti di subappalto.

d.P.R. n. 633/1972, art. 7.

CTR Lombardia n. 22/2015.

Sentenza n. 1969/2018, del 19.07.2018, Sez. 12 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Alessandro Rizzieri.

Accisa - alcool- sversamento e perdita - debenza del tributo - permanente.

Alcool - disapplicazione di accisa - presupposto - dispersione del prodotto per caso fortuito o forza maggiore - sussiste - onere della prova - spetta al contribuente.

L'abbuono dell'accisa comunque dovuta per la dispersione dell'alcool durante un'operazione di sversamento è concesso solo se il contribuente (con onere della prova a suo carico) dimostra che l'evento è avvenuto per forza maggiore o per il caso fortuito, restando altrimenti obbligato al versamento del tributo anche nell'ipotesi di colpa lieve.

Sussiste colpa, per quanto lieve, del contribuente in tutti i casi in cui, come quello in esame, la dispersione è da addebitarsi ad un cedimento strutturale di una porzione del contenitore dell'alcool, a nulla rilevando in questo senso le osservazioni in senso contrario del consulente tecnico di parte.

d.lgs. n. 504/1995, art. 4

Sentenza n. 1970/2018, del 19.07.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Alessandro Rizzieri.

IRPEF - residenza anagrafica in Italia - presunzione di residenza fiscale - sussiste - prova contraria - spetta al contribuente.

IRPEF - redditi tassati all'estero - credito di imposta - applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni - consegue.

Una persona fisica che, apparentemente trasferendosi all'estero, mantenga tuttavia l'iscrizione all'anagrafe italiana (ancorché senza cittadinanza) si presume residente ex art. 2 d.P.R. 917/1986, in assenza di prova contraria, ed è quindi assoggettata ad IRPEF in Italia sui redditi ovunque prodotti nel mondo.

In base alla Convenzione contro le doppie imposizioni applicabile, ben si può detrarre dall'imposta assolta in Italia quella già versata all'estero (nel caso di specie, risulta applicabile l'art. 23 della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Stati Uniti), ma non è possibile scorporare dal reddito sinteticamente determinato in Italia quello di fonte estera.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38; d.P.R. n. 917/1986 art. 2; Art. 23 Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - USA.

Sentenza n. 1988/2018, del 20.07.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Rustico, Estensore: Sandro Labanti.

IVA - fatture per operazioni inesistenti - prova - presenza di lavoratori cd. "in nero" - è tale.

IVA - operazioni inesistenti - regime di *reverse charge* - debenza dell'imposta - sussiste.

IVA - fattura - indicazione generica della prestazione - rilevanza fiscale - non sussiste - deducibilità del costo - non è possibile.

In situazioni di (asserita) utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, l'argomentazione dell'Ufficio trova conferma e sicuro riscontro dal fatto (storicamente certo) che il contribuente de quo si avvalsesse di ingente manodopera irregolare cd. "in nero" e che i costi rappresentati in fatture ricevute per operazioni inesistenti fosse dunque l'escamotage utilizzato per dare ai suddetti pagamenti una giustificazione contabile.

La indeducibilità dell'IVA (e dunque la sua debenza) trova conferma anche nel caso in cui le operazioni asseritamente inesistenti si qualificano per un regime di inversione contabile, restando in ogni caso il soggetto che ha effettuato la loro registrazione tenuto al versamento.

In ogni caso, non costituiscono documenti sufficienti a giustificare la deducibilità di un costo delle fatture la cui rappresentazione delle operazioni dedotte in contratto sia assolutamente generica e insufficiente ad una esatta individuazione.

d.P.R. n. 633/1972, artt. 17, 21 e 54; d.P.R. n. 917/1986, artt. 85 e 109, co. 5.

Cass. 21953/2007, 2847/2008, 8038/2013, 8039/2013, 26461/2014, 25249/2016.

Sentenza n. 2001/2018, del 23.07.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Estensore: Gianluigi Morlini.

Imposta sul reddito - IVA - deducibilità del costo - detraibilità dell'IVA - operazione oggettivamente inesistente - onere della prova - spetta all'ufficio - presunzioni semplici - sono ammissibili.

Qualora l'Ufficio intenda disconoscere l'effettività di spese sostenute per iniziative pubblicitarie ha l'onere di dimostrare, anche mediante presunzioni semplici, l'inesistenza (oggettiva) dell'operazione così come rappresentata in fattura (nel caso di specie trattavasi di sponsorizzazione di gara automobilistica).

Tale conclusione trova, per converso, elementi di segno opposto nella puntuale rappresentazione contrattuale delle obbligazioni di sponsorizzazione: elemento sintomatico questo della effettività dell'operazione e della veridicità del costo sostenuto.

Cass. 3474/2018, 3473/2018, 25538/2017, 17818/2016, 4353/2016, 28683/2015, 428/2015, 25578/2014, 24426/2013.

Sentenza n. 2002/2018, del 23.07.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Imposte sul reddito - deduzione di costo - presupposti - inerenza - obiettiva economicità dell'operazione - sono tali.

Inerenza del costo - ragionevolezza dell'operazione - onere della prova - spetta al contribuente.

Non sono deducibili, in quanto non inerenti ed estranei a una ragionevole gestione dell'attività di impresa, i pagamenti in acconto effettuati per un lavoro (nel caso di specie appalto per la costruzione di un vasto complesso residenziale biocompatibile) che non ha poi avuto esecuzione in ragione della sproporzione tra lo stesso ed i mezzi a disposizione dell'appaltatore.

Nel caso di specie, una sproporzione tale da fare ragionevolmente presumere la simulazione dell'accordo contrattuale e anche del versamento in acconto delle somme pattuite.

Costituisce principio generale dell'ordinamento l'obbligo per il contribuente che intenda dedurre un costo di dimostrare non soltanto la sua inerenza all'attività d'impresa ma anche la ragionevolezza economica dell'operazione ad esso sottesa.

d.P.R. n. 633/1972, art. 21.

Cass. 1544/2017, 1709/2007.

Sentenza n. 2003/2018, del 23.07.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Imposte sui redditi - conduzione di immobile acquisto dal coniuge del conduttore - esercizio di attività professionale - deduzione di costi di ristrutturazione - è possibile -operazione elusiva - non è tale.

Non può essere considerata elusiva d'imposta l'operazione attraverso la quale un professionista acquista un immobile da destinare a uso ufficio intestandolo alla coniuge, e successivamente acquisendolo in locazione al fine di poter dedurre le spese di ristrutturazione e di cambio di destinazione d'uso in base alla normativa applicabile *ratione temporis*.

Le suddette spese di cd. "miglioria" non possono essere neppure considerate come incrementative del valore dell'immobile in quanto il conduttore non è proprietario dello stesso.

d.P.R. n. 917/1986, artt. 52 e 54, co. 2.

Cass. 17421/201; Cass. SS.UU. 11533/2018.

Sentenza n. 2004/2018, del 23.07.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Accertamento - omessa allegazione di atto presupposto - PVC - presunta conoscenza da parte del contribuente - nullità dell'atto - non consegue.

Contabilità di impresa - omessa registrazione di operazioni - omessa emissione di scontrini - rilevata divergenza fra importo in scontrino e pagamento mediante POS - presupposti per accertamento induttivo - sono tali.

L'omessa allegazione del processo verbale di constatazione avviso di accertamento non comporta la nullità di quest'ultimo quando il contribuente in atto di ricorso alla commissione tributaria dimostra di avere perfetta conoscenza dell'atto asseritamente omesso in ragione della puntualità delle difese svolte che richiamano il suddetto atto.

Un accertamento induttivo trova giustificazione alla luce delle ripetute omissioni da parte del contribuente nella registrazione dei corrispettivi percepiti e nel sistematico disallineamento fra i documenti fiscali emessi (nel caso di specie, scontrini e ricevute fiscali) e i pagamenti ricevuti e tracciabili attraverso il sistema bancario (cd. POS all'interno dei locali commerciali)

d.lgs. n. 472/97, art. 9, co. 2; d.P.R. n. 600/1973, art. 40.

Cass. 16836/2014, 8704/2014.

Sentenza n. 2005/2018, del 23.07.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Accertamento – coefficienti presuntivi – prova contraria – documentazione a carico del contribuente – possibilità – sussiste.

L'accertamento effettuato attraverso coefficienti presuntivi cd. "redditometrici" si fonda su presunzioni legali relative, che restano valide e convincenti fino ad una effettiva prova contraria da parte del contribuente. Tale prova può essere resa nelle forme previste dalla legge e qualora il contribuente intenda disconoscere l'effettività di alcune spese sostenute, imputandole a soggetti terzi (come ad esempio il figlio, nel caso di specie) deve altresì comprovare documentalmente la riferibilità di tali costi a una persona diversa.

Qualora egli intenda contestare ai fini dell'applicazione del cd. "redditometro" un incremento patrimoniale rappresentato in contratto, e rilevato dalla Amministrazione finanziaria, ha l'onere di dimostrare documentalmente che il negozio in questione non ha avuto effettiva esecuzione e che (come nel caso di specie) l'accordo è stato consensualmente risolto.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38, co. 4 e 5; art. 2728 Cod. civ.

Cass. 19252/2005, 162842007, 17487/2016.

Sentenza n. 2010/2018, del 23.07.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Ziroldi.

Imposte sul reddito - indagini finanziarie - movimentazione su conto corrente - non ascrivibilità alle normali esigenze di vita - presunzione di maggiori compensi - sono tali.

Indagini finanziarie - movimentazioni sul conto corrente - natura non reddituale - prova - dichiarazioni di terzi - natura indiziaria - è tale - necessità di riscontro - sussiste.

Le movimentazioni finanziarie ingiustificate e rilevate su conto corrente del contribuente, che esercita regolarmente attività commerciale, possono far presumere ricavi non contabilizzati nella misura in cui non siano ascrivibili alle normali esigenze di vita familiare avuto riguardo agli importi rappresentati, e alla frequenza delle transazioni.

Il contribuente può utilizzare dichiarazioni di terzi, depositate in processo, per dimostrare la natura non reddituale di movimentazioni finanziarie, a condizione che le suddette dichiarazioni (con valore meramente indiziario) trovino suffragio in elementi fattuali parimenti portati all'attenzione del Collegio.

Non si intendono rinunciate in appello le pretese formalizzate in atto di accertamento e sulle quali il giudice tributario di prime cure non abbia statuito, in ragione di una decisione presa su un punto pregiudiziale della controversia. Osta a tale conclusione una lettura dell'articolo 56 del d. lgs. 546/92, che giurisprudenza di legittimità dominante vuole essere applicata soltanto all'appellato e non all'appellante.

d.P.R. n. 633/1972, art. 51, co.2; d.P.R. n. 600/73, artt. 32, co. 1, 42.

Cass. 13695/2009, 28018/2009, 24267/2015.

Sentenza n. 2012/2018, del 23.07.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Ziroldi.

Processo tributario - impugnazione - art. 19 d.lgs. 546/92 - elencazione tassativa - non è tale - atto impugnabile non presente in elenco - omessa impugnazione - definitività della pretesa impositiva - consegue.

L'art. 19 d.lgs. 546/92 non esclude la possibilità di autonoma impugnazione di un atto non compreso nell'elenco, purché sia dato riconoscerne l'interesse processuale a chiederne il controllo di legittimità in sede giurisdizionale.

Ne consegue l'inammissibilità del ricorso nei confronti di un atto successivo, qualora nei confronti del provvedimento pregresso non sia stata svolta analoga impugnazione. (Nel caso di specie il contribuente aveva omesso il versamento del contributo unificato dovuto per un precedente contenzioso tributario, e successivamente aveva lasciato incontestato l'invito al pagamento rivolto nei suoi confronti da parte della Segreteria. Aveva infine impugnato dinanzi al giudice tributario l'atto di irrogazione delle sanzioni: gravame nei confronti del quale è stata rilevata l'inammissibilità da parte del collegio).

d.P.R. n. 115/2002, artt. 14, 16, 248.

Cass. 16100/2011, 3775/2018, Cass. SS. UU. 16293/2007.

Sentenza n. 2016/2018, del 24.07.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Carlandrea Cremonini.

Trust - istituzione - effetto sospensivo - condizione - imposta di registro - misura fissa - si applica.

Sconta l'imposta di registro in misura fissa l'atto costitutivo di un *Trust* la cui attuazione sia subordinata ad un evento futuro e incerto rispetto al *quando* (nel caso di specie il decesso del disponente). Tale conclusione trova conferma nella misura in cui l'atto istitutivo condizionato non determini alcun effetto traslativo immediato e alcun vincolo di destinazione sugli immobili assegnati.

Sentenza n. 2018/2018, del 24.07.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Carlandrea Cremonini.

Giurisdizione tributaria - IVA - rapporto di rivalsa - tariffa di igiene ambientale - non sussiste.

Non rientra nella giurisdizione del giudice tributario la controversia inerente l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, in via di rivalsa, alla tariffa di igiene ambientale. Trattandosi d'una questione riguardante il rapporto di rivalsa, è oramai pacificamente accettata la giurisprudenza che vuole riconosciuta la giurisdizione del giudice ordinario civile.

Sentenza n. 2020/2018, del 25.07.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Maria Cristina Salvadori.

Cessione d'azienda - caparra penitenziale - riqualificazione come corrispettivo - ermeneutica contrattuale - è possibile - elementi sintomatici di simulazione - importo - tempistica - condizioni di erogazione - sono tali.

L'ufficio può riqualificare una caparra penitenziale come corrispettivo per la cessione di un complesso aziendale e quindi assoggettato a tassazione qualora avuto riguardo al suo ammontare ai tempi del versamento e all'economia complessiva dell'operazione sia ragionevole intendere che le parti abbiano voluto dissimulare il pagamento del corrispettivo alla stregua di una dazione pecuniaria di natura non reddituale.

La previsione della risoluzione del contratto in caso di mancato versamento della caparra rivela la volontà delle parti che, indipendentemente dalla formale denominazione di caparra penitenziale, hanno attribuito al versamento di dette somme non già la funzione di corrispettivo del diritto di recesso, ma la diversa funzione di vero e proprio corrispettivo contrattuale oggetto dell'obbligazione tipica scaturente dal contratto.

Art. 1456 Cod. civ.

Sentenza n. 2022/2018, del 27.07.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Estensore: Pasquale Liccardo.

Reddito di impresa - deduzione di corso - presupposto - inerenza - contabilizzazione - non è sufficiente.

Sopravvenienza passiva - rilevazione - rettifica - pregresso fatto di gestione - è necessario.

Reddito d'impresa - ricavo - incremento - oggettiva antieconomicità della gestione - è presupposto - è possibile.

IVA - cessione intracomunitaria - prova dell'effettuazione - incombe al contribuente.

Non è deducibile da parte di una impresa commerciale il costo sostenuto per l'acquisto di un bene mobile estraneo all'attività d'impresa ancorché tale acquisto sia stato regolarmente contabilizzato, e sia avvenuto a fronte di una permuta parziale di un bene al cui scambio è diretta l'attività societaria (nel caso di specie l'impresa aveva acquistato un'imbarcazione concedendo in permuta parziale un autocaravan).

La rilevazione fiscale di una sopravvenienza passiva non può derivare da una semplice cd. "quadratura contabile" asseritamente avvenuta in contraddittorio tra le parti, ma deve trovare giustificazione in pregressi fatti di gestione.

L'ufficio può disconoscere il prezzo di vendita di prodotti da parte dell'impresa qualora questo sia straordinariamente inferiore a quello normalmente praticato sul mercato e le suddette vendite oggetto di scrutinio da parte dell'amministrazione avvengano in un contesto economico imprenditoriale tale da far propendere per una non attendibilità complessiva delle scritture contabili tenute da parte del contribuente.

La prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria di beni mobili registrati (nel caso di specie, autocaravan) deve essere fornita dal venditore italiano. A tal fine non è sufficiente la prova della mancata immatricolazione in Italia dei beni oggetto di compravendita.

d.l. n. 331/1993, art. 41; d.P.R. n. 633/1972, art. 21, co. 2; d.P.R. 917/1986, art. 109, co. 5.

Cass. 2373/ 2013, 7701/2013, 3340/2013, 18930/2011, 26851/2009, 18930/2011.

Sentenza n. 2029/2018, del 31.07.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonio Rustico, Estensore: Sandro Labanti.

Indagini finanziarie - movimentazioni sul conto corrente - natura reddituale - è presunta - reddito diverso - è tale - copertura del cd. "scudo fiscale" - prova della fonte estera delle somme - spetta al contribuente - omessa prova - copertura del cd. "scudo" - non consegue.

Il cosiddetto scudo fiscale non tutela il contribuente nell'ambito di indagini finanziarie che abbiano rilevato significative movimentazioni su conto corrente bancario qualora questo non sia in grado di dimostrare l'effettiva provenienza estera delle somme accreditate e conseguentemente la loro inclusione nella misura condonistica richiamata.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32, co.1; d.l. n. 350/2001, art. 14, co. 1, lett. a; d.P.R. 917/1986, art. 67, co. 1, lett. l.

Sentenza n. 2033/2018, del 01.08.2018, Sez. 08
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente ed Estensore: Felicita Pugliese.

Immobili - ristrutturazioni edilizie - detrazioni 36% - riconoscimento - convivente more uxorio - è possibile - effettiva convivenza nell'immobile - presupposto - è necessario.

Ai fini di poter beneficiare delle detrazioni fiscali per la ristrutturazione di immobile ad uso abitativo è necessario il possesso o la detenzione di quest'ultimo, alla data di comunicazione dell'avvio dei lavori di recupero edilizio, da parte del soggetto beneficiario non titolare di diritti reali.

In mancanza di tale presupposto, la detrazione non compete a prescindere dalla circostanza che tra il contribuente (non possessore né detentore) e il proprietario dell'immobile ristrutturato esista un legame coniugale o di convivenza *more uxorio*.

l. n. 449/1997, art. 1; d.P.R. n. 633/1972, art. 8.

Cass. 26543/2008; CTR Emilia Romagna 1654/2017.

Sentenza n. 2044/2018, del 27.08.2018, Sez. 11
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente ed Estensore: Elisabetta Mainini.

Accertamento - notifica di PVC - notifica di atto di accertamento - termine di 60 giorni - sospensione feriale - si applica.

Notifica di PVC - notifica di atto d'accertamento - violazione del termine di 60 giorni - nullità dell'atto successivo - consegue - *thema decidendum* estraneo ai cd. "tributi armonizzati" - non rileva.

La cosiddetta sospensione feriale dei termini si applica anche al decorso dei 60 giorni tra notifica del processo verbale di constatazione e quella del conseguente atto di accertamento.

La violazione del suddetto termine comporta nullità dell'atto impositivo successivo per violazione del principio di leale collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria anche al di fuori dei casi di applicazione dei cosiddetti tributi armonizzati, e soprattutto quando, come nel caso di specie, è ragionevole ritenere che il rispetto del termine avrebbe agevolato in modo significativo il diritto di difesa del contribuente e avrebbe permesso a quest'ultimo di contestare in modo lineare e puntuale la pretesa impositiva dimostrandone l'infondatezza.

d. lgs. n. 74/2000, art. 2; l. 212/2000, art. 12, co. 7.

Cass. SS. UU. 18184/2013, 19667/2014, 24823/2015, 19667/2014, Corte di giustizia UE C-349/07 "Sopropè".

Sentenza n. 2047/2018, del 27.08.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Elisabetta Mainini.

Processo tributario - corrispondenza fra chiesto e pronunciato - ICI - estensione dei benefici "prima casa" valutazione sostanziale della residenza - omessa verifica dei presupposti formali - è tale - vizio della sentenza sussiste.

Comunicazioni - raccomandata A/R - prova della comunicazione - è tale - prova del contenuto della comunicazione - non è tale - onere della prova - spetta al mittente.

Viola il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato la sentenza di un giudice di prime cure che estenda i benefici per la cosiddetta prima casa ai fini ICI ai familiari del proprietario dell'immobile sulla base dell'accertamento sostanziale della residenza di questi ultimi nella dimora in esame, senza verificare che il proprietario abbia comunicato nelle forme previste dalla legge, al Comune, il contratto di precario immobiliare o comunque l'assegnazione dell'immobile ai familiari. Sebbene sia vero che la ricevuta di ritorno di una lettera raccomandata prova la trasmissione e la ricezione dell'atto, certamente non fa fede circa l'integrità dell'atto che in esso è contenuto nel plico. Ne consegue che è onere del mittente il plico raccomandato fornire la dimostrazione del suo esatto contenuto, allorché risulti solo la cartolina di ricevimento ed il destinatario contesti il contenuto della busta medesima (nel caso di specie il contribuente aveva dichiarato di aver spedito la comunicazione di cui al punto precedente mediante lettera A/R al Comune).

Art. 112 c.p.c.; d.lgs. 446/1997, art. 5, co. 2 e 5.

Cass. 18252/13, 24031/2006, 2625/2015, 20786/2014, 20027/2011.

Sentenza n. 2054/2018, del 10.09.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Riccardo Rosetti.

ICI - abitazione principale - accertamento - elementi fattuali - sono necessari - prova - incombe sul contribuente.

Ai fini dell'applicazione dell'ICI il concetto di abitazione principale è da intendersi come fattuale, e prescinde dall'elemento volontario che è proprio invece del domicilio. Spetta al contribuente, in ragione dell'eccezionalità dell'agevolazione, di dimostrare che un immobile nel quale non ha residenza anagrafica sia effettivamente l'abitazione principale. Non sono prove idonee a tal fine l'esibizione delle utenze domestiche (che possono riguardare anche una abitazione secondaria) e le necessità di residenza per motivi universitari (se il contribuente è studente fuori corso senza obbligo di frequenza).

Cass. 25902/2008, 12050/2010.

Sentenza n. 2061/2018, del 12.09.2018, Sez. 08 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

Attività commerciale - passaggio generazionale - continuità dei valori contabili del *de cuius* - neutralità - consegua - successiva rilevazione di avviamento - non viola la neutralità.

Il trasferimento di un'azienda, per causa di morte, non costituisce realizzo di plusvalenza se la stessa è presa in carico dall'erede, o dagli eredi, agli stessi valori che erano fiscalmente in carico al *de cuius*, ciò al fine di evitare salti d'imposta che si potrebbero generare, ove si consentisse di attribuire maggiori valori alle immobilizzazioni, materiali ed immateriali, già fiscalmente a carico del *de cuius*. Tale principio generale, espresso dall'art. 58 d.P.R. 917/86, trova conferma anche se l'azienda del *de cuius* sia stata esercitata per breve periodo tramite società di fatto tra gli eredi, e se poi alla cessione delle quote all'unico di questi che continua a condurre l'attività commerciale (nel caso di specie, una farmacia) si rilevi un avviamento prima escluso.

l. n. 475/1968, art. 15; d.P.R. n. 917/1986, artt. 58, 61, co. 1, lett. h *bis*.

Sentenza n. 2064/2018, del 13.09.2018, Sez. 08 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Valerio Bolognesi.

Imposte sul reddito - Prezzi di trasferimento - *transfer price* - valore normale - onere della prova - incombe sull'Ufficio. IVA - prestazioni di servizi - operazioni con soggetti residenti a San Marino - omessa registrazione ex art. 4 d.m. 23/12/1993 - imponibilità - non consegua - violazione meramente formale - è tale.

Qualora il giudice ritenga non convincenti i criteri seguiti dall'Ufficio per l'individuazione del valore normale di una transazione cui sia applicato l'art. 110 co. 7 del d.P.R. 917/86 (*transfer price*) non è tenuto a sancire quelli che ritiene invece essere i criteri corretti, posto che è onere dell'Ufficio dimostrare l'inattendibilità dei prezzi stabiliti dal contribuente, e conseguentemente proporre al collegio quelli che ritiene essere i prezzi normali dei prodotti ceduti.

Nell'individuazione dei prezzi di mercato, scarsa attendibilità deve essere ascritta ai criteri fissati nella circolare n°32 del 1980 stante il decorso del tempo che la rende del tutto obsoleta. Ne scaturisce che è ragionevole la deducibilità di un costo per licenza di un marchio fissata al 5% dei ricavi netti, in luogo del 2% suggerito dall'ufficio.

La violazione dell'art. 71 d.P.R. 633/72 e conseguentemente la mancata annotazione in contabilità specifica (art. 4, d.m. 24/12/1993) delle transazioni con operatori economici residenti nella Repubblica di San Marino non fa comunque venire meno, ricorrendone i presupposti, il regime di non imponibilità previsto per le prestazioni di servizi destinate ad imprese localizzate in quel paese, secondo i principi generali della disciplina italiana dell'IVA.

d.m. 24/12/1993, art. 4; d.P.R. n. 633/1972, art. 71; d.P.R. 917/1986, art. 110, co. 7.

Sentenza n. 2072/2018, del 14.09.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Alessandro Rizzieri.

Azione civile - transazione - rinuncia alla causa - qualificazione della somma - natura risarcitoria - non è tale - corrispettivo per obbligo di permettere - è tale - tassazione - consegua.

Non ha valenza risarcitoria ma costituisce corrispettivo percepito a fronte di un obbligo di permettere, e come tale imponibile alla stregua di reddito diverso, l'ingente somma che in via transattiva viene riconosciuta al contribuente nell'ambito di un pregresso giudizio civile nell'ambito del quale quest'ultimo rinuncia a un'azione risarcitoria, e conseguentemente permette alla controparte di mantenere l'immobile costruito in prossimità del suo.

d.P.R. n. 917/1986, art. 67, co. 1, lett. l; l. n. 212/2000, art. 11; Art. 53 Cost.

Sentenza n. 2074/2018, del 14.09.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Alessandro Rizzieri.

Accertamento induttivo- contabilità regolare - antieconomicità della gestione - è possibile - dichiarazioni di terzo - rilevanza indiziaria - è tale.

L'amministrazione finanziaria, anche in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi della norma suddetta, i maggiori ricavi.

Tali conclusioni possono trovare ulteriore suffragio, e legittima fonte di convincimento del giudice, nelle dichiarazioni di terzo qualificato (nel caso di specie, socio di minoranza della società sottoposta a verifica) che in sede di accertamento ha confessato il suo operato in qualità di "prestanome" e suffragato puntualmente le risultanze contabili e finanziarie individuate in sede istruttoria.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 32, co. 1 e 39, co. 1, lett. d;

Cass. 20060/2014.

Sentenza n. 2078/2018, del 13.09.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Gigliola Natale.

Notifica processo verbale di constatazione - notifica di accertamento - termine di 60 giorni - natura perentoria - è tale - violazione - nullità dell'atto impositivo- consegue.

Agevolazioni fiscali - Tremonti *ter* - beni compresi - Divisione 28 codice ATECO - è tale - applicazione tabella al soggetto venditore - non è necessaria.

Agevolazioni fiscali - Tremonti *ter* - nesso di accessorietà - rileva.

Il termine di sessanta giorni intercorrente tra la notifica del processo verbale di constatazione e quella dell'atto di accertamento è inteso a garantire al Contribuente la possibilità di interagire con l'Amministrazione finanziaria prima che essa pervenga alla emissione di un atto impositivo, ed in tal senso il mancato rispetto del termine suddetto sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito.

Ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali rientranti nella legge cd. "Tremonti *ter*", gli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della Tabella ATECO rilevano anche se gli stessi sono destinati ad essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella medesima elencazione.

Nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendono compresi, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, i componenti o parti indispensabili per il funzionamento degli stessi, ancorché non inclusi nella divisione 28, che ne costituiscono dotazione. Al di fuori della predetta ipotesi di investimento complessivo in nuovi macchinari e nuove apparecchiature, per la medesima finalità rileva l'acquisto di nuove "parti e accessori" solo se espressamente inclusi nella divisione 28.

l. n. 212/2000, art. 12, co. 7; d.l. n. 78/2009, art. 5; art. 1523 Cod. civ.

Sentenza n. 2082/2018, del 13.09.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Gigliola Natale.

Processo civile - sentenza di revocatoria fallimentare - registrazione - applicazione imposta di registro - misura proporzionale - è tale.

La sentenza che accoglie l'azione revocatoria fallimentare e dispone le conseguenti restituzioni, producendo l'effetto giuridico del recupero alla procedura esecutiva di beni che ne erano in precedenza esclusi, e realizzando un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento, è soggetta ad aliquota proporzionale ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. b, Parte I della Tariffa, d.P.R. 131/86, il quale assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna di pagamento di somme o valori e comportanti quindi un trasferimento di ricchezza.

d.P.R. n. 131/1986, Tariffa Parte 1, art. 8, co. 1, lett. e.

Cass. 21160/2005, 18707/2010, 24954/2013, 16814/2017.

Sentenza n. 2084/2018, del 13.09.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Processo tributario - impugnazione dell'atto consequenziale - omesso gravame nei confronti dell'atto presupposto - inammissibilità - consegue.

Diritto tributario - diritto amministrativo - rapporto di *species a genus* - è tale.

È inammissibile il ricorso avverso un atto impositivo consequenziale (nel caso di specie, comunicazione di presa di carico da parte di Equitalia spa) qualora non sia stato sollevato analogo gravame nei confronti dell'atto presupposto (nella specie, avviso di accertamento) che è divenuto pertanto definitivo.

Non tutti i principi generali del diritto amministrativo sono applicabili al diritto tributario, posto che la seconda disciplina si pone nei confronti della seconda in un rapporto di *species a genus*.

d.lgs. n. 546/1992, artt. 19 e 21.

Cass. 18488/2015.

Sentenza n. 2087/2018, del 13.09.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 131/86 - applicazione - riqualificazione di conferimento e cessione di quote in cessione d'azienda - non è possibile - novella del 2018 - interpretazione autentica - è tale.

L'articolo 20, d.P.R. 131/86 non può essere utilizzato in via interpretativa dall'Ufficio per riqualificare il conferimento di cespiti in società, e successiva cessione di quote di questa, come un negozio elusivo sostanzialmente finalizzato ad evitare il versamento del tributo in misura proporzionale.

Conforta questa interpretazione la novella legislativa del 2018 che, a prescindere dall'orientamento di Cassazione, non può non avere una valenza interpretativa della norma vigente *ratione temporis*, nella misura in cui altro non fa che riportare il dettame normativo dell'articolo richiamato, alla sua formulazione originaria antecedente la modifica del 1973 (d.P.R. 634/73, art. 19).

d.P.R. n. 131/1986, art. 20; d.P.R. 634/1973, art. 19.

Cass. 2007/2018, 2054/2017.

Sentenza n. 2095/2018, del 17.09.2018, Sez. 05
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Pasi.

Accise - presupposto impositivo - immissione al consumo nel mercato interno - è tale.

Ai fini dell'applicazione delle accise, il presupposto impositivo è individuato in ogni caso l'immissione in consumo nel mercato interno (art. 61, comma 1, lett. a d.lgs. 504/95), e solo se tale presupposto si verifica soccorre la lett. c) per individuare il momento in cui si considera realizzato (all'atto del ricevimento della merce di provenienza comunitaria), altrimenti (qualora si tratti merce destinata all'esportazione), in mancanza di tale presupposto, non hanno alcuna rilevanza le previsioni della lett. c) sul momento di applicazione (ricevimento della merce in Italia).

d. lgs. n. 504/1995, art. 61; d.m. n. 557/1996, art. 6, co. 1

Sentenza n. 2107/2018, del 11.09.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Luca Tampieri.

Indagini bancarie - conto corrente utilizzato promiscuamente - esigenze di impresa - esigenze personali - distinzione - prova - incombe al contribuente.

Costo - deducibilità fiscale - quantificazione - *datio in solutum* - prova dell'effettuazione della controprestazione - spetta al contribuente.

Nel caso in cui le movimentazioni bancarie di una impresa rispondano anche al logiche ed esigenze personali dell'imprenditore, spetta a quest'ultimo individuare, in contraddittorio con l'Ufficio, quelle non pertinenti all'attività economica e dunque come tali inidonee a determinare la presunzione di maggiori utili occultati.

Qualora il contribuente intenda sostenere che un costo da questo sostenuto (e fiscalmente deducibile) sia stato sostenuto in parte mediante pagamento e in parte mediante prestazioni (*datio in solutum*) è tenuto a dare la prova di queste ultime e della loro effettiva esecuzione.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32, co. 1, n° 2.

Sentenza n. 2111/2018, del 17.09.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Pasi.

Intimazione di pagamento - richiamo numerico all'atto presupposto - motivazione - è sufficiente.

Processo tributario - esibizione di documenti in appello - perizia - mancata produzione in primo grado - violazione del principio di doppio grado di giudizio - è tale - inammissibilità - consegue.

Il richiamo, contenuto nella intimazione di pagamento, alla presuppota cartella esattoriale, individuata con il numero, assolve l'obbligo di motivazione, perché consente al destinatario di

individuare esattamente e anche a distanza di tempo (nel caso di specie, dieci anni), le ragioni della pretesa fiscale.

La produzione di documenti non tempestivamente prodotti in primo grado (nel caso di specie una perizia contabile con cui si contestava il computo degli interessi dovuti da parte dell'Ufficio), benché disponibili, è preclusa anche in appello, pena la violazione del principio del doppio grado di giudizio.

d.lgs. n. 546/1992, art. 32.

Cass. 11466/2011, 11722/2010, 138/2004, 9511/2008; CTP Reggio Calabria 48217/2013.

Sentenza n. 2118/2018, del 11.09.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Alberto Salzano.

Riscossione locale - società - omessa iscrizione all'elenco di cui al d.lgs. 466/97, 52, co. 5 - ingiunzione fiscale - non è utilizzabile.

Una società commerciale non iscritta all'elenco di cui all'art. 52, co. 5, lett. b, n. 4 del d.lgs 466/97 (ancorché regolarmente iscritta a quello di cui all'art. 113, co. 5, lett. b, d.l. n. 267/00) non può procedere a riscuotere le somme di sua spettanza attraverso lo strumento dell'ingiunzione fiscale così come disciplinato dal r.d. 639/1910 (nel caso di specie la società concessionaria provvedeva alla riscossione della TARSU/TIA mediante ingiunzione, contestata dal contribuente).

d.lgs. n. 466/1997, artt. 52, co. 5 e 53; d.l. n. 267/2000, art. 113, co. 5, lett. b.

Sentenza n. 2121/2018, del 11.09.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Luca Tampieri.

Processo tributario - sentenza - omessa valutazione di allegazioni probatorie - rimedio - giudizio di revocazione - non è tale - inammissibilità del ricorso - consegue.

Il rimedio del ricorso per revocazione non può essere utilizzato avverso una sentenza nella quale il giudice abbia asseritamente omesso di valutare allegazioni probatorie prodotte dal contribuente, nella misura in cui tale asserita omissione non costituisce un errore di fatto rilevante ex articolo 395, co. 1 n. 4 c.p.c.

Art. 395, co. 1, n. 4 c.p.c.

Sentenza n. 2124/2018, del 17.09.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Domenico Iannitti.

Processo tributario - dichiarazione di terzi - rilevanza - non sussiste - conto corrente estero - ulteriori riscontri - sono necessari.

Le dichiarazioni di terzi non possono assumere valenza probatoria nel processo tributario atteso che le prove testimoniali non sono ammesse: rientra in questa ipotesi la dichiarazione di terzo, non comprovata, in base alla quale l'Ufficio sostenga la disponibilità del contribuente di somme in un conto corrente acceso presso istituto di credito elvetico e non rilevate in quadro RW della dichiarazione dei redditi, con ciò verificando l'ipotesi di cui all'art. 12, co. 2 d.l. 78/09

d.l. n. 78/2009, art. 12, co. 2.

Sentenza n. 2131/2018, del 17.09.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

Accertamento induttivo - evidente sproporzione tra reddito ed attività - è giustificato.

Accertamento induttivo - asserito furto dell'intera contabilità - elemento ostativo - non è tale.

Un accertamento induttivo di maggior reddito può trovare giustificazione in una situazione imprenditoriale che si caratterizza per una straordinaria sproporzione tra il reddito dichiarato dal contribuente e la natura della sua attività (movimentazione terra con ampio impiego di beni strumentali). In questi casi spetta al contribuente fornire prova contraria rispetto alle conclusioni dell'Ufficio, così come determinate anche alla luce di un accertamento finanziario che ha corroborato quello induttivo.

Non costituisce elemento ostativo ad un metodo di accertamento induttivo l'asserito furto dell'intera contabilità del contribuente, posto che quest'ultimo è pur sempre in condizione, anche in sede processuale, di ricostruire le scritture contabili nella loro essenza, e nei riferimenti basilari all'attività comunque condotta. Tale obiettivo può essere conseguito se non altro attraverso la collaborazione dei clienti e dei fornitori. L'aver omesso anche solo di provare a ricostruire l'intero impianto contabile è ulteriore elemento sintomatico di un'avvenuta evasione d'imposta, e concorre pertanto a conformare le conclusioni alle quali l'ufficio era già giunto.

l. n. 212/000, art. 12, co. 7; d.P.R. n. 600/1973, art. 32; art. 2729 Cod. civ.

Cass. 20799/2017; Corte Cost. 228/2014.

Sentenza n. 2134/2018, del 17.09.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Domenico Iannitti.

Processo tributario - sollecito di pagamento - TARI - impugnabilità - sussiste.

Processo tributario - eccezione di inammissibilità - mancata costituzione in primo grado - inammissibilità in secondo grado - consegue.

Il sollecito di pagamento (nel caso di specie della TARI) è uno strumento con il quale il creditore rammenta al proprio debitore l'esigenza di adempiere la propria obbligazione tributaria e, come ogni avviso bonario, è sempre impugnabile.

L'eccezione di inammissibilità può essere mossa solo in primo grado e, in caso di mancata costituzione, l'eccezione non può essere sollevata per la prima volta dinanzi ai giudici di appello.

Cass. 18642/2012.

Sentenza n. 2135/2018, del 17.09.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Domenico Iannitti.

Catasto - classamento di immobile a uso abitativo - variazione- identità strutturale - non è possibile.

Non può essere accolta una domanda di riqualificazione catastale di un immobile a uso abitativo (nel caso di specie un appartamento condominiale da A/2 ad A/3) qualora non si ravvisino nella sua planimetria variazioni significative se non per quanto concerne un solo vano (nel caso di specie, su otto complessivi) e quando tutti gli altri immobili ad esso adiacenti e di caratteristiche analoghe conservino tutti la classificazione che invece il contribuente intende contestare.

Sentenza n. 2136/2018, del 17.09.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

Accertamento - società di fatto - esistenza - società pregressa non ancora liquidata - non è possibile.

Accertamento societario - accertamento ai soci - ristretta base societaria rileva - notifica sociale - precede.

Non può essere validamente ritenuta l'esistenza di una società di fatto tra i soci di una precedente società per l'utilizzo della sua struttura al fine di proseguire l'attività, quando la vecchia società non è ancora cessata, ma era stata posta solo in liquidazione (come nel caso di specie).

Ne consegue che se l'accertamento deve riguardare i soci della società in liquidazione, con "ristretta base sociale" l'atto impositivo stesso avrebbe dovuto essere prima notificato alla società di capitali, preceduto dal contraddittorio endoprocedimentale e da un processo verbale di constatazione, perché nella fattispecie non si tratta di un semplice rilievo "a tavolino", ma di una contestazione sulla base di documentazione che non era neppure a conoscenza dei ricorrenti.

Ne consegue la nullità dell'atto impositivo che, supponendo infondatamente una società di fatto è stato notificato direttamente agli asseriti soci di questa.

Sentenza n. 2137/2018, del 17.09.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Massimo D'Amato.

Processo tributario - TIA - tariffa di igiene ambientale - natura tributaria - non sussiste - giurisdizione della Commissione tributaria - non sussiste.

Tributo provinciale ambientale - natura tributaria - è tale - giurisdizione della Commissione tributaria - consegue.

In ragione della natura non tributaria della tariffa di igiene ambientale, così come disciplinata del d.l. 78/10, art. 14, co. 33 e alla luce della sentenza della Corte Costituzionale 238/09, difetta di giurisdizione la Commissione che sia stata investita dal contribuente di una controversia riguardante l'esatto ammontare della Tariffa dovuta da parte di una impresa (nel caso di specie, una falegnameria) che abbia deciso di smaltire in proprio una parte dei rifiuti.

Permane tuttavia la giurisdizione della Commissione nei confronti del connesso tributo provinciale ambientale che non è dovuto quando il contribuente disponga in autonomia dello smaltimento dei rifiuti.

d.l. n. 78/2010, art. 14, co. 33; d.lgs. n. 152/2006, art. 238; d.lgs. n. 22/1997, art. 49.

C. cost. 238/2009.

Sentenza n. 2139/2018, del 17.09.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Redditi di impresa occulti -società a ristretta base societaria - controllo da parte di un'altra società a ristretta base - imputazione diretta al contribuente socio - non è possibile - *praesumptio de praesumpto* - è tale.

La presunzione di distribuzione di utili non dichiarati ai soci nel caso di società a cd. "ristretta base societaria" non può essere applicata in situazioni di controllo concatenato, vale a dire quando una società è partecipata da una sola società, che a sua volta è partecipata dal solo contribuente.

In questa situazione, applicare due volte la presunzione per imputare i proventi prima alla società controllante e poi al contribuente determinerebbe un caso di presunzione su presunzione (*praesumptio de praesumpto*) che non è ammessa dall'ordinamento giuridico.

Sentenza n. 2141/2018, del 17.09.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

IVA - contratto di coassicurazione - imponibilità sussiste - esenzione IVA - non si applica.

In tema di IVA, posto che la coassicurazione non modifica la ripartizione pro quota del rischio tra coassicuratori, nè concerne aspetti essenziali dell'attività dell'intermediario o di mediatore di assicurazione, con particolare riguardo alla ricerca di potenziali clienti, l'attività oggetto della clausola di delega al coassicuratore non può essere considerata esente da IVA: a norma del d.P.R. 633/72, art. 10, co. 1, n° 2 perché, per un verso, non ha natura assicurativa e, per altro verso, non è accessoria, nell'accezione speciale rilevante rispetto a questa.

d.P.R. n. 633/1972, art. 10, co. 1, n° 2; Direttiva 2006/112/CE, art. 135, § 1, lett. a.

Cass. 22429/2016, 11442/2018; Corte di giustizia UE C-40/2015.

Sentenza n. 2142/2018, del 17.09.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

IVA - *Book* fotografico - realizzazione - prodotto editoriale - non è tale - prodotto fotografico - è tale - aliquota agevolata - non si applica.

Sconta l'IVA con aliquota ordinaria, e non con quella agevolata al 4%, l'Agenzia fotografica che realizza cd. "*Book*" illustrativi delle modelle che ad essa si siano rivolte per la promozione della propria immagine.

Conforta questa conclusione il fatto che l'Agenzia svolga in realtà una serie di attività fra loro connesse finalizzate alla promozione delle aspiranti fotomodelle: attività delle quali la raccolta fotografica in cd. "*Book*" non è altro che uno degli elementi (peraltro singolarmente inteso neppure ascrivibile ai prodotti tipografici quanto piuttosto avuto riguardo alle sue caratteristiche a quelli fotografici).

Sentenza n. 2150/2018, del 17.09.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini.

Statuto dei diritti del contribuente - affidamento - pregresso mutato orientamento giurisprudenziale - tutela del contribuente - non consegue.

Il contribuente non può invocare il principio del legittimo affidamento così come riconosciuto dallo statuto dei diritti del contribuente (e dunque beneficiare della disapplicazione delle sanzioni amministrative) quando il comportamento tenuto, conforme a una prassi amministrativa che poi l'Ufficio ha mutato, era in realtà già stato qualificato erroneo in base a una pregressa giurisprudenza di legittimità, in seguito alla quale è mutata la stessa disposizione normativa (nel caso di specie, il contribuente è stato sanzionato per erronea compilazione della dichiarazione tributaria in merito alla autoproduzione di energia e alla possibilità di beneficiare di un abbattimento del tributo dovuto in ragione della sua natura consortile).

l. n. 212/2000; d.lgs. n. 504/1995, art. 52.

Sentenza n. 2153/2018, del 21.09.2018, Sez. 06
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Francesco Caruso.

Accertamento - analitico induttivo - fondamento - scostamento da studi di settore - anomalia nel magazzino - è tale - giustificazione - status di pensionato del contribuente - non rileva.

Trova piena giustificazione un accertamento analitico-induttivo nei confronti di un piccolo imprenditore artigiano (nel caso di specie, un idraulico) qualora l'attività da questo condotta si caratterizzi per un significativo scostamento dalle risultanze degli studi di settore e si qualifichi per una anomalia del carico delle scorte registrate.

Non assume rilievo il fatto che l'artigiano sia anche pensionato (e dunque svolga l'attività part-time) nella misura in cui una attività quando risulta essere antieconomica viene normalmente cessata e non certamente protratta.

Sentenza n. 2157/2018, del 17.09.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini.

TOSAP - occupazione - tratti di aree private - servitù di pubblico passaggio - applicazione - conseguenze.

La TOSAP è dovuta anche sulle aree private di passaggio pedonale occupate da manufatti dell'imprenditore (nel caso di specie, ombrelloni stagionali installati da un bar) qualora queste ultime siano identificate e delimitate solamente da placche applicate sul suolo recanti la scritta "Proprietà privata" a meno che fra Comune e imprenditore non siano stati raggiunti accordi in senso diverso, e orientati ad escludere il passaggio pedonale dalle aree interessate.

d. lgs. n. 507/1993, art. 38, co. 3.

Sentenza n. 2161/2018, del 17.09.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di registro - imposte ipocatastali - piccola proprietà contadina - consolidamento - agevolazione - terreni agricoli - spetta - fabbricati strumentali - non spetta.

L'agevolazione prevista ai fini dell'imposta di registro e ipocatastali per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina spetta ai terreni con le relative pertinenze qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici ma non ai fabbricati strumentali e loro terreni pertinenziali.

L'accertamento della pertinenzialità di un bene a un altro, è irrilevante ai fini della individuazione del regime impositivo da applicare in tale contesto, atteso che la natura pertinenziale non esclude di per sé la potenzialità edificatoria secondo gli strumenti urbanistici e, quindi, la sua assoggettabilità al pagamento dell'imposta. Ciò a maggior ragione quando, come nel caso in esame, il terreno edificabile risulti accatastato separatamente (nel caso di specie le particelle consolidande erano coperte da impianti fotovoltaici).

l. n. 25/2010, art. 2, co. 4 bis; d.lgs n.504/1992, art. 2.

Cass. 17792/2018.

Sentenza n. 2165/2018, del 17.09.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Reddito di lavoro autonomo - inerenza - applicazione del principio di capacità contributiva - è tale.

Lavoro autonomo - inerenza - presunzione - natura delle attività effettuate - si può presumere - genericità della descrizione in fattura - non rileva.

Il principio di inerenza discende direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva, rappresentando sia nella determinazione del reddito d'impresa, che in quello di lavoro autonomo, la regola che identifica il necessario collegamento che vi deve essere tra un componente economico e l'attività esercitata. Per converso l'art.109 del d.P.R. 917/86 si riferisce al diverso principio dell'ineducibilità dei costi relativi ai ricavi esenti. Ne deriva che sono pienamente deducibili da parte di un lavoratore autonomo le spese rappresentate in fattura emessa nei suoi confronti, ancorché genericamente rappresentate e prive di un pregresso rapporti contrattuale scritto, quando dalla natura delle circostanze di fatto l'inerenza possa essere presunta con ragionevole certezza (nel caso di specie un ingegnere aveva dedotto come costo quello rappresentato in fattura emessa nei suoi confronti da un geometra).

d.P.R. n. 917/1986, artt. 54, co. 4 e 109.

Cass. 3198/2015, 450/2018, 13882/2018.

Sentenza n. 2168/2018, del 24.09.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Riccardo Rosetti.

Imposta di registro - agevolazione prima casa - presupposto - utilizzo dell'immobile come residenza principale - è tale - mancanza di residenza anagrafica di uno dei coniugi - non rileva.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro agevolata per la cd. "prima casa" ex art. 2, l. 118/85, il requisito della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile va riferito alla famiglia. Ne deriva che, in caso di comunione legale tra coniugi, quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare, mentre non assume rilievo in contrario la circostanza che uno dei coniugi non abbia la residenza anagrafica in tale Comune. Questo in ogni ipotesi in cui il bene sia divenuto oggetto della comunione ai sensi dell'art. 177 Cod. civ., quindi sia in caso di acquisto separato che in caso di acquisto congiunto del bene stesso.

Artt. 177, 179 Cod. civ., d.P.R. n. 600/1973, art. 8.

Cass. 16335/2013, 8502/1996, 8463/2001, CTR Emilia Romagna 594/2013.

Sentenza n. 2195/2018, del 24.09.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi.

Accertamento tributario - invito a esibire documentazione - principio di leale collaborazione - omissione - inutilizzabilità dei documenti prodotti in sede processuale - conseguenze.

L'invito da parte dell'Ufficio ex d.P.R. 600/73, art. 32, co. 4, a fornire dati, notizie e chiarimenti è effettuato in conformità a criteri di lealtà, correttezza e collaborazione tipici degli obblighi di solidarietà della materia tributaria.

In caso di inottemperanza da parte del destinatario dell'invito, l'inerzia viene sanzionata con la preclusione dell'allegazione, nell'eventuale successiva fase processuale, di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa.

L'inutilizzabilità consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito, non è soggetta alla eccezione di parte e può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio.

Il contribuente può conseguire una deroga all'inutilizzabilità solo ove ricorrano le condizioni tassativamente individuate al comma 5 della norma prima richiamata.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32, co. 4 e 5.

Cass. 5734/2016.

Sentenza n. 2203/2018, del 21.09.2018, Sez.11
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici.

IVA - contributo comunale ad associazione dilettantistica - impegno a mantenere stadio comunale - inclusione nel campo IVA - non è tale - corrispettivo per prestazione di servizi - non è tale.

Non costituisce corrispettivo per la prestazione di un servizio, e contestualmente non va assoggettata ad IVA, la somma che viene percepita da una associazione sportiva dilettantistica a fronte dell'impegno da parte di questa di mantenere attivo uno stadio comunale, svolgendo all'interno dello stesso attività di rilevanza pubblica.

Osta ad una conclusione in senso contrario l'assenza di specifiche obbligazioni alle quali l'associazione si è impegnata, e conseguentemente l'assoluta mancanza di ogni rapporto di sinallagmaticità insito all'interno dell'accordo con il comune.

Dall'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA della suddetta attività deriva anche la mancata violazione da parte dell'ente pubblico, che la somma ha erogato, della norma di cui all'art. 67, co. 8, lett. a d.lgs. 471/97.

d.lgs. n. 471/1997, art. 6, co. 8; d.P.R. n. 633/1972, art. 3, co. 1; l. Regione Emilia Romagna n. 11/2007.

Cass. 22232/2016, 18754/2016.

Sentenza n. 2205/2018, del 21.09.2018, Sez. 11
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici.

ICI - enti religiosi - istituto scolastico - anno di accertamento 2010 - esenzione - spetta.

È esente da ICI il fabbricato utilizzato da una parrocchia per svolgere al suo interno attività esclusivamente scolastica ancorché ispirata a criteri di obiettiva economicità (art. 7, co. 1, lett. i, d.lgs. 504/92) posto che nell'anno sottoposto a verifica il 2010 la disciplina tributaria ancora permetteva tale esenzione.

Non possono infatti trovare applicazione retroattiva i più rigorosi requisiti (d.l. 149/13) fissati dallo stesso legislatore soltanto tre anni in seguito al periodo di riferimento.

d.lgs. n. 504/1992, art. 7, co. 1, lett. i; d.P.R. n. 917/1986, art. 73, co. 1, lett. c; d.m. n. 200/2012.

Cass. 15960/2013, 4340/2015.

Sentenza n. 2206/2018, del 21.09.2018, Sez. 11
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici.

ICI - IMU - abitazione principale - agevolazione presupposto - dimora abituale di entrambi i coniugi - è tale.

ICI - IMU - abitazione principale - presenza di un solo coniuge - non è sufficiente.

Deve considerarsi abitazione principale, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione fiscale prevista già ai fini ICI e ora IMU, l'unità immobiliare in cui dimorano abitualmente, e risiedono anagraficamente, non solo il possessore, ma anche il suo nucleo familiare.

Se risulta che i coniugi, non separati legalmente, occupino due distinte abitazioni, ove hanno stabilito ciascuno la propria residenza anagrafica tale condizione non risulta verificata, e il beneficio fiscale va quindi disconosciuto. Il singolo contribuente unico soggetto del nucleo familiare che risiede ed abita stabilmente nell'immobile *de quo* non può invocare il diritto al riconoscimento dell'esenzione.

d.lgs. n. 504/1992, art. 8, co. 2; d.l. n. 201/2011, art. 13, co. 2

Cass. 15444/2017, 14389/2010, 26503/2017, 303/2018, 12050/2018, 2915/2013, 27497/2014.

Sentenza n. 2211/2018, del 24.09.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposte dirette - accertamento - società di persone - soci - litisconsorzio necessario - è tale.

Risulta affetta da nullità la sentenza di primo grado che, vertendo in merito a un recupero d'imposta ai fini di tributi diretti in capo a una società di persone e dei rispettivi soci non abbia disposto la riunione dei procedimenti, violando così il litisconsorzio necessario che deve ispirare questa situazione.

Art. 102, c.p.c.

Cass. 3830/2010, 14422/2017.

Sentenza n. 2212/2018, del 24.09.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini.

Segretario comunale - levata di protesti - attività - assimilazione a lavoro autonomo - è tale.

Segretario comunale - levata di protesti - anticipazione dell'imposta di bollo - rimborso - natura reddituale del rimborso - non è tale.

Le indennità percepite da un segretario comunale per il servizio dei protesti cambiari non sono inquadrabili tra i redditi assimilabili a quelli da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 47, lett. b), del

d.P.R. 597/73, atteso che il servizio dei protesti, ancorché sia attribuito al segretario comunale, nei casi previsti dalla legge, in considerazione della sua qualifica, è estraneo ai suoi compiti istituzionali e si concreta in una attività che presenta caratteri analoghi a quelli del lavoro autonomo, e necessita di strutture organizzative con le relative spese, non potendo all'uopo essere utilizzate quelle dell'ente comunale, non preordinate a tale scopo.

Le anticipazioni analiticamente effettuate a cura del segretario per l'assolvimento dell'imposta di bollo dovuta a fronte dell'attività di levata di protesti non concorre a formare reddito.

d.P.R. n. 597/1973, art. 47.

Cass. 17741/2006.

Sentenza n. 2217/2018, del 24.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Sandro Labanti.

Accertamento del reddito – metodo sintetico – onere della prova – fattori indice della capacità contributiva – a carico del contribuente – possibilità – sussiste.

In tema di imposte sui redditi, l'accertamento del reddito con cd. "metodo sintetico", ex art. 38 d.P.R. 600/73, dispensa l'Ufficio da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva, sicché è legittimo l'accertamento fondato su essi, restando a carico del contribuente, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

La Commissione tuttavia conserva il potere di rettificare le conclusioni cd. "redditometriche", e in particolare il reddito sintetico individuato quando, nella sua determinazione, vengano inclusi "beni primari" della vita. Rientrano in questa categoria (come nel caso di specie) come ad esempio l'abitazione principale e la prima autovettura, e in questo caso è possibile ridurre in via equitativa il reddito così individuato.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38, co. 4 e 5; artt. 112 e 132 c.p.c.

Cass. 16912/2016, 21142/2016.

Sentenza n. 2218/2018, del 24.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Sandro Labanti.

IVA - attività didattica - esenzione - presupposto - esercizio dell'attività da parte dell'ente riconosciuto dal MIUR - è necessario - esternalizzazione dell'attività didattica - non è possibile.

Non gode di esenzione ai fini IVA la prestazione didattica e formativa erogata da un'associazione per il tramite di un soggetto associativo terzo, qualora solo la prima e non il secondo, esecutore dell'attività anzidetta, sia stata riconosciuta dal MIUR.

Al fine di poter beneficiare dell'esenzione prevista dal d.P.R. 633/72, art. 10, è necessario che l'attività didattica sia erogata direttamente dal soggetto riconosciuto dalla pubblica amministrazione, non potendo tale regime essere applicato nelle ipotesi in cui la suddetta attività sia esternalizzata.

d.P.R. n. 633/1972, art. 10, co. 1, n. 20.

Cass. 8623/2012, 12698/2017.

Sentenza n. 2219/2018, del 24.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Sandro Labanti.

Imposta sul reddito - deducibilità di costi con paradisi fiscali - disciplina ratione temporis applicabile - prova dell'effettività - spetta al contribuente.

Art. 110, co. 10 e 11 d.P.R. 917/86 - prova - concreta realizzazione dell'operazione - convenienza economica - è tale.

Il contribuente può superare la presunta indeducibilità dei costi sancita dall'art. 110, co. 10 e 11 del d.P.R. 917/1986, ratione temporis applicabile (cd. indeducibilità dei costi per operazioni poste in essere con paradisi fiscali), se dimostra che le società straniere che hanno emesso fattura sono realtà operative e concrete nei rispettivi paesi di residenza e che le operazioni commerciali hanno effettivamente avuto luogo.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39; d.P.R. n. 917/1986, art. 110, co. 10 e 11.

Sentenza n. 2222/2018, del 20.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Appaltatore - manutenzione di immobile - obbligo di verifica dell'effettivo proprietario - non sussiste - emissione di fattura per operazione inesistente - non è tale.

L'appaltatore, nel momento in cui esegue lavori di ristrutturazione su una proprietà immobiliare, non è tenuto ad investigare sul fatto che questa sia di proprietà personale del committente, oppure rientri fra i suoi beni d'impresa (nel caso di specie il committente era anche amministratore di società immobiliare).

Ne scaturisce che non può essere qualificata come fattura emessa per operazione inesistente quella rilasciata dal suddetto appaltatore ed intestata alla società del committente, e non a quest'ultimo come persona fisica.

Sentenza n. 2223/2018, del 20.09.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Autotutela - diniego - impugnazione - presupposto - illegittimità del rifiuto - è tale.

In tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego di procedere ad un annullamento o a una rettifica d'un pregresso avviso di accertamento in autotutela da parte dell'agenzia può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Agenzia, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria.

In caso contrario, infatti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa dell'Agenzia.

d.l. n. 16/2012, art. 8, co. 1, 2 e 3.

Cass. 11457/2010, 19740/2012, 11457/2010, 25524/2014, 3442/2015.

Sentenza n. 2224/2018, del 20.09.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Vendita di libri - associazione culturale - riqualificazione in sponsorizzazione - non è possibile - aliquota IVA - 4%..

L'acquisto di un ingente quantitativo di libri e cataloghi, venduti da una associazione culturale e religiosa, da parte di un soggetto terzo non correlato, non può essere riqualificato come sponsorizzazione a favore del primo da parte del secondo.

Ne scaturisce che l'aliquota IVA da applicare all'operazione è quella prevista per i prodotti editoriali è dovuta nella misura del 4% e non sussiste ipotesi di "abuso del diritto".

Sentenza n. 2229/2018, del 20.09.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Accertamento su società - pregressa cancellazione dal registro delle imprese - responsabilità sussidiaria dei soci - non sussiste.

Estinzione di società - responsabilità del socio - presupposto - art. 36, d.P.R. 602/73 - natura sussidiaria - è tale.

L'art. 2495 cod. civ. limita la responsabilità patrimoniale dei soci di una società di capitali estinta nei confronti dei terzi, tra cui anche l'Ufficio, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. In questo senso attribuzione patrimoniale effettuata a favore del socio rappresenta non solo il limite ma anche il fondamento vero e proprio di ogni pretesa.

Tale responsabilità dei soci o dei liquidatori, nei limiti di quanto ricevuto, non è automatica, bensì sussidiaria, in quanto presuppone l'esistenza e la definitività del debito tributario e che il tributo sia iscritto a ruolo a titolo non provvisorio ma definitivo.

Ne deriva che nei casi, come quello di specie, in cui la definitività della pretesa non sia maturata prima della cancellazione della società dal registro delle imprese nulla potrà essere esatto dai soci, giusta la mancanza dell'accertamento presupposto che rende inesistente anche la responsabilità sussidiaria.

d.P.R. n. 602/1973, art. 36, co. 1 e 3; art. 2495 Cod. civ.

Cass. 22863/2011, 6477/1986, 4765/1989, 11968/2012, 6070/2013, 179/2014, 23916/2016, 15474/2017.

Sentenza n. 2230/2018, del 20.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Plusvalenza - affrancamento - imposta sostitutiva - successivo realizzo - irrilevanza fiscale - consegue - simulata distribuzione di utili - non rileva.

Accertamento - contraddittorio - principio generale - rilevanza eurounitaria - è tale - rilevanza costituzionale - è tale - riconoscimento precettivo nello statuto del contribuente - è tale.

La rivalutazione ai fini fiscali della quota di un socio mediante affrancamento di plusvalenza così come previsto dal d.l. 282/02, art. 2, co. 2 rende non imponibili le plusvalenze in seguito realizzate a fronte del recesso di socio, indipendentemente dal fatto che, secondo l'ufficio, il recesso in realtà celi un intento di distribuzione occulta di utili.

La contestazione al contribuente di una operazione rientrante nell'art. 37 bis d.P.R. 600/73 esige il rispetto del principio del contraddittorio, in ossequio ai principi costituzionali di efficiente amministrazione (art. 97 Cost.), delle norme sancite dallo statuto dei diritti del contribuente (art. 12, l. 212/00), e da principi europei (art. 6 Trattato UE).

d.P.R. n. 600/1973, art. 38, d.l. n. 282/2002, art. 2, co. 2, l. n. 212/2000, artt. 10 e 12; artt. 97, 24, e 117 Cost.; art. 6 Trattato UE; art. 41 Carta dei diritti fondamentali UE.

Corte di giustizia UE C-129/13 e C-130/13 del 03.07.2014; Cass. 19667/2014, 21586/2015, 24823/2015, 9484/2017; Corte cost. 132/2015.

Sentenza n. 2234/2018, del 20.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra.

Reddito di impresa - principio inerenza - attuazione di principio costituzionale - capacità contributiva - è tale.

IVA - consulenza - soggetto non residente - committente italiano - servizio riguardante beni all'estero - esclusione dal campo di applicazione - consegue.

Il presupposto dell'inerenza per la deducibilità di un costo dal reddito di impresa è da considerarsi come attuazione dell'art. 53 della Carta ed è verificato al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 109, co. 5 d.P.R. 917/86. Qualora il costo sia sostenuto in un contesto infragruppo, il vaglio in merito alla deducibilità dello stesso deve rispondere al principio di utilità, che ricorre nei casi in cui, come quello in esame, la controllata non residente svolge attività di consulenza per la capogruppo italiana in merito al collocamento di prodotti in un mercato estero.

Non va formalizzata mediante autofattura la prestazione di servizi resa da soggetto straniero a soggetto italiano poiché se, come nel caso di specie la consulenza riguarda beni mobili italiani già residenti all'estero, il criterio di territorialità impone l'esclusione dal campo IVA della prestazione di servizi così realizzata.

d.P.R. n. 917/1986, art. 109, co. 5; d.P.R. n. 633/1972, art. 17.

Cass. 26857/2009, 18930/2011, 3340/201, 1465/2009, 70062/2000, 1133/2001.

Sentenza n. 2243/2018, del 25.09.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Gino Cirelli.

Processo tributario - onere della prova - attore in senso sostanziale - spetta all'Amministrazione.

Acquisto intracomunitario non registrato - successiva rivendita "in nero" - prova - fatture di acquisto - non sono sufficienti.

Nel processo tributario l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria.

Per dimostrare l'avvenuto (e non contabilizzato) acquisto intracomunitario non sono sufficienti le fatture emesse dal soggetto cedente straniero, ma è necessario che l'Ufficio adduca elementi ulteriori a riprova dell'acquisto da parte del contribuente italiano e non di un soggetto altro (nel caso di specie il contribuente, società di capitali, sosteneva che l'acquisto fosse stato effettuato a titolo personale dall'ex amministratore).

art. 2697 Cod. civ.

Cass. 905/2006, 11560/2016, 17818/2016, 16960/2016.

Sentenza n. 2248/2018, del 24.09.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Elena Lorenzini.

IMU - opificio - utilizzo come magazzino - comunicazione all'ente territoriale - aliquota ridotta - si applica.

Va applicata l'IMU con l'aliquota (più bassa) prevista per i magazzini, e non per gli opifici industriali, all'immobile nel quale venga svolta una residuale attività molitoria, a fronte di un utilizzo principale come deposito merci.

Tale conclusione trova conferma in tutti i casi nei quali, come quello in esame, il mutamento di destinazione sia stato comunicato tempestivamente al Comune da parte della società conduttrice dell'immobile, e qualora i consumi delle diverse utenze, in primis energia elettrica ed acqua, confermino tale situazione.

Cass. 16785/2002.

Sentenza n. 2256/2018, del 24.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Imposta di registro - revisione - termine triennale - sussiste - superamento - decadenza dell'ufficio dal potere - consegue.

Un atto assoggettato ad imposta di registro è soggetto alla sua revisione nel termine di decadenza pari a tre anni dalla sua registrazione.

Spirato il suddetto termine si prescrive la possibilità di ottenere una revisione del titolo di tassazione e, conseguentemente, rimane preclusa, tanto per il contribuente quanto per l'Amministrazione, la possibilità di invocare diritti che presuppongono la modificazione del predetto titolo, mettendo in discussione il criterio di tassazione già adottato in via definitiva.

d.P.R. n. 663/1972, art. 57; d.P.R. n. 131/1986, art. 76.

Cass. 10000/2006.

Sentenza n. 2257/2018, del 24.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Processo tributario - azione di revocazione - presupposti - stabiliti dalla legge - sono tali - interpretazione tassativa - è tale.

Nel processo tributario, l'istituto della revocazione è un mezzo di impugnazione previsto dalla legge quale estrema garanzia di tutela nei confronti di sentenze affette da vizi particolarmente gravi o che, comunque, presentano "indici o sintomi di ingiustizia"; quindi è un mezzo limitato di impugnazione, che presuppone un giudizio chiuso che può fondarsi soltanto sui motivi tassativamente indicati dalla legge.

Non rientra fra questi l'annullamento di un atto di irrogazione di sanzioni sottoscritto da funzionario in mancanza di potere laddove per contro il soggetto firmatario sarebbe stato legittimato a farlo, qualora tale asserita erronea percezione sia stata oggetto di gravame ordinario (peraltro respinto).

d.lgs. n. 546/1992, art. 64; art. 395 c.p.c.

Cass. 11596/2007, 5827/2011, 11613/2013.

Sentenza n. 2265/2018, del 27.09.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Gino Cirelli.

ICI - accertamento - maggior valore di terreno - dichiarazione del conduttore alle autorità comunitarie - rilevano.

In tema di ICI, l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l' "an" ed il "*quantum*" *debeat*.

In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

Risulta in questo senso debitamente motivato l'atto che incrementa l'ICI dovuta su un terreno in ragione della maggior rendita ottenuta da questo, così come dichiarata dallo stesso contribuente conduttore alle autorità comunitarie al fine di percepire gli incentivi europei previsti per i produttori agricoli.

l. n. 286/2006, art. 2, co. 33 e 34; d.P.R. n. 917/1986, art. 30; d.lgs. n. 504/1992, art. 5, co. 7.

Cass. 26431/2017, 25709/2016.

Sentenza n. 2268/2018, del 25.09.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Bruno Lelli.

Società di persone - imputazione dei redditi secondo trasparenza - consegue.

Società di persone - socio - reddito percepito *pro quota* - tassazione - consegue - asserita sussistenza di fenomeno interpositivo - effetto sul debito di imposta - non sussiste.

A un socio accomandatario di società di persone sono imputati direttamente e *pro quota* i redditi prodotti dalla società partecipata indipendentemente dal fatto che questo abbia svolto un ruolo effettivo e concreto nella gestione societaria.

Il contribuente non può sfuggire al proprio debito d'imposta asserendo la sussistenza di un fenomeno interpositivo in base al quale esso avrebbe solo in apparenza percepito redditi in realtà spettanti a soggetti diversi.

d.P.R. n. 600/1973, art. 37, co. 3, d.P.R. n. 917/1986, art. 5, co. 1.

Sentenza n. 2271/2018, del 25.09.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Luca Tampieri.

Reddito d'impresa - principio di inerenza - onere della prova - spetta al contribuente.

Inerenza del costo - attività promozionale - prova - reportistica commerciale - è idonea - assenza della prova - indeducibilità del costo - consegue.

La deducibilità di un costo dal reddito di impresa commerciale è subordinata alla effettiva inerenza di questo e alla prova di tale rapporto, qualora essa sia richiesta, da parte del contribuente. Non sfugge al rigoroso onere della prova neppure il costo sostenuto per una attività promozionale finalizzata alla vendita di prodotti in rinomati supermercati nazionali.

Nonostante la difficoltà dell'assolvimento, infatti, deve pur sempre essere possibile per il contribuente produrre, a richiesta dell'Amministrazione, documenti, rapporti, lettere commerciali, memoranda, che comprovino l'effettività della attività promozionale, soprattutto nel caso in cui, come in quello di specie, tale attività si sia prolungata su diversi periodi d'imposta, divenendo quindi continuativa e strutturale.

Sentenza n. 2289/2018, del 28.09.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti.

Accertamento - studi di settore - emendabilità della dichiarazione - ultratardività - rilevanza ai fini dell'attività accertatrice - non sussiste.

La manifestazione della volontà, da parte del contribuente, di adeguamento al parametro di reddito previsto per un determinato settore di attività, è da considerarsi negoziale, in quanto incide sulla determinazione della base imponibile e sull'entità del tributo da versare, vincolando l'attività di accertamento dell'ufficio. Nell'ipotesi di errore, la stessa è emendabile solo entro il termine di cui

all'art. 2, co. 8 bis, d.P.R. n. 322/98, e non anche nel corso del processo. Non rileva quindi la dichiarazione integrativa ultratardiva presentata dal contribuente.

d.P.R. n. 332/1998, art. 2, co. 8 bis.

Cass. 14550/2018, 20415/2014, 6218/2012, 11500/2013, 4776/2011.

Sentenza n. 2290/2018, del 28.09.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Valerio Bolognesi.

Imposte sui redditi - accertamento - studi di settore - contraddittorio endoprocedimentale - diritto del contribuente - violazione - nullità dell'atto - consegue.

È nullo l'atto impositivo notificato dall'Amministrazione finanziaria e fondato sulle risultanze derivanti dall'applicazione dei cd. "Studi di settore" e sulle risposte fornite dal contribuente a questionari somministrati, qualora non sia preceduto da una fase di contraddittorio procedimentale, fermo restando che il contraddittorio non può intendersi come celebrato solamente alla luce della richiesta di risposta ai questionari.

L'assenza di una finalità meramente defatigante del contraddittorio deriva dalle specifiche circostanze del caso concreto e dalla situazione di fatto che avrebbe convinto l'ufficio in merito alla genuinità della dichiarazione presentata dal contribuente, se fossero state adeguatamente ricevute e valutate in fase istruttoria. (Nel caso di specie il contribuente aveva documentato in modo puntuale e convincente una propria grave malattia e aveva rilevato come nel periodo di riferimento oggetto di accertamento un dipendente si fosse dimesso, con ciò pregiudicando la redditività dell'attività economica complessivamente considerata e determinando l'inattendibilità degli studi).

d.P.R. n. 600/1973, art. 32; l. n. 212/2000, art. 12, co. 7.

Cass. SS. UU. 24823/2015, Cass. 19328/2018, 20416/2018, 17782/2018, 18092/2018, 18245/2018, 19328/2018.

Sentenza n. 2300/2018, del 01.10.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi.

Imposta di registro - conferimento d'azienda e cessione di quote - contratto indiretto - non è tale - art. 20 d.P.R. 131/86 - non si applica.

Non è contratto indiretto, e come tale non può essere destinatario dell'applicazione dell'articolo 20 d.P.R. 131/86 lo schema contrattuale in base al quale una società conferisce un ramo d'azienda e successivamente cede le partecipazioni così ottenute, asseritamente eludendo l'applicazione proporzionale del tributo indiretto.

d.P.R. n. 131/1986, art. 20.

Cass. 24594/2015.

Sentenza n. 2302/2018, del 01.10.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Paolo Moliterni, Relatore: Gigliola Natale.

Accertamento - Studi di settore - presunzione semplice - è tale - antieconomicità dell'impresa - accertamento analitico induttivo - è giustificato.

L'accertamento analitico-induttivo può trovare fondamento e conferma anche su presunzioni semplici e sui cd. "studi di settore" purché questi siano accompagnati a una rappresentazione della gestione aziendale ispirata a una oggettiva antieconomicità che il contribuente non è riuscito a giustificare né in sede procedimentale né in sede processuale.

d.l. n. 331/1993, art. 62 *sexies*; d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d.

Cass. 7764/2018.

Sentenza n. 2307/2018, del 01.10.2018, Sez. 08
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Valerio Bolognesi.

Reddito di impresa - spese di consulenza - inerenza - analiticità della consulenza - è necessaria - riaddebito dei costi - criteri di riaddebito - vanno chiariti.

Processo tributario - appello - censura della sentenza di primo grado - puntuale individuazione dei motivi di doglianza - è necessaria.

Non è fiscalmente deducibile il costo dovuto a una società non residente del medesimo gruppo a titolo di consulenza e di riaddebito di spese infragruppo, qualora l'oggetto della consulenza non sia analiticamente individuabile e quando non siano esplicitate le modalità di riparto delle spese generali riaddebitate.

In sede di appello, e in merito alla sua ammissibilità, non è sufficiente lamentare la genericità della sentenza di primo grado, ma è necessario riproporre in modo puntuale tutte le censure già avanzate dinanzi ai giudici di prime cure nei confronti dell'atto impositivo.

d.lgs. n. 546/1992, art. 53.

Sentenza n. 2310/2018, del 01.10.2018, Sez. 04
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Maria Pia Parisi.

Accertamento sintetico - redditometro - famiglia fiscale - rilevanza sussiste - necessità di evitare duplicazione d'imposta - sussiste.

Nell'utilizzare strumenti di accertamento cd. "sintetici" come il redditometro, è obbligo dell'Ufficio il tenere conto della situazione complessiva del cd. "nucleo familiare" nel quale il contribuente vive ed opera.

Tale necessità è giustificata al fine di evitare sostanziali duplicazioni d'imposta, vale a dire situazioni nelle quali un indice sintetico trovi applicazione contemporanea all'uno e all'altro membro del medesimo nucleo familiare.

Per converso trova piena conferma un accertamento sintetico da parte dell'Ufficio qualora quest'ultimo abbia avuto cura di evidenziare come determinati indici reddito siano stati applicati all'interno di uno specifico periodo d'imposta all'uno e non all'altro membro del medesimo nucleo, evitando in questo modo quella duplicazione d'imposta che renderebbe l'accertamento sintetico inattendibile.

Sentenza n. 2319/2018, del 02.10.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo.

Accertamento - società di capitali - estinzione di società in pendenza del giudizio di primo grado - fenomeno estintivo successorio - interruzione del processo - riassunzione da parte dei soci - consegue.

L'iscrizione della cancellazione della società al registro delle imprese, quand'anche disposta d'ufficio ex art. 2490 cod. civ., ha efficacia costitutiva, e comporta l'estinzione di quest'ultima, restando irrilevante l'eventuale esistenza di rapporti giuridici ancora pendenti.

I soci, successori della società, subentrano nella legittimazione processuale in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovverosia a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, cosicché ove la prosecuzione sia effettuata solo da alcuni soci o la riassunzione sia stata eseguita solo nei confronti di alcuni soci, il giudice deve disporre l'integrazione del contraddittorio, con consequenziale applicazione dell'art. 307 c.p.c. in caso di mancata osservanza dell'ordine.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d; d.P.R. n. 633/1972, art. 54, co. 5; art. 2495 Cod. civ.; d.P.R. n. 602/1973, art. 36, co. 3.

Cass. SS. UU. 6072/2013, 6071/2013, 6070/2013, Cass. 24055/2013, 15007/2017, C. cost. 198/2013.

Sentenza n. 2320/2018, del 02.10.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo.

Accertamento - prezzi di trasferimento - *transfer price* - finanziamento infruttifero - clausola contrattuale - valore normale - si applica.

Trova applicazione la disciplina dei prezzi di trasferimento ai rapporti tra casa madre italiana e controllata in un paese terzo (nel caso di specie, gli USA) se le clausole contrattuali in merito ai temi di pagamento sono diverse (e più generose) rispetto a quelle imposte a soggetti terzi. In questo caso, il maggior termine concesso per il pagamento va reinterpreto come finanziamento implicito a tasso zero, che può essere rettificato in base alla più recente orientamento di Cassazione alla luce del valore normale.

d.P.R. n. 917/1986, art. 110, co. 7.

Cass. 27018/2017, 27087/2014, 15005/2015, 7493/2016, 13387/2016.

Sentenza n. 2321/2018, del 02.10.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo.

Cartella di pagamento - notifica mediante servizio postale - ricezione di familiare - è equivalente - disciplina tributaria - disciplina speciale - è tale.

Notifica di cartella - spedizione mediante plico raccomandato - sottoscrizione in ricevuta di notifica - è sufficiente.

In merito alla notificazione della cartella di pagamento mediante il servizio postale, l'art. 26, co. 1, d.P.R. 602/1973 considera equivalente la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento da parte del destinatario o di un familiare, in quanto la disposizione ha natura speciale rispetto alla disciplina della notificazione degli atti processuali compiuta dall'ufficiale giudiziario ex art. 139 co. 2 c.p.c.

Pertanto è sufficiente che la spedizione postale sia avvenuta con la consegna del plico al domicilio del destinatario, senza alcun altro adempimento da parte dell'ufficio postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente.

d.P.R. n. 602/1973, art. 26, co. 1; art. 139, co. 2 c.p.c.

Cass. SS. UU. 19071/2016, Cass. 3036/2016, 3254/2016, 23341/2015, 14190/2014, 1091/2013.

Sentenza n. 2324/2018, del 02.10.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri.

IRAP - dottore commercialista - studio associato - presenza di collaboratore - autonoma organizzazione - sussiste - tributo - è dovuto.

È soggetto passivo IRAP il dottore commercialista che svolge la sua attività all'interno di uno studio associato avvalendosi della collaborazione continuativa d'un assistente.

Qualora il contribuente avesse inteso efficacemente contestare la sua autonoma organizzazione, avrebbe dovuto dimostrare di non essere associato nello studio in cui opera e di non avvalersi comunque delle economie di scala che questo garantisce.

d.lgs. n. 446/1997, artt. 2, co. 1 e 3, co 1.

Cass. 25311/2014, 4490/2012, 12108/2009.

Sentenza n. 2329/2018, del 04.10.2018, Sez. 12 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri.

Avviso di presa di carico - atto autonomamente impugnabile - è tale.

Atto impositivo - notifica - trasferimento temporaneo di domicilio del contribuente - omessa comunicazione - temporanea assenza - non sussiste - irreperibilità - è tale.

L'avviso di presa in carico è atto autonomamente impugnabile, in quanto con esso è esercitata la pretesa creditoria, in esecuzione del potere impositivo dell'ufficio.

Non di temporanea irreperibilità, quanto di inesistenza di domicilio si tratta allorché il contribuente abbia trasferito temporaneamente il proprio domicilio in un altro luogo per poi ritornare a quello di partenza senza che di tale spostamento sia data tempestiva comunicazione né all'Agenzia delle Entrate e neppure alla Camera di Commercio competente. Ne scaturisce di conseguenza la regolarità della notifica effettuata dall'ente impositore in ossequio alle formalità indicate dall'art. 60, d.P.R. 600/1973.

d.P.R. n. 600/1973, art. 60; art. 140 c.p.c.

Cass. 3315/2016, 15957/2015, 10987/2011, 21177/2014.

Sentenza n. 2330/2018, del 04.10.2018, Sez. 12 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri.

IVA - holding pura - rimborso IVA subito in via di rivalsa - non compete.

Non ha diritto a ottenere il rimborso dell'IVA subita in via di rivalsa la società commerciale che si limiti ad amministrare le partecipazioni in altre società del medesimo gruppo ed a riceverne gli utili (cd. Holding pura).

d.P.R. n. 663/1972, artt. 19, co. 2 e 57, co. 3.

Sentenza n. 2331/2018, del 04.10.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti.

Imposte sul reddito - redditi di fonte estera - vincite a *poker* - giocatore residente - sono tassate in Italia.

Sono assoggettate ad imposta in Italia, come redditi diversi, le somme vinte in giro per il mondo da un giocatore di poker residente nel territorio dello Stato che ha partecipato a gare competitive.

Qualora il contribuente intenda contestare la riferibilità delle vincite a uno specifico periodo d'imposta e suo onere indicare e provare il diverso periodo d'imposta al quale le somme siano ascrivibili .

d.P.R. n. 917/1986, artt. 67 e 69

Sentenza n. 2338/2018, del 08.10.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Pasi.

ICI - attribuzione di rendita - contestazione - ulteriore atto impositivo - assorbimento implicito nel *decisum* - non sussiste.

Una sentenza di commissione tributaria che riduce la rendita di un immobile ai fini dell'imposta comunale dovuta su esso trova applicazione retroattiva a tutti i periodi di imposta che si sono susseguiti prima della pubblicazione della sentenza stessa salva l'adozione nel frattempo di un ulteriore e diverso atto impositivo che sulla base di ulteriori (e diversi) elementi di fatto abbia in ogni caso rettificato la rendita, aumentando il debito d'imposta del contribuente.

Il secondo atto impositivo non può intendersi implicitamente travolto dalla sentenza della commissione qualora sia stato estraneo al giudizio di gravame.

Sentenza n. 2339/2018, del 08.10.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Pasi.

Processo tributario - frode carosello - contestazione di inesistenza oggettiva in atto impositivo - contestazione di inesistenza soggettiva in atto d'appello - inammissibilità - consegue.

È inammissibile l'appello dell'ufficio che, dopo avere perso in primo grado tentando di dimostrare l'inesistenza oggettiva di operazioni commerciali ascrivibili ad una frode carosello (nel caso di specie coinvolgendo soggetti residenti nella Repubblica di San Marino), in atto d'appello contesti invece

l'inesistenza soggettiva delle medesime operazioni, prendendo atto che la merce è stata effettivamente movimentata così come asserito dal contribuente e come provato documentalmente sia nel corso del giudizio che nell'ambito dell'attività di contraddittorio procedimentale.

Sentenza n. 2344/2018, del 08.10.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Alberto Rizzo.

Imposte sul reddito - persona fisica - iscrizione AIRE - trasferimento in paese in "Black list" - prova dell'effettiva residenza - documento rilasciato da paese estero - è sufficiente.

Cittadino italiano residente all'estero - iscrizione AIRE - notifica di atti impositivi - va fatta all'estero.

Un cittadino italiano che abbia trasferito la propria residenza fiscale in uno dei paesi a fiscalità privilegiata previsti dal decreto ministeriale di cui all'articolo 2, co 2 bis del d.P.R. 917/86 (nel caso di specie, a Singapore) può provare la sua effettiva residenza all'estero, e rovesciare così la presunzione relativa recata dalla norma italiana, qualora, come nel caso di specie, produca copia di passaporto italiano rilasciato dalla ambasciata estera e carta di identità del nuovo paese di residenza nella quale sia espressamente indicato il suo *status* di residenza.

Nell'ipotesi di residenza all'estero di cittadino italiano regolarmente iscritto al registro AIRE, è onere dell'Ufficio che voglia provvedere alla notifica di atto impositivo quella di procedere sulla base dell'articolo 60 del d.P.R. 600/73 e disporre quindi l'invio di apposita raccomandata nel paese straniero di residenza.

d.P.R. n. 600/1973, art. 60, co. 1, lett. e; d.P.R. n. 917/1986, art. 2, co. 2 bis.

Sentenza n. 2345/2018, del 08.10.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

Cartella di pagamento - residenza all'estero - iscrizione AIRE -notifica mediante raccomandata A/R - è necessaria.

Risulta correttamente notificata mediante invio di raccomandata nel paese estero di residenza la cartella di pagamento nei confronti di cittadino italiano che abbia trasferito la propria sede All'estero ma che si sia iscritto soltanto in un momento successivo all'AIRE.

Anche l'agente di riscossione può procedere autonomamente alla notifica di atti impositivi all'estero utilizzando il servizio postale.

d.P.R. n. 602/1973, art. 26; art. 142 c.p.c.

Sentenza n. 2348/2018, del 08.10.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Pasi.

IVA - credito - rimborso - computo dell'ultimo triennio - dies a quo - presentazione dell'istanza di rimborso - non è tale - presentazione dell'ultima dichiarazione di riferimento - è tale.

Può essere disposto il rimborso del credito IVA qualora esso risulti superiore alla minore eccedenza IVA evidenziata nell'ultimo triennio, fermo restando che ai fini del computo del triennio è necessario muovere dall'ultima dichiarazione presentata e non dal momento in cui l'istanza di rimborso è stata formulata.

Questo perché il diritto oramai maturato si estingue soltanto per prescrizione decennale in quanto, come ha chiarito la giurisprudenza di legittimità, l'esposizione del credito in dichiarazione equivale a domanda di rimborso della minore eccedenza IVA degli ultimi tre anni.

d.P.R. n. 633/1972, art. 30, co. 2 e 4.

Cass. 20528/2013, 18427/2012, 4236/2004, 8998/2014.

Sentenza n. 2355/2018, del 09.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Paolo Carbone.

Accertamento - movimentazioni bancarie estere - Repubblica di San Marino - presunzione di redditività - consegua - situazione di perdita estera - non rileva.

La presunzione di redditività prevista dalla norma (art. 12, d.l. 78/09) per le movimentazioni bancarie su conti correnti esteri che non siano state comunicate all'Amministrazione finanziaria in dichiarazione, trova conferma anche nel caso in cui la situazione finanziaria estera del contribuente si caratterizzi per un grave sbilancio. (Nel caso di specie il contribuente aveva presso un istituto di credito nella Repubblica di San Marino un conto corrente bancario in grave situazione di perdita, che provvedeva a mitigare attraverso periodici versamenti di assegni. La Commissione tributaria ha ritenuto che nonostante la situazione di cd. "rosso" nel conto corrente sammarinese, i singoli versamenti sporadicamente effettuati dovessero concorrere a formare il reddito imponibile del contribuente in Italia).

d.l. n. 78/2009, art. 12; d.l. n. 167/1990, art. 4, co. 1, 2 e 3.

Sentenza n. 2359/2018, del 11.10.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Block, Relatore: Gian Luca Petagnani Gelosi.

Accertamento - redditometro - indagini finanziarie - prova contraria - scudo fiscale - prova documentale del rientro - spetta al contribuente - tempestività dell'esibizione - è essenziale - tardività - decadenza - consegue.

Accertamento - redditometro - conferma di indagini finanziarie - contraddittorio procedimentale - celebrazione - non è essenziale.

Nel quadro di un accertamento cd. "redditometrico" basato anche su risultanze derivanti da indagini finanziarie, non è concesso al contribuente giustificare la provvista bancaria rilevata in sede istruttoria adducendo la fruizione del regime di rimpatrio dei capitali all'estero (cd. "scudo fiscale") qualora contestualmente egli non depositi tempestivamente presso l'Ufficio adeguata documentazione comprovante siffatta operazione (nel caso di specie, la produzione documentale era avvenuta solo in sede di appello).

Nell'ambito di un accertamento cd. "redditometrico" basato altresì su risultanze derivanti da indagini finanziarie non è necessario per l'ufficio attivare una fase di contraddittorio procedimentale posto che i rilievi derivanti dall'analisi delle movimentazioni del conto corrente bancario intestato al contribuente sono già di per sé oggettive e sufficienti a suffragare le conclusioni dell'ufficio.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 32, 37 *bis* e 38; d.l. n. 78/2009, art. 13 *bis*.

Cass. 693/2015; CTR Lombardia 3832/2016.

Sentenza n. 2360/2018, del 09.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Paolo Carbone.

Accertamento sintetico - reddito d'impresa - omessa dichiarazione - presunti pagamenti in contanti - dichiarazioni di terzi - sono sufficienti - presunzione *iuris tantum* - è tale.

Nel quadro di un accertamento sintetico l'Ufficio è legittimato a presumere un maggior reddito d'impresa commerciale alla luce di dichiarazioni di terzi che confermino gli avvenuti pagamenti in contanti e in base alle caratteristiche oggettive dell'impresa (piccola impresa edile) nonché del fatto per cui la medesima non avesse mai presentato dichiarazione dei redditi in tutti gli anni sottoposti a verifica.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. b e d; d.P.R. n. 633/1972, art. 54, co. 2 e 5.

Cass. 15583/2011.

Sentenza n. 2361/2018, del 09.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Luca Tampieri.

Accertamento - attività di impresa commerciale - subfornitura di manodopera - prova - distruzione della contabilità - prova testimoniale degli ex dipendenti - è sufficiente.

È possibile per l'ufficio dimostrare la sussistenza di un rapporto di subfornitura di manodopera sulla base delle dichiarazioni raccolte dagli ex dipendenti dell'impresa qualora la contabilità di quest'ultima sia stata completamente distrutta o comunque sia andata perduta.

Il fatto poi che gli operai distaccati presso l'impresa sottoposta a verifica utilizzassero nell'ambito della loro attività beni strumentali della seconda impresa, costituisce ulteriore indice di sussistenza di siffatto rapporto osmotico fra le due realtà imprenditoriali.

Sentenza n. 2365/2018, del 12.10.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Filippo Massari.

Accertamento - reddito d'impresa - costo per consulenza turistica - mancanza di riscontri fattuali all'operazione - inerenza - non sussiste - deducibilità non consegue - fittizietà dell'intera operazione - si presume.

Non sono fiscalmente deducibili dal reddito di impresa commerciale i costi per consulenze informative "turistiche" rappresentati in fatture emesse da società asseritamente non residenti.

Ciò qualora si rilevi che: quest'ultima appaia presumibilmente fittizia, che nelle fatture emesse (e contestate) sia riportata incomprensibilmente una sede italiana inesistente, e qualora la consulenza sia specificamente afferente ad una attività economica posta in essere dalla società contribuente della quale non sia stata data prova concreta (nel caso di specie la società italiana affermava di essere coinvolta in una attività promozionale riguardante un paese extracomunitario: attività tuttavia priva di riscontri fattuali concreti).

d.P.R. n. 917/1986, art. 109; d.l. n. 16/2012.

Sentenza n. 2371/2018, del 12.10.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

ICI - antenne di telefonia mobile - debenza fino al 2016 - sussiste - norma comunitaria di diverso accatastamento senza rendita - efficacia retroattiva - non sussiste.

Non ha efficacia retroattiva la norma di origine comunitaria che dispone la non attribuzione di rendita catastale (ora in categoria F/7) alle antenne installate dagli operatori di telefonia mobile per l'erogazione del servizio di connettività ne scaturisce che fino all'entrata in vigore della nuova disposizione restano dovuti i tributi locali tra i quali l'ICI sulle antenne medesime.

d.lgs. n. 33/2006, art. 12; d.lgs. n. 259/2003, art. 86, co. 3; direttiva 2014/61/UE.

Cass. 24026/2015.

Sentenza n. 2375/2018, del 16.10.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Attilio Gardini.

Camera di commercio - iscrizione - banca - fusione per incorporazione - creazione di nuovo soggetto giuridico - obbligo al versamento della quota per iscrizione - consegue - avvenuto versamento del soggetto incorporante - non rileva- duplicazione del prelievo - non sussiste.

È tenuta al versamento del tributo camerale per l'iscrizione alla Camera di Commercio territorialmente competente, l'impresa (nel caso di specie, bancaria) che nel corso dell'anno abbia proceduto ad operazione straordinaria di fusione per incorporazione.

Ciò deriva dal fatto che, a seguito della fusione, si pone in essere un nuovo soggetto giuridico, che come tale è tenuto al versamento del tributo camerale per tutte le unità locali site sul territorio nel corso dell'anno.

d.m. n. 359/2001, artt. 2 e 4; art. 2504 Cod. civ.; l. n. 488/2001; l. n. 580/1993, art. 8.

Cass. 4576/2015, 4576/2016.

Sentenza n. 2378/2018, del 15.10.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Sandro Labanti.

Accertamento - studi di settore - presunzione legale - è tale - adesione parziale alle tesi del contribuente - conferma della validità degli studi - è tale.

L'applicazione degli studi di settore implica una presunzione legale che fa ricadere sul contribuente l'onere di provare quanto da lui sostenuto, e che è idonea a giustificare adeguatamente il recupero di una maggiore imposta qualora l'Ufficio in sede procedimentale abbia già aderito in parte alle osservazioni del contribuente, abbattendo l'ammontare dei ricavi in modo significativo: con ciò suffragando, ancorché solo in parte, le istanze del contribuente.

Sentenza n. 2389/2018, del 15.10.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi.

IRAP - piccolo imprenditore - artigiano - requisito dell'autonoma organizzazione - va verificato - presunzione di sussistenza - non sussiste.

Il requisito dell'autonoma organizzazione che concorre alla verifica del presupposto IRAP deve essere soddisfatto anche per l'imprenditore commerciale, e con particolare riguardo al piccolo imprenditore artigiano.

Ne scaturisce che anche quest'ultimo può essere escluso dal campo di applicazione dell'imposta qualora la sua attività imprenditoriale si manifesti in assenza di una autonoma organizzazione o in mancanza di beni strumentali di elevato valore come precisato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156/01.

art. 2082 Cod civ.

C. cost. 156/2001; Cass. 14693/2009.

Sentenza n. 2393/2018, del 15.10.2018, Sez. 06 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi.

IRPEF - detrazione - lavori di ristrutturazione - lavori di restauro - sostanziale assimilazione - sussiste - agevolazione fiscale - va concessa.

Possono essere intesi come "lavori di ristrutturazione edilizia", e in quanto tali legittimanti la detrazione IRPEF prevista *ex lege*, e non come "interventi di restauro conservativo" quelli che si riducono di fatto a una sostituzione di sanitari in bagno e rivestimento della scala, stante la difficile distinzione fra le due tipologie di intervento, e la successiva abrogazione della distinzione stessa (d.P.R. 380/01)

l. n. 457/78, art. 31, co. 3; d.P.R. n. 600/1973, art. 36 *ter*;

Sentenza n. 2394/2018, del 15.10.2018, Sez. 06 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini.

Accise - autoproduzione - accertamento - *dies a quo* - conformazione del comportamento a istruzioni dell'amministrazione - è tale - principio del legittimo affidamento - va tutelato.

L'art. 573 d.lgs.504/95 (c.d. Testo Unico delle Accise), che fa decorrere dalla "scoperta" della violazione la decorrenza del termine per il recupero dell'imposta (nel caso di specie trattavasi di disapplicazione di accisa per l'energia elettrica autoprodotta), deve ritenersi riferito alle ipotesi in cui il comportamento omissivo del contribuente sia tale da precludere all'Ufficio la possibilità di conoscere dell'esistenza del fatto da cui scaturisce il tributo, e non anche ai casi (quali quello di

specie) in cui l'omissione altro non è se non la condotta legittimata dalle istruzioni date dall'Agenzia medesima e come tali ingeneranti un affidamento che è tanto più importante quando il tributo in questione è di derivazione eurounitaria.

d.lgs. n. 504/1995, art. 57; artt. 41, 53 e 97 Cost.

Cass. 23529/2008.

Sentenza n. 2401/2018, del 18.10.2018, Sez. 14 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Federico Cocchi.

Vendita di azienda - prezzo irrisorio - donazione indiretta - è tale - rilevanza ai fini del tributo successorio - consegua - art. 20 d.P.R. 131/86 - si applica.

Costituisce donazione indiretta, e come tale può essere tassata dall'ufficio ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione (anche mediante l'applicazione dell'art. 20 d.P.R. 131/86) la vendita a prezzo irrisorio di una azienda familiare *in bonis* qualora siffatta operazione sia finalizzata ad eludere l'applicazione del tributo successorio.

d.P.R. n. 346/1990, art. 16; d.P.R. n. 131/1986, art. 20.

Sentenza n. 2402/2018, del 18.10.2018, Sez. 14 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Federico Cocchi.

Società di capitali a ristretta base societaria - accertamento definitivo notificato anche al socio - effetti su quest'ultimo - conseguono - omessa dichiarazione - termine - cinque anni - è tale.

L'accertamento di un maggiore al reddito notificato a una società a ristretta base societaria e alla socio di questa produce effetti anche nei confronti di quest'ultimo. Nel caso in cui il socio non abbia presentato dichiarazione dei redditi nell'anno sottoposto ad accertamento il termine per la notifica è di 5 anni da quello verificato. (nel caso di specie la commissione ha applicato la presunzione riferita alle società a cd. "ristretta base" nei confronti di un socio in ragione della sua partecipazione qualificata e pari al 64%).

d.P.R. n. 600/1973, art. 43.

Sentenza n. 2405/2018, del 18.10.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Federico Cocchi.

Dichiarazione tributaria - quadro RW - conto corrente estero intestato al solo coniuge - obbligo di dichiarazione da parte dell'altro coniuge disponente bonifico Italia su estero - non sussiste.

Processo tributario - decisione su identica controversia - periodi d'imposta diversi - valenza persuasiva - sussiste.

Non può essere sanzionata per omessa compilazione del quadro RW la contribuente italiana che disponga dal conto corrente cointestato con il marito in Italia un bonifico verso un conto corrente estero non comunicato all'Ufficio, ma intestato al solo coniuge.

La sussistenza di arresti giurisprudenziali favorevoli al contribuente, per le stesse controversie oggetto di decisione, ma riguardanti periodi d'imposta diversi, assume comunque rilievo nel processo decisionale del Giudice, ed è elemento idoneo ad orientarne il convincimento.

CTR Emilia-Romagna 2487/2017, 1145/2016.

Sentenza n. 2410/2018, del 22.10.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi.

Contratto di agenzia - pagamento periodici - stabilità del rapporto - natura - lavoro subordinato - è tale - applicazione della ritenuta - consegue.

Atto impositivo - omessa indicazione della ritenuta corretta - rilevanza - non sussiste - nullità - non consegue.

Contratto di agenzia - agente non residente - ritenuta alla fonte - titolo d'imposta - è tale.

Vanno applicate le ritenute alla fonte previste per il lavoro dipendente e non per il lavoro autonomo all'agente che in modo continuativo stabile, e su un contesto territoriale definito, operi nell'esclusivo interesse di una società e ne promuova gli affari.

Non rileva ai fini della validità dell'atto impositivo notificato che l'Ufficio abbia omesso di indicare l'ammontare esatto di ritenuta alla fonte applicabile qualora proceda al disconoscimento di quella effettuata da parte del contribuente (ma abbia comunque provveduto a liquidare la maggiore imposta).

La ritenuta alla fonte è da intendersi a titolo d'imposta qualora il soggetto beneficiario del pagamento sia una società non residente in Italia che si sia comunque impegnata in un'attività di agenzia e di promozione degli affari in modo continuativo è stabile (nel caso di specie trattavasi di società residente a San Marino).

d.lgs. n. 471/1997, art. 2, co. 1; d.P.R. n. 917/1986, art. 23; d.P.R. n. 600/1973, art. 25.

Cass. 16772/2017, 16603/2009.

Sentenza n. 2414/2018, del 18.10.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Raffaele di Ruberto.

IVA - recupero di maggiore imposta - valori fuori mercato - art. 60 *bis* d.P.R. 633/72 - atto di accertamento autonomo - non è necessario.

IVA - recupero - art. 60 *bis* d.P.R. 633/72 - competenza - Ufficio nel cui territorio risiede il cessionario - è tale.

Nell'ambito della procedura di recupero IVA di cui all'art. 60 *bis* d.P.R. 633/72 non è necessario che alla società cessionaria sia notificato un autonomo avviso di accertamento, bastando a questo fine la comunicazione della cartella di pagamento.

Competente al recupero della maggiore imposta è in ogni caso l'ufficio dell'Amministrazione finanziaria nel cui territorio è localizzato il soggetto cessionario e quello in cui risiede il soggetto cedente e la cui vendita di prodotti a prezzi inferiori ai valori di mercato ha innescato l'attività di verifica.

d.P.R. n. 633/1972, artt. 56, 60 *bis*.

Sentenza n. 2415/2018, del 18.10.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Raffaele di Ruberto.

Accertamento - fase procedimentale - omessa produzione di documenti - deposito in sede processuale - non è possibile.

Accertamento - omessa collaborazione del contribuente in sede procedimentale - accertamento analitico e induttivo - consegue - utilizzo di presunzioni super-semplici - è possibile.

Le notizie, i dati, i documenti, i libri e di registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, e la mancata collaborazione di questo nella fase procedimentale legittima l'Ufficio a procedere mediante una metodologia di verifica analitico - induttiva basata anche su presunzioni semplici (o super-semplici) (nel caso di specie un finanziamento acceso per un ammontare esorbitante rispetto alla normale attività d'impresa era stato utilizzato come fattore sintomatico di un maggior reddito occultato).

d.P.R. n. 600/1973, artt. 32, co. 4 e 39, co. 2.

Cass. 17968/2013, 24503/2015, 22743/2016, 20303/2017, 16797/2013, 12764/2015; Cass. SS. UU. 45/2000.

Sentenza n. 2419/2018, del 18.10.2018, Sez. 07
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Raffaele di Ruberto.

Società a ristretta base sociale - presunzione di distribuzione *pro quota* ai soci degli utili occultati - sussiste - inversione dell'onere della prova - consegue.

È legittima la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extrabilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria. Tale presunzione - fondata sul disposto dell'art. 39, co. 1, lett. d, d.P.R. 600/73 - induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

d.l. n. 16/2012, art. 8; d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d.

Cass. 2090/2015, 26132/2017, 1932/2016, 17461/2017, 26873/2016.

Sentenza n. 2429/2018, del 23.10.2018, Sez. 10
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Massimo D'Amato.

Accise - rimborso - azione - consumatore finale - spetta.

Rimborso accise - azione del consumatore finale - competenza del giudice tributario - presupposto - durata irragionevole del processo civile- sussiste - giurisdizione tributaria - consegue.

Anche il consumatore finale di un prodotto combustibile soggetto ad accisa il cui ammontare sia stato giudicato incompatibile con il diritto comunitario ha diritto al rimborso da parte dell'amministrazione finanziaria della maggiore somma versata in ragione del fatto che un giudizio civile promosso per ottenere la ripetizione dell'indebito oggettivo si caratterizzerebbe per una straordinaria difficoltà e per un'incertezza negli esiti incompatibile con i principi generali del diritto dell'Unione Europea come peraltro riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte del Lussemburgo.

d.P.R. n. 504/1993 (cd. TUA), artt. 14. co. 2 e 53; direttiva 2008/118/CE.

Corte di giustizia UE C-291/2003, *MyTravel*, C-35/2005, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-94/2010, *Danfoss A/S*; Cass. 6589/2009, 27350/2013, 23518/2008, 9567/2013, CTR Piemonte n. 891/2017.

Sentenza n. 2430/2018, del 23.10.2018, Sez. 08
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Valerio Bolognesi.

Accertamento sintetico - prova di disponibilità economiche non reddituali - non è sufficiente - prova dell'impiego delle riprese nei periodi oggetto d'accertamento - è necessaria.

Al fine di superare la presunzione portata dall'accertamento sintetico, è richiesta anche la prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che gli ulteriori redditi siano stati utilizzati per coprire le spese contestate e dunque la prova della "durata" del possesso di tali redditi.

Ciò per consentire la riferibilità della maggior capacità contributiva accertata sinteticamente in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo che essi siano stati utilizzati per altra finalità.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38, co. 4.

Sentenza n. 2432/2018, del 23.10.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Massimo D'Amato.

Processo tributario - cartelle di pagamento - rottamazione - cessazione della materia del contendere - rinuncia al processo - consegue.

Processo tributario - rottamazione delle cartelle - spese processuali - compensazione - consegue.

La cd. "rottamazione della cartella esattoriale" nei confronti della quale il giudizio è pendente determina cessazione della materia del contendere, che tuttavia va interpretata come rinuncia al processo. Ciò in ragione del fatto che nell'ipotesi di sopravvenuto omesso versamento degli importi previsti per la rottamazione, quest'ultima non produce effetti.

In questo caso le spese processuali devono essere necessariamente compensate tra le parti, indipendentemente dalla opposizione dell'Ufficio in ragione del fatto che una condanna del contribuente sarebbe in conflitto con la *ratio* ispiratrice della rottamazione delle cartelle.

artt. 143, 148, 156, co. 3 c.p.c.; d.P.R. n. 602/1973, art. 26, co. 1; d.l n. 193/2016, art. 6, co. 2.

Cass. 10198/2018, 8377/2017, 29394/2017.

Sentenza n. 2435/2018, del 23.10.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Massimo D'Amato.

Accertamento - fattura - genericità dell'addebito - deducibilità - non consegue.

Costo - inerenza - valutazione quantitativa - è necessaria - ammontare sproporzionato - inerenza - non sussiste - deducibilità - non consegue.

Scheda carburante - omessa indicazione del chilometraggio - violazione formale - non è tale - violazione sostanziale - è tale - indeducibilità - consegue.

Non sono deducibili da parte di una impresa le spese rappresentate in fattura e sostenute per una non meglio precisata "attività di consulenza amministrativa" qualora dal documento registrato non emerga nello specifico la prestazione erogata, e manchi ogni formalizzazione contrattuale del rapporto.

L'identità della compagine sociale fra committente e prestatore del servizio nonché l'importo della consulenza, che varia significativamente da anno in anno pur restando la prestazione identica nella sua natura, fa legittimamente presumere l'Ufficio che si tratti di rapporto simulato, teso a distribuire il reddito imponibile fra due diverse società.

L'inerenza non è solo di tipo qualitativo, cioè basato sulla tipologia del servizio, ma anche quantitativo, cioè misurabile in funzione di quantità, tempo e prezzo unitario. Mancando tale indicazione o in fattura o in un contratto, non è possibile alcuna valutazione sull'inerenza di tale costo all'attività aziendale, conseguendone quindi l'indeducibilità.

L'omessa indicazione dei chilometri percorsi su una scheda carburante non costituisce mera violazione formale, quanto sostanziale e rende inidoneo il documento a legittimare la deducibilità del costo.

Sentenza n. 2440/2018, del 23.10.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Valerio Bolognesi.

Cartella di pagamento - notifica - servizio postale - è possibile - relata di notifica - attestazione dell'identità tra destinatario e ricevente - è sufficiente.

Vizio di notifica - presentazione di ricorso - effetto sanante del vizio - consegue.

La notifica della cartella esattoriale può essere disposta con raccomandata con avviso di ricevimento da parte del concessionario o dell'ufficiale postale e si perfeziona con la ricezione da parte del destinatario, senza necessità della relata, ai sensi dell'art 26 d.P.R. 602/73, posto che è l'ufficiale postale a garantire, nell'avviso, l'effettuata esecuzione e la coincidenza tra destinatario e consegnatario.

La nullità della notifica della cartella è sanata dal ricorso dell'interessato, per raggiungimento dello scopo, ex artt. 156 e 160 c.p.c.

d.P.R. n. 602/1973, art. 26; artt. 156 e 160 c.p.c.

Cass. 27275/2017.

Sentenza n. 2448/2018, del 24.10.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Marco D'Orazi.

IVA - applicazione - inversione contabile - *reverse charge* - ipotesi eccezionale - è tale - interpretazione restrittiva - consegue.

IVA - servizi di pulizia su immobili - attività edilizia - non è tale - applicazione IVA - regime ordinario - consegue.

Le ipotesi di applicazione dell'IVA mediante il meccanismo della cosiddetta "inversione contabile" (*reverse charge*) sono di natura eccezionale rispetto alla ordinaria attuazione del tributo. Ne consegue che nelle situazioni di incertezza fattuale deve essere privilegiata un'interpretazione restrittiva volta a riconoscere l'applicazione del *reverse charge* solo nelle ipotesi perfettamente conformi alla previsione normativa.

Non si applica l'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile alle attività di pulizia di cisterne e di strumentazione vitivinicola, posto che nonostante la natura indubbiamente immobiliare dei beni cui l'attività afferisce, quest'ultima non può essere considerata propriamente edilizia, e dunque sfugge alla previsione normativa del decreto IVA.

d.P.R. n. 633/1972, artt. 17, co.6., 17 *ter*; art. 812 Cod. civ.; direttiva 2006/112/CE, art. 395.

Sentenza n. 2452/2018, del 24.10.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Massimo D'Amato.

Accertamento - imposte ipocatastali - immobile di lusso - appartamenti adiacenti funzionalmente non autonomi - vanno considerati congiuntamente.

Variazione catastale - correzione errore- variazioni sostanziali - efficacia retroattiva - non sussiste.

Non possono essere considerate come distinte unità immobiliari gli appartamenti tra loro attigui che non siano tuttavia separati da opere di muratura tali da permetterne una fruizione indipendente. Ne consegue che ai fini dell'applicazione dei tributi ipocatastali all'immobile, la superficie delle due porzioni immobiliari va considerata congiuntamente per la verifica della natura "di lusso" o meno.

Non ha effetto sulla applicazione dell'imposta in sede successoria la variazione catastale presentata in un momento successivo da parte del contribuente, e finalizzata ad esaltare l'autonomia funzionale dei due immobili (onde scongiurare la qualifica "di lusso") quando dalla domanda presentata si rilevano sensibili modifiche agli immobili stessi, tese ad esaltarne i profili di autonomia.

l. n. 212/000, art. 10.

Sentenza n. 2457/2018, del 18.10.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Carmen Giovanna Giraldi.

Atto amministrativo - sottoscrizione - contestazione - oggetto - riferibilità alla pubblica amministrazione emittente.

Violazione tributaria - responsabilità esclusiva del consulente - presupposti - denuncia all'autorità giudiziaria - assegnazione di provvista per far fronte al debito tributario - vigilanza sull'operato del consulente - sono tali - onere della prova - incombe sul contribuente

Al fine di contestare l'esistenza di un atto amministrativo non è sufficiente eccepire il difetto o l'illegittimità della sottoscrizione, dovendo essere contestata la riferibilità dell'atto alla Pubblica amministrazione emittente

Qualora il contribuente sostenga che la violazione in cui è incorso dipenda da errore del suo consulente professionale (nel caso di specie un dottore commercialista) non solo in fase di riscossione ma anche in sede contenziosa, deve suffragare tale assunto attraverso la prova di aver fornito al professionista incaricato, denunciato all'Autorità giudiziaria, la provvista di quanto dovuto all'Erario e di avere vigilato sul puntuale adempimento del mandato.

d.lgs. n. 472/1997, art. 6; l. n. 423/1995, art. 1.

Cass. 1559/2012, 4923/2007, 24535/2017.

Sentenza n. 2465/2018, del 18.10.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Carmen Giovanna Giraldi.

Accertamento - redditometro - novella del 2009 - efficacia retroattiva - non sussiste.

Redditometro - presunzione *iuris tantum* - è tale.

Redditometro - prova contraria - maggiore disponibilità finanziaria di origine non reddituale - nesso eziologico fra maggiore disponibilità e spese sostenute - sono tali.

Il nuovo meccanismo di accertamento redditometrico introdotto nel 2009 non ha efficacia retroattiva. Le presunzioni recate dall'accertamento cd. "redditometrico" hanno un'efficacia *iuris tantum*, essendo pur sempre possibile per il contribuente dimostrare che ha fatto fronte alle spese sostenute con provviste finanziarie di natura non reddituale, ferma restando la necessità per quest'ultimo non soltanto di dimostrare la maggiore disponibilità economica ma anche il nesso eziologico tra questa e gli elementi di fatto valorizzati dal redditometro.

d.l. n. 78/2013, art. 22, co. 1; d.P.R. n. 600/1973, art. 38, art. 2728 Cod. civ.

Cass. 21143/2016, 17487/2016, 4138/2013.

Sentenza n. 2470/2018, del 25.10.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Gino Cirelli.

Accertamento - imposte ipocatastali - indici OMI - contestazione - perizia di parte depositata in giudizio - è possibile.

Processo tributario - convincimento del giudice - fondamento - perizia di parte - contestazione di indici meramente presuntivi - è possibile.

Ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali incrementate dall'ufficio a fronte della cessione di un immobile e alla luce degli indici di valore OMI, ben può il contribuente contestare tale conclusione mediante perizia depositata in giudizio.

La commissione tributaria può adeguatamente motivare il suo convincimento sulla base di consulenza tecnica di parte depositata dal contribuente, qualora l'atto impositivo si fondi esclusivamente su indici presuntivi individuati a tavolino (come gli indici OMI) e senza alcuna verifica sulla natura e lo stato dell'immobile.

Sentenza n. 2472/2018, del 23.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Bruno Lelli.

ICI - fabbricato rurale - esenzione . presupposto - classamento A/6 o D/10 - è necessario - svolgimento sostanziale di attività agricola - non rileva.

Per riconoscere lo status di ruralità a un fabbricato è necessario che questo si contraddistingua per un classamento in determinate categorie (A6 o D10) e che nel caso di classamento diverso (nel caso di specie il C/2 classe 1) il contribuente che ritiene di aver diritto all'esenzione deve promuovere la modifica del classamento.

Risulta ininfluyente lo svolgimento o meno nel fabbricato di attività riconducibile a quella agricola, né è consentito al Giudice disapplicare il classamento riconoscendo incidentalmente il carattere rurale del fabbricato.

d.l. n. 517/1993, art. 9, co. 3 *bis*.

Cass. 25936/2017, 5769/2018, Cass. SS UU. 18565/2009.

Sentenza n. 2473/2018, del 18.10.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Mirko Margiocco.

Rendita catastale - obbligo di notifica al proprietario dell'immobile - sussiste - prova della notifica - spetta all'Ufficio.

Gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali debbono essere previamente notificati al contribuente non essendo sufficiente che la rendita venga resa nota con l'avviso di accertamento.

È onere dell'ente impositore che pretenda un maggiore tributo in base alla diversa rendita catastale quello di dimostrare che la suddetta notifica è stata regolarmente effettuata.

Cass. SS. UU. 3160/2011.

Sentenza n. 2477/2018, del 25.10.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Gino Cirelli.

Accertamento - imposte sui redditi - verifica "a tavolino" - termine dilatorio - l. 212/00, art. 12 - non si applica.

Accertamento - redditometro - comportamento antieconomico del contribuente - contraddittorio procedimentale - fondatezza dell'accertamento - consegue.

Non è assoggettato al termine dilatorio previsto dal co. 7 dell'art. 12, l. 212/00, la cui applicazione postula lo svolgimento di accessi, ispezioni e verifiche, l'atto impositivo che si fonda sull'esame di documenti sottoposti all'amministrazione dallo stesso contribuente e da essa esaminati in ufficio (accertamento cd. "a tavolino").

Risulta adeguatamente motivato l'atto di accertamento fondato sugli studi di settore qualora alle risultanze statistiche utilizzate dall'ufficio si accompagni l'accertamento di una gestione oggettivamente antieconomica condotta dal contribuente e qualora da un prolungato e puntuale contraddittorio in sede procedimentale non siano emersi elementi o fatti idonei a correggere anche soltanto in parte le risultanze derivanti dal meccanismo presuntivo utilizzato.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d; l. n. 212/2000, art. 12, co. 7.

Cass. 1711/2007, 6337/2002, 2872/2017, 7598/2014, 21391/2014, 24636/2017.

Sentenza n. 2480/2018, del 26.10.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Alessandro Rizzieri.

Impresa - attività preparatoria - startup - natura commerciale - sussiste.

Impresa commerciale - regime di *participation exemption* - *Pex* - cessione di partecipazione in *startup* - regime di esenzione - si applica.

Un'impresa può già essere considerata commerciale sin dal momento in cui comincia l'organizzazione dei suoi fattori produttivi, senza che sia necessario attendere il momento di effettivo inizio dell'attività economica alla cui conduzione è stata costituita.

Beneficia del regime di esenzione dalla tassazione sulla plusvalenza realizzata la società che cede una quota partecipativa in una controllata, anche qualora quest'ultima non abbia superato, al momento della cessione, la fase organizzativa dei fattori produttivi, e debba essere ancora considerata una *startup*.

d.P.R. n. 917/1986, artt. 55, 87; art. 2195 Cod. civ.

Sentenza n. 2483/2018, del 26.10.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Sandro Labanti.

Fatturazione - emissione di fattura a società del medesimo gruppo - società residenti in Italia - assenza di ricarico - antieconomicità dell'operazione - non sussiste - applicazione del *transfer pricing* interno - non è possibile.

Manutenzione straordinaria di immobile in locazione - spese - ammortamento - è possibile - previsione contrattuale - spese a carico di altro soggetto - non rileva.

Non sottende una operazione antieconomica e non può essere rettificato sulla base della disciplina dei prezzi di trasferimento interni la fattura emessa da una società a un'altra dello stesso gruppo che non riporti un ricarico per la merce ceduta (che risulti dunque vendita a prezzo di costo).

Possono essere oggetto di ammortamento le spese straordinarie sostenute dalla società contribuente per la ristrutturazione dell'immobile da questa condotto (e regolarmente rappresentate in fattura a questa emessa) anche se, alla luce del contratto stipulato con la società proprietaria, i suddetti costi dovevano essere sostenuti da quest'ultima.

d.lgs. n. 147/2015, art. 5, co. 2.

Sentenza n. 2486/2018, del 29.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Luca Tampieri.

Accertamento - motivazione *per relationem* - rinvio ad altro procedimento conosciuto dal contribuente - è ammissibile. Reddito di impresa - imputazione pro quota - società a ristretta base sociale - presunzione

Risulta adeguatamente motivato l'avviso di accertamento notificato al contribuente che faccia riferimento a un processo verbale di constatazione riguardante un procedimento diverso, ma nei confronti di un soggetto del quale il contribuente aveva contezza e controllo (nel caso di specie, la verifica nei confronti del contribuente faceva seguito a quella sulla società partecipata da quest'ultimo e qualificata per una ristretta base partecipativa).

Può essere legittimamente attribuito *pro quota* ai soci il maggior reddito realizzato da una società a cd. "ristretta base partecipativa" ed individuato mediante il previo disconoscimento dei costi asseritamente sostenuti e rappresentati in fatture emesse per operazioni inesistenti.

d.l. n. 16/2012, art. 8.

Sentenza n. 2491/2018, del 29.10.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Pasi.

Imposta comunale sulla pubblicità - stazioni di carburante - vele informative - presupposto d'imposta - non è tale.

Imposta comunale sulla pubblicità - asserito superamento dei limiti dimensioni del cartellone - onere della prova - spetta all'ufficio.

Sono esclusi dall'applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità i cartelloni informativi (cd. "bandiere") esposti in prossimità di una stazione di distribuzione di carburante, e la cui funzione è sostanzialmente ascrivibile all'informazione del conducente in merito ai servizi ivi erogati.

Qualora il comune intenda sostenere che il cartellone esposto dall'esercizio commerciale superi i limiti dimensionali previsti dalla disciplina in tema di imposta sulla pubblicità, e debba dunque essere tassato, ha onere di provare in modo certo dinanzi al Collegio giudicante le dimensioni del manufatto e conseguentemente il debito d'imposta che da esso scaturisce.

d.l. n. 507/1993, art. 17.

Cass. 12349/2017.

Sentenza n. 2498/2018, del 29.10.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Paola Palladino.

Royalty - pagamento a società non residente - Repubblica di San Marino - qualificazione del provento - reddito di impresa - è tale - abbattimento forfetario dell'imponibile - 25% - non spetta.

Non è applicabile l'abbattimento forfetario del 25% all'ammontare delle royalties pagate a un soggetto non residente (nel caso di specie, localizzato nella Repubblica di San Marino), da una società italiana.

Le royalties pagate da una società italiana a un'impresa commerciale non residente restano pur sempre ascrivibili al reddito d'impresa commerciale: categoria di cui vanno condivisi i criteri di calcolo e la deducibilità dei costi.

d.P.R. n. 600/1973, art. 25; d.P.R. n. 917/1986, art. 23, co. 2, lett. c, art. 67, co. 1, lett. g, artt. 71 e 152.

Sentenza n. 2499/2018, del 29.10.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Paola Palladino.

Impresa commerciale - incentivo Tremonti ter - costruzione di macchinari e successivo noleggio - beneficio - non spetta.

Impresa commerciale - incentivo Tremonti ter - costruzione di macchinari e successivo leasing operativo - beneficio - non spetta.

Non beneficia delle agevolazioni previste dalla normativa cd. "Tremonti-ter" la società che, in economia, costruisca macchinari innovativi e li conceda successivamente in locazione operativa (*leasing* operativo) o noleggio ad una diversa impresa.

Osta a una conclusione di segno diverso la *ratio* ispiratrice della disciplina di incentivazione sopra richiamata, che postula l'impiego immediato e diretto da parte dell'impresa agevolata dei beni acquisiti, o comunque costruiti, senza possibilità per questa di cederli a soggetti terzi, né mediante contratto di compravendita, né attraverso (come nel caso di specie) un negozio giuridico ascrivibile al noleggio, oppure un contratto di *leasing* che di fatto si sostanzia in una compravendita ancorché ad effetto differito.

d.l. n. 78/2009, art. 5, co. 1.

Cass. 21895/2017, 8110/2017; Cass. SS. UU. 65/1993.

Sentenza n. 2501/2018, del 29.10.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Bruno Lelli.

Ingiunzione di pagamento - irreperibilità temporanea del destinatario - necessità di ulteriori ricerche - non è necessaria.

In caso di temporanea irreperibilità del contribuente destinatario dell'atto impositivo (nel caso di specie, ingiunzione di pagamento) il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio che procede alla notifica del provvedimento non è tenuto a svolgere ulteriori ricerche o a dare atto di essersi attivato in questo senso eventualmente barrando l'apposita Casella su relata di notifica.

Le indagini ulteriori sull'effettiva residenza (ex art. 143 c.p.c.) sono previste solamente nel caso in cui questa sia agli atti sconosciuta.

artt. 140 e 143 c.p.c.

Sentenza n. 2502/2018, del 29.10.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari.

IVA - detrazione *pro rata* - calcolo - operazioni accessorie alle prestazioni principali - non rilevano - operazioni occasionali - non rilevano.

IVA - *pro rata* - società immobiliare - finanziamenti erogati a società collegate immobiliari - natura continuativa - rilevanza - sussiste - diritto di detrazione - va rettificato.

L'art. 19 d.P.R. n. 633/1972 impone di tener conto delle operazioni esenti, indicate all'art. 10, da n° 1 a 9, dello stesso d.P.R., al fine della determinazione della percentuale della indetraibilità (cosiddetta *pro rata*), solo quando formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, con la conseguenza che vanno escluse tutte quelle attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa.

Un'attività economica dev'essere qualificata come "accessoria", qualora non costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa e non implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'IVA è dovuta.

Non sussiste rapporto di accessorietà quanto quello di regolarità funzionale fra l'attività immobiliare condotta da una società e i finanziamenti erogati alle altre imprese partecipate e attive nel medesimo settore. Ne consegue che le operazioni di finanziamento effettuate nei confronti delle consociate ed esenti ai fini IVA devono essere considerate nel calcolo del prorata da parte della società capogruppo.

d.P.R. n. 633/1972, artt. 10, 19 *bis* e 51.

Cass. 7150/2001, 11085/2008, 6486/2018, 6574/2008; Corte di giustizia UE C-306/94, *Régie dauphinoise*, C-77/01, *EDM*, C-174/08, *NCC Construction Danmark*.

Sentenza n. 2509/2018, del 29.10.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Alberto Conti.

Reddito d'impresa - gruppo di società - assicurazione sulla responsabilità da prodotto difettoso - tutela della controllata - costo sostenuto dalla controllante - deducibilità - non consegue.

Reddito d'impresa - gruppo di società - spese di marketing - inerenza generale - deducibilità pro quota di fatturato - consegue.

Transfer price - finanziamento - valore normale - finanziamento bancario coevo - *Benchmark* di riferimento - è tale.

Non è deducibile da parte della società controllante, residente in Italia, il costo di un'assicurazione sui prodotti rivenduti da una controllata in un paese estero, posto che il rischio di impresa incombe sulla seconda società e non sulla prima.

Il costo di una consulenza di *marketing* erogato ad una società del gruppo e orientato a migliorare le vendite dei prodotti, se non specificamente destinato a una sola società è da intendersi come rivolto a tutte le imprese facenti parte dello stesso agglomerato. Ne consegue che il costo sostenuto dev'essere correttamente ripartito fra tutte queste ultime, in base a criteri tradizionalmente accettabili come quello del fatturato.

Ai fini dell'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento e per l'individuazione del valore normale degli interessi su un finanziamento erogato dalla società capogruppo ad una controllata non residente, assume rilievo dirimente l'ammontare degli interessi pattuiti fra la società capogruppo e un istituto bancario che a sua volta finanzia quest'ultima.

Ne consegue che non è conforme ai principi di libero mercato e di normalità del valore un finanziamento infragruppo che preveda un tasso di interesse pari alla metà di quello che nello stesso periodo di tempo veniva praticato dalla banca alla società capogruppo.

d.P.R. n. 917/1986, art. 9, co. 3, art. 109, co. 5, art. 110, co. 7;

Sentenza n. 2510/2018, del 29.10.2018, Sez. 11 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Alberto Conti.

IRPEF - cittadino non residente - cittadino non iscritto all'AIRE - presunzione di residenza in Italia - sussiste - onere della prova - incombe sul contribuente.

Vanno assoggettati ad imposta sul reddito in Italia i proventi percepiti da un cittadino italiano asseritamente residente all'estero, che non abbia tuttavia provveduto a cancellare la propria posizione dall'anagrafe dei residenti e ad iscriversi all'AIRE.

Anche qualora sussista una convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e paese estero (nel caso di specie, l'Egitto) è onere probatorio del contribuente quello di dimostrare anche documentalmente il fatto che la propria permanenza al di fuori dell'Italia sia stata di durata superiore a 183 giorni nell'anno solare. In mancanza di siffatta prova il cittadino italiano si presume ancora residente, e conseguentemente ogni suo reddito percepito in Italia e all'estero concorre a formare la sua base imponibile IRPEF.

d.P.R. n. 917/1986, art. 2, co. 2 e 3; l. n. 387/1981 Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Repubblica Araba d'Egitto, artt. 2, 15 e 23; art. 43 Cod. civ.;

Sentenza n. 2511/2018, del 29.10.2018, Sez. 11 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Alberto Conti.

Reddito d'impresa - società immobiliare - interessi passivi - deducibilità - deroga all'art. 96 d.P.R. 917/86 - specifica inerenza al bene venduto - onere della prova - insiste sul contribuente.

La deducibilità degli interessi passivi per finanziamento invocata da una società immobiliare, ed in deroga ai limiti di cui all'articolo 96 del d.P.R. 917/86, è possibile solo qualora la società contribuente dimostri la specifica afferenza dell'operazione di finanziamento all'immobile che viene ceduto.

In mancanza di siffatta prova, si presume che il finanziamento acceso dalla società sia stato impiegato per finalità generali dell'impresa, è che dunque il suo costo non vada ad incrementare quello dello specifico di ogni bene ceduto, ma sia fiscalmente rilevante soltanto entro i limiti previsti dalla norma

d.P.R. n. 917/1986, artt. 96, co. 1, lett. b, 110.

Sentenza n. 2519/2018, del 29.10.2018, Sez. 11
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Alberto Conti.

Processo tributario - rinuncia all'appello dell'Ufficio - estinzione del giudizio - consegue - spese processuali - restano a capo della parte rinunciataria.

Il processo tributario in grado di appello si estingue in seguito alla rinuncia adesso da parte dell'ufficio appellante, fermo restando che le spese processuali restano a capo della parte rinunciataria qualora il contribuente non abbia esplicitamente accettato anche la compensazione alle delle spese.

d.P.R. n. 600/1973, art. 36 ter; d.lgs. n. 546/1992, art. 44.

Sentenza n. 2521/2018, del 30.10.2018, Sez. 08
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Gino Cirelli.

Accertamento - attività istruttoria - accesso e ispezione - termine di sessanta giorni per la notifica dell'atto impositivo - violazione - nullità - consegue.

È nullo l'atto di accertamento notificato al contribuente prima del decorso dei 60 giorni previsti dalla legge a decorrere dall'attività di accesso, ispezione o verifica nei confronti di quest'ultimo. (Nel caso di specie l'Ufficio aveva determinato in via presuntiva l'ammontare complessivo dei compensi percepiti da uno studio odontoiatrico in un periodo d'imposta a seguito di accesso presso i locali di esercizio dell'attività professionale e dell'acquisizione di un significativo numero di schede-paziente).

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d, art. 42, co. 1; l. n. 212/2000, art. 12.

Cass. 11613/2017, 7843/2015; Cass. SS. UU. 18184/2013.

Sentenza n. 2522/2018, del 29.10.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

IVA - rimborso - dies a quo - provvedimento di ripetizione da parte del committente - è tale. Processo tributario - spese processuali - mutamento giurisprudenziale in seguito a sentenza di corte giustizia UE - compensazione parziale - è giustificata - art. 92, co. 2 c.p.c. - interpretazione contestualizzata - è necessaria.

Il *dies a quo* da cui decorre il termine decadenziale di due anni previsto dalla norma decorre dal momento in cui il contribuente ha dovuto disporre il rimborso del tributo al committente a seguito di

provvedimento coattivo, come la corte di giustizia UE ha stabilito (nel caso di specie una cessione frazionata di beni era stata riqualificata dall'ufficio come cessione di ramo d'azienda).

Il mutamento giurisprudenziale determinato da un diverso orientamento eurounitario impone una interpretazione contestualizzata dell'art. 92, co. 2 c.p.c. rendendo più coerente in questi casi la compensazione parziale delle spese in luogo del criterio della soccombenza.

d.P.R. n. 633/1972, art. 38; d.lgs. n. 546/1992, art. 22, co. 1; art. 92, co. 2 c.p.c.

Cass. 1426/2016, 11452/2001, 3306/2004, 3502/2011, 1426/2016, 12666/2012, 3627 /2015, 25988/2014; Corte di giustizia UE C-427/10, *Banca Popolare Antoniana Veneta*.

Sentenza n. 2524/2018, del 29.10.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

Imposta di registro - cessione d'azienda - valore - patto di non concorrenza stipulato con il cedente - estinzione del cedente - effetto incrementativo - non sussiste.

Imposta di registro - cessione d'azienda - sostanziale cessione di un cespite - metodo di attualizzazione del reddito - non è significativo.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, non incide sul valore del complesso aziendale venduto il patto di non concorrenza concluso con il soggetto cedente, qualora quest'ultimo, società di capitali, sia stato sciolto in seguito alla vendita.

Il metodo di attualizzazione del reddito utilizzato dall'Ufficio non è convincente ai fini della determinazione del valore dell'azienda quando ha avuto riguardo alle specifiche circostanze del caso concreto la cessione aziendale sia di fatto risolta nella cessione del cespite di più elevato valore (nel caso di specie, un camion).

d.P.R. n. 131/1986, art. 51, co. 4.

Sentenza n. 2529/2018, del 29.10.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

Accertamento - cartella di pagamento - società estinta - notifica a socio già accomandatario - efficacia interruttiva della prescrizione - è tale.

Ha effetto interruttivo della prescrizione della pretesa erariale l'atto impositivo notificato a una società di persone già estinta ma nelle mani del socio accomandatario posto che quest'ultimo risponde in misura illimitata delle obbligazioni e dei debiti assunti dalla società estinta.

d.P.R. n. 600/1973, art. 37; artt. 2313, 2291, co. 1, 2495 Cod. civ.

Cass. 12953/2017.

Sentenza n. 2530/2018, del 30.10.2018, Sez. 08
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicità Pugliese, Relatore: Gino Cirelli.

Dichiarazione tributaria - emendabilità ultratardiva - consolidato nazionale - omessa censura specifica dell'amministrazione - ammissibilità - consegue - correttezza *ex post* del comportamento del contribuente - consegue.

La rettifica della dichiarazione tributaria in regime di consolidato nazionale e effettuata oltre il termine previsto dalla legge è comunque ammissibile qualora l'amministrazione finanziaria non contesti la tempestività della variazione attraverso un opportuno strumento accertativo che non può essere quello di cui all'articolo 36-bis d.P.R. n. 600/73.

d.P.R. n. 600/1973, art. 36 bis; d.P.R. n. 322/1998, art. 2, co 8 *bis*.

Cass. 13378/2016.

Sentenza n. 2531/2018, del 29.10.2018, Sez. 11
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici.

Imposta di registro - impianto fotovoltaico - diritto di superficie - ulteriore particella agricola asservita all'impianto e coltivata - rapporto di accessorietà - rapporto di pertinenzialità - sussistono.

Nel caso di cessione di un impianto fotovoltaico ad una società finanziaria nel quadro di un contratto di *sale and lease back* sussiste rapporto di pertinenzialità (o di accessorietà) non soltanto fra impianto fotovoltaico e terreno sul quale esso è installato, ma anche fra il primo immobile e l'ulteriore particella di terreno su quale ancora si esercita attività agricola, onde poter beneficiare degli incentivi previsti dalla legge per il suddetto tipo di impianti (nel caso di specie previsto anche dalla legge regionale pugliese n. 3/01).

Ne scaturisce che il regime fiscale della cessione ai fini dell'imposta di registro deve fare riferimento sia l'impianto che al terreno sul quale esso insiste che infine alla porzione di terreno adesso comunque asservita.

art. 817 Cod. civ.

Cass. 24545/2007, 19157/2015, 27514/2014.

Sentenza n. 2532/2018, del 29.10.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra.

Processo tributario - omessa costituzione del ricorrente - inammissibilità del giudizio - consegua - rilievo in ogni stato e grado - è possibile - rilievo d'ufficio - è possibile.

In tema contenzioso tributario, nel procedimento di appello, ex art. 22, co. 1, come richiamato dal successivo art. 53, co. 2, d.lgs. 546/92, la rituale costituzione in giudizio del ricorrente, ancorata alla spedizione e non alla ricezione del ricorso da parte del resistente, richiede il deposito, entro trenta giorni dalla proposizione, nella segreteria della Commissione tributaria adita, dell'originale del ricorso notificato o di copia dello stesso, unitamente a copia della ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. In difetto, il ricorso è inammissibile e l'estinzione del giudizio va rilevata d'ufficio in ogni Stato e grado del processo e non è sanabile per via della costituzione del convenuto.

d.lgs. n. 546/1992, art. 22.

Cass. 16758/2016.

Sentenza n. 2533/2018, del 29.10.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Giovanni Trerè.

Accertamento - abuso del diritto - attività professionale - costituzione di società immobiliare - acquisto di immobile uso ufficio e successiva locazione al professionista - abbattimento del reddito di lavoro autonomo imponibile - assenza di ulteriori motivi commerciali - art. 10 bis l. 212/00 - si applica.

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Costituisce abuso del diritto la costituzione di una società immobiliare da parte di un professionista avendo come unico obiettivo quella di acquistare un immobile dal retrocedere poi al professionista medesimo mediante contratto di locazione al fine di permettere a quest'ultimo di dedurre un ammontare più elevato di costi e di ripartire il reddito complessivo sull'intero nucleo familiare presente nella compagine della società immobiliare medesima.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 39 e 41 bis; l. n. 212/2000, art. 10 bis.

Cass. 5090/2017.

Sentenza n. 2539/2018, del 29.10.2018, Sez. 01
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello.

Imposta sulla pubblicità - avviso di accertamento - mancata impugnazione - ingiunzione di pagamento - vizi rilevabili - solo quelli dell'ingiunzione - sono tali.

Anche ai fini dell'applicazione dell'imposta sulla pubblicità va confermato il principio secondo il quale chi non ha impugnato l'avviso di accertamento o di liquidazione di un'imposta nei termini di legge, non può poi impugnare la cartella di pagamento (nel caso di specie, ingiunzione di pagamento) che su di essi si basa. In tal senso, è inammissibile il ricorso contro la cartella per vizi dell'atto di accertamento ormai definitivo, mentre resta possibile l'impugnazione della cartella per vizi propri.

Cass. 9218/2018, 16188/2014.

Sentenza n. 2556/2018, del 29.10.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto.

IVA - cessione di terreno - caparra confirmatoria - riqualificazione come acconto del prezzo pattuito - assenza di elementi oggettivo - non è possibile - *intentio* delle parti - prevale.

Nell'interpretazione di un contratto preliminare di compravendita di un terreno, l'Ufficio non può unilateralmente riqualificare una somma versata come caparra confirmatoria alla stregua di un acconto sul prezzo, e conseguentemente pretenderne l'immediato assoggettamento ad IVA. Osta ad una soluzione in senso contrario il tenore letterale delle lettere commerciali scambiate fra le parti dalle quali si evince chiaramente la loro intenzione è la qualificazione giuridica del pagamento effettuato in costanza di rapporto preliminare.

d.P.R. n. 633/1972, art. 67, co. 1 e 4

CTR Emilia Romagna 2156/13.

Sentenza n. 2560/2018, del 29.10.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Successione ereditaria - accettazione con beneficio di inventario - pretesa tributaria per i debiti del *de cuius* - successiva spoliazione del beni - *cessio bonorum* - effetti dell'ingiunzione - non sussistono.

L'accettazione con beneficio esclude la responsabilità degli eredi se non nei limiti dell'attivo ereditario e, pertanto, essi non sono legittimati al pagamento del debito tributario in capo al *de cuius*.

Non sortisce dunque effetti in capo a questi ultimi l'ingiunzione di pagamento ai medesimi notificata a fronte dei debiti tributari del *de cuius* in un momento successivo alla accettazione dell'eredità con beneficio di inventario ma precedente alla loro spoliazione mediante *cessio bonorum*.

art. 507 Cod. civ.

Sentenza n. 2564/2018, del 05.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Carlo Alberto Menegatti.

Processo tributario - commissioni tributarie - competenza territoriale - inderogabile - è tale - ipotesi di connessione soggettiva od oggettiva con altri provvedimenti - non rileva.

La competenza territoriale a decidere di un atto impositivo spetta alla Commissione tributaria provinciale nel cui territorio ha sede l'Ufficio che formato l'atto. Ne scaturisce che è competente la Commissione tributaria provinciale del capoluogo di Regione a decidere sugli atti impositivi notificati direttamente dalla Direzione regionale dell'accertamento.

Tale competenza territoriale è da intendersi come inderogabile, e non può essere alterata neppure da ipotesi di connessione soggettiva od oggettiva con altri ricorsi pendenti presso la medesima commissione tributaria provinciale e radicati avverso atti impositivi formati dai locali uffici dell'agenzia.

d.lgs. n. 546/1992, artt. 5 e 29.

Sentenza n. 2750/2018, del 05.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Carlo Alberto Menegatti.

Accertamento - società di persone - socio - litisconsorzio necessario - violazione - annullamento della sentenza - rimessione in primo grado - conseguono.

Va annullata con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria di primo grado la sentenza che abbia deciso su una controversia riguardante un asserito maggior reddito percepito da una società di persone, e conseguentemente da un suo socio, senza disporre la riunione dei processi e limitando il giudizio alla prima delle due controversie.

Si verte in questo caso in una situazione di litisconsorzio necessario che impone al giudice di prime cure la riunione di procedimenti e una decisione congiunta

d.lgs. n. 546/1992, artt. 14, co. 1 e 29.

Sentenza n. 2575/2018, del 05.11.2018, Sez. 12
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti.

Accertamento - redditometro - presunzione - *iuris tantum* - è tale.

Redditometro - prova contraria - limiti probatori - reddito esente o arricchimento non reddituale - non sussistono - libertà della prova contraria - sussiste.

Accertamento - redditometro - contraddittorio procedimentale - obbligo dell'ufficio a riscontrare le allegazioni del contribuente - motivazione rafforzata - violazione - omissione - nullità dell'atto impositivo - consegue.

Il contribuente può contestare le risultanze derivanti da un accertamento basato su una metodologia di verifica sintetica o sul redditometro producendo documentazione ed esponendo fatti tali da superare le presunzioni *iuris tantum* recata dalla norma senza che nei suoi confronti sussista un obbligo probatorio qualificato volto a limitare il thema probandum soltanto al fatto che la situazione patrimoniale verificata derivi da redditi esenti o da forme di arricchimento di natura non reddituale.

La Costituzione prevede che ogni cittadino deve contribuire alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva, per cui il contribuente ha il diritto di fornire prova contraria rispetto a quella legale fornita dall'agenzia, ed ha anche il diritto di ricevere una motivazione nel caso che sulla base del contraddittorio instaurato, abbia fornito adeguata documentazione a riprova della propria situazione. L'Agenzia, non può (come nel caso di specie) rigettare tale istanza senza spiegare o dare una motivazione a supporto del mancato accoglimento, ma fornendo solo frasi apodittiche a sostegno della presunta non adeguata documentazione.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38

Sentenza n. 2587/2018, del 06.11.2018, Sez. 04
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Alberto Zioldi.

Immobile - rilevanza storico artistica - accatastamento A/9 - automatismo per la totalità dell'immobile - non sussiste - rilevanza dell'impiego delle diverse unità se distintamente accatastate - sussiste - classificazione C/1 - è compatibile.

Dalla qualificazione di un'unità immobiliare come di interesse storico-artistico o culturale non deriva automaticamente e necessariamente un'analoga classificazione delle singole porzioni di cui si compone, se autonomamente accatastate.

Ne scaturisce che anche nelle ipotesi in cui un complesso immobiliare rientri nella categoria A/9 ben può accadere come nel caso di specie che una porzione dello stesso autonomamente accatastata ricada nella categoria C/1 (nell'ipotesi in particolare, impregiudicato il valore storico-artistico di un collegio modenese, la commissione tributaria confermava un diverso accatastamento per alcune porzioni dell'immobile occupate da questo, ma dal medesimo distinte e dedicate ad aree di rinfresco e bar, come tali caratterizzate da soluzioni impiantistiche moderne).

l. n.1089/1939, art. 4; d. lgs. n. 42/2004, art. 1; art. 9 Cost.

Cass. 11445/1993, 4922/2000, 13697/2001, 10013/2003, 15422/2004, 14867/2013.

Sentenza n. 2590/2018, del 06.11.2018, Sez. 04
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Carlandrea Cremonini.

Accisa - pagamento in acconto - versamenti mensili - dichiarazione annuale - termine - ordinario decennale - è tale.

Accisa - termine del periodo d'imposta - riporto dell'eventuale credito - consegue.

Il pagamento dell'accisa deve essere effettuato dal soggetto obbligato in rate di acconto mensili, calcolate sui consumi dell'anno precedente e da versare alla fine di ciascun mese con una dichiarazione annuale che riassume lo stato del debito / credito per il medesimo periodo, da depositarsi entro il 31 marzo di ogni anno.

Lo stesso meccanismo consente di prevedere che al termine di ciascun esercizio possa sorgere un nuovo credito, formato dal residuo del precedente esercizio e dallo stato dei versamenti in acconto maturati nell'esercizio in corso.

Ne scaturisce che ciascuna annualità esiste in sé, oggettivamente, senza che possa essere applicato alla specie un termine decadenziale più breve di quello necessario per la individuazione del credito, semplicemente perché il meccanismo di conteggio non ne consentirebbe la determinazione.

Ne deriva che il termine per pretendere il rimborso di un eventuale credito è quello ordinario decennale e non il più breve decadenziale.

d.lgs. n. 504/1995 (cd. TUA), art. 26.

Sentenza n. 2597/2018, del 05.11.2018, Sez. 05
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Domenico Iannitti.

Iva - fattura - efficacia probatoria - riferimento al contratto o all'accordo commerciale - è necessario.

La fattura per assolvere pienamente la propria funzione probante deve annoverare anche il contratto o la convenzione dai quali derivano le prestazioni.

Una successiva nota di accredito emessa facendo riferimento alla fattura non è efficace qualora non riporti contestualmente il contratto o l'accordo commerciale dal quale scaturisce la situazione creditoria e debitoria.

d.P.R. n. 633/1972, art. 21.

Cass. 5302/2001, 5305/2001.

Sentenza n. 2600/2018, del 05.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

IVA - pluralità di operazioni inesistenti - compensazione - non è possibile - principio di neutralità dell'IVA - non rileva - liquidazione di IVA di gruppo - non rileva.

Il fatto che le fatture sia di vendita che d'acquisto siano fittizie, non può portare alla compensazione in nome della neutralità dell'IVA fra le diverse poste, perchè il destinatario della fattura emessa per un'operazione inesistente, non è legittimato a detrarre l'imposta a meno che non sia ripristinata, con la procedura di variazione, la corrispondenza tra rappresentazione cartolare e reale operazione economica, ovvero dimostri che l'IVA a monte è stata versata allo Stato.

A nulla rileva sostenere che anche la fattura di vendita, consequenziale a quella fittizia di acquisto, sia anch'essa fittizia, poiché non è in concreto accertabile la reale esistenza dei componenti positivi dichiarati dal contribuente e in questo caso non si può prescindere dalla cartolarità ed esistenza della documentazione attiva.

d.P.R. n. 633/1972, art. 21; art. 2697 Cod. civ.

Cass. 10939/2015.

Sentenza n. 2601/2018, del 05.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

IVA di gruppo - gruppo di società - operazione inesistente infragruppo - detrazione dell'IVA - non spetta - violazione del principio di neutralità - non sussiste.

Non viola il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto il diniego al diritto di detrazione da parte di un operatore economico che abbia ricevuto fattura per operazione inesistente.

Tale principio trova (nel caso di specie) ulteriore conferma qualora entrambe le società coinvolte nell'operazione facciano parte del medesimo gruppo di imprese anche ai fini IVA, e dunque in una situazione di neutralità aggregata ai fini dell'applicazione dell'imposta per quanto concerne le transazioni commerciali tra le stesse poste in essere.

art. 2697 Cod. civ.

Cass. 10939/2015.

Sentenza n. 2605/2018, del 05.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Pasi.

Accertamento - Redditometro - presunzione legale - è tale - inversione dell'onere della prova - consegue.

Redditometro - applicazione - diverso convincimento del giudice - attribuzione di reddito sintetico diverso - non è possibile - natura vincolante delle presunzioni *ex lege* - è tale.

Ai fini dell'applicazione del cd. "redditometro", la stima del reddito riconducibile alla disponibilità di determinati beni è effettuata direttamente al livello normativo, e una volta accertata tale disponibilità, né all'amministrazione né al giudice è dato modificare la capacità presuntiva dei beni - indice disponibili.

Il contribuente è ammesso soltanto a contestare la disponibilità di tali beni, o la loro corrispondenza con quelli previsti dal d.m. del 1992, ma non a dimostrare che il reddito effettivo sia inferiore a quello accertabile in base ad essi, che non è contestabile.

Oppure, sempre il contribuente potrà dimostrare che la (non contestabile) capacità di spesa rivelata dal cd. "redditometro" proviene da fonti di provvista non reddituali o esenti.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38, co.4.; d.l. n. 78/2010, art. 22, co. 1

Cass. 10350/2003, 9654/2008,16284/2007, 19252/2005, 12371/2002, 27545/2011, 12187/2009, 20708/2007, 22936/2007.

Sentenza n. 2610/2018, del 06.11.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Luca Tampieri.

Accertamento - accertamento mediante adesione - scoperta di fatti nuovi e ulteriori emersi successivamente all'accordo - modifica legislativa della disciplina sostanziale - non è tale - efficacia vincolante dell'adesione sull'Ufficio - permane.

La modifica legislativa della disciplina (nel caso di specie, del *transfer price*) in base alla quale è stato raggiunto un accertamento mediante adesione con il contribuente non può essere considerato elemento nuovo ed ulteriore per svolgere ulteriore azione accertatrice da parte dell'ufficio sul medesimo imponibile.

Il riferimento normativo (d.lgs. 218/97, art. 2, co. 4) a fatti nuovi è da intendersi come rivolto ad elementi storici o comunque documentali non emersi in sede di accertamento mediante adesione e tali da riattribuire all'Ufficio il potere accertativo altrimenti estinto e comunque tali da consentire di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile.

d. lgs. n. 218/1997, art. 2, co. 4; d. lgs. n. 147/13, art. 1, co. 281 - 284.

Sentenza n. 2612/2018, del 08.11.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Paolo Moliterni, Relatore: Filippo Massari.

IVA - emissione di fattura - obbligo di controllo sostanziale del cessionario - non sussiste - applicazione di sanzioni per violazione - non consegue.

Nel caso di emissione di fatture con erroneo addebito dell'IVA (nel caso di specie era stata applicata un'aliquota ridotta in luogo di quella ordinaria), in capo al cessionario sussiste il solo obbligo di supplire alle carenze e mancanze commesse da chi ha emesso le fatture, e non quello di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche emesse dall'emittente medesimo.

Ne discende che l'unico momento di regolarizzazione riguarda solo il caso in cui la fattura o le fatture presentino errori formali, in quanto l'unico responsabile ai fini sanzionatori nei confronti dell'Ufficio resta il soggetto che ha emesso la fattura e non colui che la riceve, in capo al quale non sussiste l'obbligo di controllare se non gli errori materiali del cedente, ma non certamente se l'aliquota IVA sia errata.

d.P.R. n. 633/1972, art. 21.

Sentenza n. 2614/2018, del 08.11.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Paolo Moliterni, Relatore: Filippo Massari.

Accertamento analitico-induttivo - contabilità regolare - non rileva - tovagliolometro - lenzuolometro - fonti di convincimento - sono tali.

È giuridicamente fondato l'accertamento di tipo analitico-induttivo che muovendo da una contabilità formalmente regolare, ma sostanzialmente inattendibile, ricostruisca il volume d'affari del contribuente nel caso di specie un agriturismo tenendo conto del consumo dei tovaglioli di carta, del lavaggio di quelli di stoffa e delle lenzuola, oltre che del consumo della polvere di caffè.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 2; d.P.R. n. 633/1972, art. 55, co. 3.

Sentenza n. 2615/2018, del 08.11.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Stefano Marinelli.

Imposta di registro - imposte ipocatastali - separazioni tra coniugi - assetto globale dei rapporti patrimoniali - esenzione - consegue.

Separazione tra coniugi - atti dispositivi immobiliari - esenzione fiscale - consegue - interesse dei figli - è implicito.

Sono irrilevanti ai fini del beneficio dell'esenzione fiscale gli atti di trasferimento immobiliare previsti dagli accordi di separazione consensuale tra coniugi, indipendentemente dalla circostanza che gli

stessi siano solo occasionalmente generati dalla separazione ovvero che siano connessi all'affidamento dei figli, al loro mantenimento ed a quello del coniuge, o al godimento della casa di famiglia.

E' irrilevante (salvo la dimostrata finalità elusiva), ai fini dell'applicazione del beneficio, la forma negoziale adottata, il regime patrimoniale tra i coniugi e le condizioni personali dei figli; è altresì ininfluenza ai medesimi fini che la separazione costituisca l'occasione per regolare i rapporti patrimoniali, non dovendo l'atto dispositivo essere essenziale per addivenire alla separazione.

l. n. 74/1987, art. 19; d.P.R. n. 131/1986, Tariffa, art. 1, co. 4, nota II *bis*; d.l. n. 132/2014, artt. 6 e 12.

C. cost. 154/1999, 202/2003; Cass. 860/2014, 3110/2016, 2111/2016, 8104/2017, 16348/2013.

Sentenza n. 2621/2018, del 08.11.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Filippo Massari.

Accertamento - redditometro - presunzione legale - è tale - ribaltamento dell'onere della prova - consegue.

Redditometro - prova contraria - reddito imputabile al coniuge - riscontro documentale - è necessario.

In seguito all'applicazione del cd "Redditometro" non sussiste alcun obbligo da parte dell'Ufficio di qualificare in una categoria piuttosto che in un'altra il maggior reddito individuato.

Spetta al contribuente, che intenda contestare le risultanze il redditometriche, l'onere di produrre elementi idonei a superare la presunzione legale regata dallo strumento accertativo.

Qualora il contribuente intenda sostenere che la maggiore disponibilità reddituale, sinteticamente individuata, sia ascrivibile non già alla sua sfera economica, ma a quella del coniuge, è tenuto a suffragare tale affermazione mediante esibizione documentale puntuale e rigorosa, tale da dimostrare l'effettiva sostenimento delle spese da parte del coniuge stesso.

l. n. 212/2000.

Sentenza n. 2623/2018, del 09.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

Accertamento - attività di cessione di oggetti da collezione - sito internet professionale - attività prolungata nel tempo- dismissione patrimoniale - non è tale - attività commerciale occasionale - è tale - reddito imponibile - è tale.

Costituisce attività commerciale e non mera dismissione patrimoniale quella posta in essere dal contribuente che abbia messo in vendita una sua collezione di oggetti preziosi (nel caso di specie, spade tradizionali giapponesi) predisponendo a tal fine un sito internet finalizzato ad agevolare la

vendita, e che abbia poi effettivamente conseguito significativi proventi in modo continuativo nonché per un arco temporale particolarmente prolungato.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 32 e 41 *bis*; d.P.R. n. 917/1986, art. 67, co. 1, lett. i; l. n. 212/2000, art. 12, co. 7.

Cass. SS. UU. 24823/2015; Cass. 2809/2008.

Sentenza n. 2630/2018, del 09.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Pasi.

IVA - contratto di coassicurazione - esenzione - non spetta.

Il rapporto co-assicurazione non ha natura oggettivamente assicurativa non può condividere il regime IVA di esenzione previsto per quest'ultima. La coassicurazione, infatti, non modifica la ripartizione *pro quota* del rischio tra i coassicuratori, né concerne aspetti essenziali dell'attività d'intermediario o di mediatore di assicurazione, con particolare riguardo alla ricerca di potenziali clienti, e, pertanto, la stessa non ha natura assicurativa, neppure in via accessoria.

d.P.R. n. 633/1972, artt. 3 e 10, co. 1, n. 2; art. 1911 Cod. civ.; direttiva 2006/112/UE, art. 135.

Cass. 11442/2018, 22429/2016, 3958/2018; Corte di giustizia UE C-472/03 *Arthur Andersen*, C-169/04 *Abbey National*; C-124/07 *J.C.M. Beheer*, C-40/15 *Aspiro*.

Sentenza n. 2635/2018, del 12.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri.

Cartelle di pagamento - notifica - relata in bianco - inesistenza - non è tale - irregolarità sanabile - è tale.

Cartella di pagamento - addebito di interessi moratori- criteri di calcolo - specificazione - è necessaria - omissione - nullità - consegue.

Risulta semplicemente irregolare, e non inesistente, la notifica di una cartella di pagamento avvenuta nei confronti del suo destinatario, ma nella quale risulti "in bianco" la relata di notifica per un difetto materiale nella sua compilazione (nel caso di specie, un asserito vizio della carta copiativa).

È nullo l'addebito di interessi moratori rappresentato in cartella qualora all'interno del documento non siano specificati i criteri di calcolo onde poter permettere al contribuente una verifica sulla correttezza del medesimo addebito.

Cass. 14781/2017, 1532/2002, 11134/2017, 17767/2018.

Sentenza n. 2640/2018, del 12.11.2018, Sez. 02
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Antonio Rustico.

IVA - rimborso - istanza atipica - dichiarazione tardiva - effetto interruttivo della decadenza - consegue - applicazione del termine decennale di prescrizione - consegue.

La richiesta di rimborso cd. "atipica" dell'IVA in quanto promossa senza l'utilizzo dei prescritti formulari (ex art. 38 *bis* d.P.R. 633/72) ha comunque un effetto interruttivo del termine decadenziale per avanzare la suddetta istanza.

Ne scaturisce che anche una dichiarazione ultratardiva ha l'effetto utile di trasformare il termine decadenziale biennale in quello prescrizione ordinario decennale e in ogni caso ai fini del rimborso dell'eccedenza d'imposta non è necessario che alla manifestazione di volontà si accompagni la compilazione e la presentazione del modello "VR", che costituisce solo un presupposto per l'esigibilità del credito.

d.P.R. n. 322/1998, art. 2, co. 7 e 8; d. lgs. n. 546/1992, art. 21; d.P.R. n. 633/1972, art. 38 *bis*; art. 2946 Cod. civ.

Sentenza n. 2647/2018, del 06.11.2018, Sez. 03
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Paolo Carbone.

Accertamento - misura cautelare - iscrizione ipotecaria - presunto riciclaggio estero - provvista finanziaria presso la Repubblica di San Marino - presupposto - è sufficiente.

Giustifica la misura cautelare della iscrizione ipotecaria da parte della Commissione tributaria l'ipotizzato reato di riciclaggio posto in essere attraverso finanziamento infruttifero a società residente (colpita dalla misura oggetto di gravame) da parte di soci per il tramite di provviste bancarie estere (nel caso di specie, presso istituti di credito localizzati nella Repubblica di San Marino) verosimilmente costituite in seguito alla consumazione di reati in Italia.

La natura solamente presuntiva della Condotta criminale pregressa è comunque sufficiente a giustificare nell'ambito dell'accertamento tributario, nonché l'adozione di misura cautelare.

d. lgs. n. 472/1997, art 22; d.P.R. n. 600/1973, artt. 43.

Sentenza n. 2649/2018, del 06.11.2018, Sez. 03
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Paolo Carbone.

Accertamento - studi di settore - antieconomicità dell'attività - scostamenti trascurabili - fondatezza dell'atto impositivo - non consegue.

Non è fondato l'avviso di accertamento che muova, nelle sue conclusioni, da un'asserita antieconomicità della attività commerciale del contribuente e da uno scostamento dalle risultanze degli studi di settore qualora tale ultimo elemento sia in realtà sostanzialmente trascurabile (essendo la differenza pari a circa € 20.000 su un ammontare complessivo di compensi per quasi € 700.000) e quando l'asserita antieconomicità non sia suffragata da adeguati risultanze probatorie (nel caso di specie i singoli soci amministratori si riconoscevano un compenso annuo pari a € 38.000 sostanzialmente ragionevole avuto riguardo all'attività condotta).

d. l. n. 331/1993, art. 62 *sexies*; d.P.R. n. 600/1973, artt. 3.

Sentenza n. 2650/2018, del 06.11.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Paolo Carbone.

Reddito d'impresa - *leasing* immobiliare - deduzione di canoni - immobile a uso abitativo - occupazione da parte di familiari - inerenza - non sussiste - deducibilità dei canoni - non è ammissibile.

Attività d'impresa - servizio di guardianeria - coinvolgimento di coniugi degli amministratori - prova documentale - è necessaria.

Non sono deducibili da parte di un'impresa i canoni di locazione finanziaria (*leasing*) pattuiti per l'acquisto un immobile ad uso abitativo, afferente ed accedente al complesso aziendale, qualora questo sia stabilmente occupato dai familiari degli amministratori.

Non è possibile ascrivere un immobile al servizio di portineria o di guardianeria di un complesso aziendale qualora questo sia occupato da familiari degli amministratori e qualora non sussista evidenza documentale di un contratto in forza del quale questi siano stabilmente impegnati nell'attività di presidio e custodia del complesso aziendale nel quale vengono svolte attività pericolose e necessitante di presidio costante (nel caso di specie, stoccaggio e trattamento di rifiuti pericolosi).

d.P.R. n. 917/1986, artt. 43, co. 2.

Sentenza n. 2661/2018, del 13.11.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Massimo D'Amato.

Riscossione - sospensione dell'atto presupposto - omessa informazione di Equitalia - ignoranza incolpevole - prosecuzione dell'attività di riscossione - non è possibile.

Equitalia spa non può proseguire nella riscossione di un'imposta così come rappresentata in un atto impositivo qualora quest'ultimo sia già stato oggetto di sospensione da parte dell'autorità giurisdizionale nell'ambito di un processo in cui la società non era comunque parte, e del quale Equitalia non era stata tempestivamente informata dall'Agenzia delle Entrate.

L'ignoranza, asseritamente incolpevole, di un pregresso provvedimento giurisdizionale orientato alla sospensione della riscossione non può in ogni caso giustificare la prosecuzione della suddetta attività da parte di Equitalia.

d. lgs. n. 112/1999, art. 19, co. 2, lett. a; d. lgs. n. 546/1992, art. 5, co. 1.

Sentenza n. 2665/2018, del 13.11.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Massimo D'Amato.

Imposta di registro - benefici cd. "prima casa" - trasferimento della residenza entro il termine *ex lege* - fallimento del venditore - caso fortuito - evento imprevedibile - non è tale - perdita dei benefici - consegue.

Il fallimento della controparte contrattuale nell'ambito di un negozio di cessione d'immobile non può essere ritenuto evento imprevedibile o comunque "fortuito", e in ogni caso tale da permettere all'acquirente di conservare i benefici previsti dall'imposta di registro per l'acquisto della prima casa.

(Nel caso di specie il contribuente, già proprietario di un immobile acquistato con i benefici previsti per la cd. "prima casa", aveva provveduto alla donazione di questo e alla contestuale acquisizione di un altro mediante stipula di contratto preliminare. Successivamente il promissario venditore era fallito, rendendo con ciò impossibile il passaggio di proprietà del secondo immobile e conseguentemente la conservazione dei benefici fiscali di cui il contribuente aveva già beneficiato per l'acquisto del primo).

Cass. 864/2016, 13177/2014, 4800/2015, 5015/2015.

Sentenza n. 2670/2018, del 13.11.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Roberto Aponte.

Accertamento - imponibile estero - d.l. 78/09, art. 12 - lista cd. "Pessina" - utilizzabilità - sussiste - autorizzazione dell'autorità giudiziaria - tutela del segreto istruttorio - è tale.

Provviste etere - prova - amministrazione finanziaria - incombe - paradisi fiscali - scambio di informazioni inesistente - affievolimento dell'onere - consegue

L'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, per la trasmissione, agli uffici delle imposte, dei documenti, dati e notizie acquisiti dalla Guardia di Finanza nell'ambito di un procedimento penale, è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non dei soggetti coinvolti nel procedimento medesimo o di terzi, con la conseguenza che la sua mancanza, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del

trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi.

Non una qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale.

L'Amministrazione finanziaria può fondare e provare un atto impositivo sulle risultanze derivanti dalla acquisizione di documenti posta in essere dalla polizia giudiziaria nell'ambito di un'attività investigativa internazionale qualora gli imponibili recuperati a tassazione siano localizzati in paradisi fiscali (nel caso di specie Svizzera e Liechtenstein) che non consentivano all'epoca dei fatti un adeguato scambio di informazioni rendendo quindi pressoché impossibile un ulteriore riscontro alle risultanze preliminari già acquisite.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 43; d. lgs. n. 74/2000, art. 3; art. 331 c.p.p.; d.l. n. 78/2009, art. 12, co. 2; d.P.R. n. 633/1972, art. 63, co. 1

Cass. 9322/2017, 25617/2010, 8605/2015, 17183/2015.

Sentenza n. 2672/2018, del 19.11.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Mariapia Parisi.

Processo tributario - ricorso - notifica mediante PEC - modalità non ammessa *ratione temporis et loci* - inesistenza - consegue.

E giuridicamente inesistente la notifica di un ricorso o di un altro provvedimento processuale mediante posta elettronica certificata qualora tale modalità non sia ancora esplicitamente autorizzata nella regione di riferimento posto che la modalità elettronica non può essere considerata equipollente a quella cartacea in termini generali e al di fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge.

d. lgs. n. 546/1992, artt. 20.

Cass. 18321/2016.

Sentenza n. 2673/2018, del 19.11.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Alberto Zioldi.

Reddito di lavoro - *fringe benefit* - copertura di spese legali in processo penale - l. n. 231/01 - non è tale - imponibilità - non consegue.

Non costituisce provento imponibile alla stregua di un *fringe benefit* la somma pagata da una società nell'interesse di un suo amministratore per far fronte alle spese legali derivanti dall'assistenza in un processo penale nell'ambito del quale la stessa società sarebbe stata responsabile sulla base dei dettami della legge 231/01.

d. lgs. n. 231/2001, art. 25, co. 2; art. 319 c.p.; d.P.R. n. 917/1986, artt. 5 e 51

Sentenza n. 2674/2018, del 19.11.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Mariapia Parisi.

Imposta sulla pubblicità - insegna Postamat - insegna Bancomat - applicazione - non sussiste.

L'insegna "Postamat" come già quella "Bancomat" è scevra da ogni finalità pubblicitaria, e di conseguenza non sconta la relativa imposta.

d. lgs. n. 507/1992, art. 17, co. 1, lett. b.

Sentenza n. 2677/2018, del 19.11.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Sandro Labanti.

ICI - Consorzi di bonifica - applicazione - sussiste.

ICI - norme di esenzione - interpretazione restrittiva - è necessaria - ipotesi tassativamente individuate dal legislatore - sono tali.

I consorzi di bonifica sono soggetti ad ICI perché la norma che dispone l'esenzione invocata nel caso di specie (art. 7 d.lgs. 504/92) riguarda gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi elencati, tra cui non sono compresi i consorzi di bonifica.

La norma che dispone l'esenzione va considerata di stretta interpretazione, avendo natura derogatoria di previsioni impositive generali, ed è quindi insuscettibile di estensione al di là delle ipotesi tipiche disciplinate.

d. lgs. n. 504/1992, art. 3.

Cass. 19054/2014, 19053/2014, 22904/2014, 22482/2017, 23833/2017.

Sentenza n. 2686/2018, del 19.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello.

IRES - reddito d'impresa commerciale - costo deducibilità - inerenza a ricavo - non è necessaria - inerenza all'attività complessiva dell'impresa - è sufficiente.

Un costo diviene fiscalmente deducibile dal reddito di impresa commerciale quando risulta essere sostenuto per un prodotto o un servizio inerente non già a un ricavo dell'impresa, quanto piuttosto all'attività complessivamente considerata.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 41 *bis*; d.P.R. n. 917/1986, art. 109, co. 1, 4 e 5.

Sentenza n. 2691/2018, del 23.11.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Elisabetta Mainini.

Imposta di registro - cessione di unità immobiliare - valore - perizia giurata di stima - processo di volontaria giurisdizione - giudice tutelare - importo minimo - è tale - valore effettivo - può essere superiore.

Imposta di registro - valore di un immobile - stime OMI - non sono sufficienti - rilievo delle circostanze concrete - è necessario.

Il valore di un immobile venduto, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, non deve necessariamente essere considerato pari a quello individuato in una perizia giurata depositata nell'ambito di un processo di volontaria giurisdizione e finalizzato a permettere la vendita dell'immobile da parte del minore proprietario da parte del Giudice tutelare. Questo poiché l'autorizzazione del Giudice, concessa in base alla perizia giurata, riguarda una vendita a prezzo "non inferiore" rispetto a quello individuato dal consulente tecnico, ben potendo in realtà essere il prezzo effettivo anche superiore.

Nell'individuare il valore di un immobile ceduto l'Ufficio non deve limitarsi ad applicare le stime dell'OMI, ma deve anche dar conto della specifica situazione nella quale versa il cespite, ivi incluso il fatto che sia occupato da un conduttore in forza di contratto regolare di locazione, che come tale incide sul valore del bene stesso in modo negativo.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 51 e 52; art 747 c.p.c.

Sentenza n. 2692/2018, del 23.11.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici.

Società di capitali - fallimento - successiva liquidazione - legittimazione a presentare dichiarazione integrativa di quella fallimentare - spetta anche al liquidatore - competenza esclusiva del curatore - non sussiste.

Credito d'imposta - rimborso - presupposto - assenza di pretese pendenti da parte dell'erario - è tale.

Pretesa erariale - concetto di pendenza - notifica di cartella di pagamento - non è necessaria - mera iscrizione a ruolo - è sufficiente.

Il liquidatore di una società è competente a presentare una dichiarazione integrativa di una pregressa riguardante il periodo fallimentare della società qualora a tal fine non abbia già provveduto il curatore fallimentare nel termine per lui disposto dalla legge (l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del fallimento).

L'Amministrazione finanziaria può rifiutare il rimborso di un'imposta dovuta qualora nei confronti del contribuente sussistano delle pendenze di natura tributaria non ancora estinte, a nulla rilevando che tali istanze non siano state formalizzate attraverso la notifica di una cartella di pagamento, posto che l'estratto d'iscrizione a ruolo è già condizione sufficiente per legittimare l'Ufficio al diniego di rimborso e ad integrare la condizione di sussistenza di debito nei confronti dell'Erario.

d.P.R. n. 322/1998, artt. 2, co. 8 *bis* e 5, co. 4; r.d. n. 2440/1923, art 69; d.lgs. n. 472/1997, art. 23.

Cass. 11028/2018, 2248/2014.

Sentenza n. 2694/2018, del 22.11.2018, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Sandro Labanti.

Imposta di registro - divisione tra coeredi - cessione di quota - alterazione di tipo soggettivo - è tale - acquisizione di nuovi beni alla massa dividenda - non sussiste.

In tema di imposta di registro, ai fini della tassazione della divisione tra coeredi, la cessione della quota di un coerede agli altri non determina l'acquisizione di nuovi beni alla massa dividenda, ma una semplice variazione di tipo soggettivo, che non altera l'oggetto della comunione, sicché ai sensi dell'art. 34, co. 4, d.P.R. 131/86, la massa di tali beni deve essere considerata come un'unica comunione e di origine successoria.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 34, co. 4.

Cass. 27075/2014.

Sentenza n. 2703/2018, del 26.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Carlo Coco.

IVA - imposte dirette - contratto d'appalto - riqualificazione in contratto di lavoro subordinato - onere della prova - spetta all'amministrazione.

Svolgimento dell'attività con corrispettivi commisurati al tempo di lavoro - presunzione di lavoro subordinato - non è tale.

Qualora l'Amministrazione finanziaria intende riqualificare un contratto d'appalto in un rapporto di lavoro subordinato insistente fra le medesime parti, ha l'onere di dimostrare in modo puntuale e analitico che il lavoratore in questione ha svolto la sua attività sotto la direzione del contribuente (che

ha detratto l'IVA addebitata dall'asserito lavoratore dipendente) in un modo conforme a quanto previsto dalla attuale disciplina del lavoro.

Non costituisce presunzione in questo senso il fatto che il lavoratore si sia impegnato a svolgere un'attività verso un corrispettivo commisurato al tempo dedicato alla medesima posto, che nel settore commerciale di riferimento (nel caso di specie, trattasi del settore delle costruzioni) tale metodologia risulta applicabile anche alle piccole imprese e alle imprese artigiane.

Parimenti costituisce elemento sintomatico della sussistenza di un contratto d'appalto il fatto che il lavoratore in questione sia regolarmente iscritto alla Camera di Commercio come impresa artigiana.

artt. 2697, 2729, 2099 Cod. civ.

Sentenza n. 2704/2018, del 21.11.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti.

Processo tributario - revocazione - strumento di impugnazione limitata - è tale.

Processo tributario - revocazione di sentenza - errore macroscopico - è tale.

Processo tributario - revocazione - presupposto - valutazione delle motivazioni dell'atto impositivo - non è tale - libero convincimento del giudice - non è sindacabile.

Nel processo tributario, l'istituto della revocazione è un mezzo di impugnazione previsto dalla legge quale estrema garanzia di tutela nei confronti di sentenze affette da vizi particolarmente gravi o che, comunque, presentano "indici o sintomi di ingiustizia" derivanti da un travisamento delle circostanze addotte in giudizio. Si tratta di un mezzo limitato di impugnazione, che presuppone un giudizio chiuso che può fondarsi soltanto sui motivi tassativamente indicati dalla legge.

L'errore deve essere essenziale ed involgere un aspetto decisivo della sentenza, ossia quella falsa percezione della realtà, quella svista materiale immediatamente rilevabile, che cada su di un fatto estraneo al giudizio e sia idoneo a condizionarlo.

Non rientra in questa ipotesi la libera valutazione della commissione tributaria che ha trovato convincenti e giustificate le motivazioni addotte dall'Ufficio per fondare l'atto impositivo notificato al contribuente.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d; d. lgs. n. 546/1992, art. 64; art. 395 Cod. civ.

Cass. 11596/2007, 5827 /2011, 11613/2013.

Sentenza n. 2705/2018, del 26.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Carlo Coco.

IVA - impresa edile - emissione di fattura - genericità dell'addebito - reiterata emissione dei documenti - presunzione di sussistenza di lavoro subordinato - non è sufficiente - ulteriori riscontri probatori - sono necessari.

La particolare genericità dell'oggetto di una fattura emessa da un imprenditore artigiano nei confronti di un'impresa non può essere utilizzata come elemento sintomatico (o presuntivo) del fatto che in realtà quest'ultimo abbia operato come lavoratore dipendente della medesima impresa. Ciò anche avuto riguardo al fatto che nello specifico settore commerciale (nel caso di specie trattasi del settore dell'edilizia) di riferimento è prassi consolidata quella di emettere fatture con una descrizione generica delle attività poste in essere, e in modo ripetuto nel tempo per stati di avanzamento del lavoro.

Artt. 2697 e 2729 Cod. civ.

Sentenza n. 2711/2018, del 26.11.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Paola Palladino.

Imposte sul reddito - indagini bancarie - versamenti bancari ingiustificati - presunzione di maggiori compensi - sussiste.

Indagini bancarie - presunzione di maggior reddito - prova contraria - natura non reddituale delle somme - mancato possesso delle somme - prova - spetta al contribuente.

Si presumono compensi derivanti dallo svolgimento di un'attività di lavoro autonomo (nel caso di specie, formazione e consulenza) i versamenti rilevati nell'ambito di indagini bancarie su conti correnti intestati al contribuente.

Qualora quest'ultimo intenda sostenere che le somme bonificate non fossero adesso riferibili essendo per converso destinate ad un soggetto terzo committente del servizio (nel caso di specie il contribuente sosteneva di aver operato come depositario delle somme per conto terzi, con i quali aveva in essere un rapporto di collaborazione e consulenza), egli ha anche l'onere di dimostrare documentalmente la movimentazione verso terzi delle medesime somme e di allegare prove convincenti del fatto che i versamenti non siano allo stesso riferibili.

In caso contrario vale la presunzione di legge e conseguentemente il maggiore al reddito così come determinato dall'ufficio.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32, co. 1 e 2.

Cass. 19338/2011, 2432/2016.

Sentenza n. 2720/2018, del 27.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Gino Cirelli.

Dazi doganali - contestazione - rappresentante IVA in Italia - legittimazione ad agire - sussiste.

Dazi all'importazione - importatore - ignoranza incolpevole dell'origine della merce - certificati privi di formalità - non sussiste - sanzione - consegue - dazio - si applica.

Il rappresentante fiscale nominato in Italia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto da parte di un soggetto non residente può agire nell'interesse di quest'ultimo in sede processuale anche al fine di contestare una maggiore pretesa erariale fondata su dazi all'importazione. Questa conclusione trova ulteriore conforto nel fatto che per giurisprudenza costante esplicito richiamo normativo ai fini della responsabilità per l'obbligazione doganale, non conta la formale titolarità del potere di rappresentanza, ma l'oggettiva ingerenza nell'operazione doganale.

Il soggetto importatore non può sostenere la propria ignoranza incolpevole dell'origine della merce (asseritamente taiwanese, ma in realtà cinese e come tale soggetta a dazio all'importazione) fondando tale posizione su certificati di origine privi di timbri e di ulteriori formalità tali da garantirne genuinità.

d.P.R. n. 43/1973, art. 303; regolamento 1997/1079/CE; regolamento 1992/2913/CE, art. 201; d.P.R. n. 633/192, artt. 17 e 70.

Cass. 3285/2012.

Sentenza n. 2722/2018, del 27.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi.

Associazione sportiva dilettantistica - limite dei proventi - € 250.000 - computo - criterio di cassa - si applica.

Il limite all'applicazione del regime fiscale di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche e stabilito (*ratione temporis*) in € 250.000, fa riferimento ai proventi effettivamente incassati in un periodo d'imposta, e non quelli per i quali è stata emessa fattura.

Ne consegue che una associazione sportiva dilettantistica rientra nell'ambito della disciplina agevolativa anche quando ha emesso fatture per un importo superiore a quello previsto dalla legge qualora l'amministrazione finanziaria non dimostri che nello stesso periodo d'imposta è stato beneficiario di incassi superiori al suddetto limite.

l. n. 398/1991, art. 2, co. 5.

Sentenza n. 2723/2018, del 27.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Carlo Coco.

IVA - imposta di registro - cessione di immobile - manutenzione straordinaria - applicazione dell'IVA - non consegue - applicazione del tributo di registro - consegue.

Immobile - manutenzione straordinaria - ristrutturazione - differenza - sussiste - incidenza sul regime IVA -consegue.

Per evitare l'applicazione dell'imposta di registro in luogo di quella sul valore aggiunto sulla cessione di un immobile ad uso abitativo, che ricade nell'ipotesi di cui all'art. 10 co. 1 n° 8 *bis* del d.P.R. 633/72, è necessario che il manufatto sia oggetto di opere di ristrutturazione e non di semplice manutenzione straordinaria.

Tali opere devono risultare dalla documentazione amministrativa ed edile prescritta dalla legge.

In caso di mancata produzione documentale attestante la specifica tipologia dei lavori menzionata nel d.P.R. 633/72 la cessione di immobile è assoggettata al tributo indiretto di registro.

l. n. 475/1988, art. 31, co. 1 lett. c, d ed e; d.P.R. n. 633/1972, art. 10, co. 1, n° 8 bis.

Sentenza n. 2727/2018, del 27.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi.

IVA - rimborso - presentazione modello VR - è necessario.

IVA - rimborso - istanza implicita - - principio di neutralità - conformità - compilazione del modello annuale - è tale.

IVA - istanza di rimborso implicita - conseguenze - termine - decadenziale biennale - non è tale - prescrizione decennale - è tale.

Ai fini del rimborso dell'eccedenza IVA versata, la presentazione del modello VR, costituisce un adempimento indispensabile, per la conformità della domanda di rimborso delle eccedenze di credito IVA al modello legale e non una mera irregolarità formale, priva di conseguenze a carico del contribuente.

Tuttavia può revocarsi in dubbio che la domanda di rimborso IVA o di restituzione del credito d'imposta maturato dal contribuente debba ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, analogamente a quanto avviene in materia di imposte dirette ed in linea con la disciplina UE per la quale il diritto al ristoro dell'IVA versata "a monte" è principio basilare del sistema comunitario, concretizzando l'esigenza di neutralità di detta imposta.

Per contro, la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso stesso.

Ne discende che una volta manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso, pure in difetto della apposita, ulteriore domanda, non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto dal d. lgs. 546/92, art. 21 co. 2, ma solo a quello ordinario decennale ex art. 2946 Cod. civ.

d.P.R. n. 633/1972, art. 30, co. 2, art. 38 *bis*; d. lgs. n. 546/1992, art. 21; art. 2946 Cod. civ.

Cass. 18920/2011, 9970/2015, 7684/2012, 4773/2009, 15229/2012.

Sentenza n. 2728/2018, del 27.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Maria Silvia Giorgi.

Cartella di pagamento - beneficio della rateizzazione - lieve inadempimento del contribuente - decadenza dal beneficio - non consegue.

Non comporta decadenza dal beneficio della rateizzazione di una cartella di pagamento il ritardato versamento di una delle rate da parte del contribuente, qualora il suddetto ritardo possa essere ascritto alla categoria del cd. "lieve inadempimento" come definita dalla stessa Amministrazione finanziaria nella circolare n° 17/E del 2016 (nel caso di specie il contribuente aveva ritardato il versamento di soli 3 giorni).

d. lgs. n. 546/1992, art. 32; d. lgs.462/1997, art. 3 bis

Sentenza n. 2734/2018, del 26.11.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Elena Lorenzini.

Processo tributario - revocazione - presupposto - errore su fatto - conflitto con giudicato - diverso periodo d'imposta - non è tale.

Affinché una sentenza possa considerarsi affetta da errore revocatorio è necessario che l'errata supposizione sia esplicita e non implicita e che la motivazione dia espressamente atto di un fatto non veritiero o errato.

Tale fallacia non può essere fondata su un accertamento passato in giudicato ma riguardante un periodo d'imposta diverso rispetto a quello oggetto di giudizio.

art. 395,co. 5 c.p.c.; d.P.R. n. 600/1973, art. 32.

Cass. 22941/2013, 1837/2014, 6953/2016, 9637/2013, 1/2016.

Sentenza n. 2738/2018, del 28.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Marco D'Orazi.

IVA - imposta di registro - alternatività - polizza fidejussoria - si applica - accessorià alla prestazione principale - è tale.

IVA - imposta di registro - contratto autonomo di garanzia - negozio atipico - è tale - tassazione indiretta - è analoga a quella per la fidejussione - tassazione in misura fissa ai fini dell'imposta di registro - consegue.

Il principio di alternatività tra Imposta sul valore aggiunto e tributo di registro si applica anche alle obbligazioni accessorie a queste come ad esempio quella di fideiussione. Ne consegue che la

sentenza civile che disponga il pagamento di una somma in forza di garanzia personale per un debito commerciale conta ai fini della sua registrazione il tributo di registro in misura fissa.

Tale regime fiscale espressamente previsto per la fideiussione si applica anche al contratto autonomo di garanzia negozio atipico ma che persegue sostanzialmente gli stessi obiettivi e che dal punto di vista tributario si caratterizza per il medesimo inquadramento ai fini della sua tassazione indiretta.

d. lgs. n. 546/19982, art. 17 *bis*; d.P.R. n. 131/1986, art. 40, Tariffa Parte I, art. 8, nota II, art. 22, co. 2; d.P.R. n. 633/71972, artt. 1, 2, co. 3 lett a, e 3.

Cass. 16975/2014,16976/2014, 16977/2014.

Sentenza n. 2739/2018, del 28.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Alberto Pasi.

Accertamento - imposte sui redditi - onere di allegazione dell'atto presupposto - sostanziale consapevolezza della pretesa - omessa notifica - non rileva.

Accertamento - società a ristretta base partecipativa - società unipersonale - disconoscimento di costi - incremento dei redditi imponibili sul socio - consegue.

L'onere di allegazione dell'atto impositivo presupposto può essere pretermesso da parte dell'Ufficio nelle ipotesi in cui è più che ragionevole sostenere che il contribuente abbia avuto sostanzialmente contezza della pretesa impositiva e delle ragioni che la sorreggono (nel caso di specie trattavasi di atto di accertamento nei confronti di società di capitali unipersonale e di analoga pretesa avanzata nei confronti dell'unico socio amministratore).

La presunzione di distribuzione ai soci di società a ristretta base partecipativa di redditi occulti opera nei confronti di società unipersonale nei confronti della quale siano stati disconosciuti costi poiché non ossequiosi del principio di inerenza e conseguentemente sia stato aumentato l'ammontare dei redditi complessivi.

d.P.R. n. 600/1973, art. 42; l. n. 212/2000, art. 7.

Cass. 15327/2014, 15625/2015, 407/2015, 20551/23013, 18073/2008, 19068/2015, 8032/2013, 441/2013, 25296/2014, 9032/2013, 6914/2011, 5645/2014, 17959/2012 e 17960/2012.

Sentenza n. 2740/2018, del 26.11.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mario Rossi, Relatore: Mario Rossi.

Imposta di registro - maggior valore immobiliare - capitalizzazione della rendita - scelta del coefficiente - motivazione specifica - è necessaria.

Imposta di registro - cessione immobiliare - valutazione del cespite - metodo comparativo - prova della comparabilità - è necessaria - omissione - inammissibilità del metodo - nullità dell'accertamento - consegue.

Ai fini dell'accertamento del maggior valore di un immobile ceduto per la tassazione di registro, l'Ufficio ha l'obbligo, qualora non condivida la valutazione del contribuente, di motivare e provare specificamente il perché la percentuale di capitalizzazione annua del reddito percepito non sia adeguata alle circostanze di specie.

Tale onere motivazionale è tanto più rigoroso quanto più le stime dell'ufficio divergono in modo sensibile rispetto alla letteratura e alla dottrina pacificamente accettate (nel caso di specie il Collegio richiama i contributi scientifici del Prof. E. Micelli).

Qualora l'Ufficio intenda disconoscere il valore di un immobile ceduto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, utilizzando il metodo comparativo, ha altresì l'onere di illustrare perché gli altri immobili assunti come parametri di valutazione possano essere considerati sostanzialmente equivalenti a quello oggetto di scrutinio per l'applicazione del tributo *de quo*.

d.P.R. n. 131/1986, art. 51, co. 3; l. 88/2009.

Cass. 14117/2018, 21813/2018.

Sentenza n. 2742/2018, del 28.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Gino Cirelli.

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 131/1986 - riqualificazione - conferimento di azienda - cessione di azienda - prova dell'intento elusivo - non è necessaria.

L'Amministrazione finanziaria può riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un soggetto ad un altro.

d.P.R. n. 131/1986, art. 20; l. n. 212/2000, art. 10 *bis*.

Cass. 15319/2013, 11877/2017, 3562/2017, 9582/2016, 10211/2016, 9573/2016, 18454/2016, 2050/2017, 6758/2017, 24594/2015; Cass. SS. UU. 24823/2015.

Sentenza n. 2746/2018, del 28.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Carlo Coco.

Tassa di circolazione autoveicoli - cd. "bollo" auto - società di *leasing* - conduttore del veicolo - solidarietà passiva - sussiste.

In materia di tassa di possesso dei veicoli (cd. "bollo" di circolazione) la soggettività passiva tributaria, prima limitata al proprietario concedente, è dal 2009 estesa anche agli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, a decorrere dalla data della sua entrata in vigore (15 agosto 2009).

Sussiste dunque un rapporto di solidarietà passiva che intercorre fra conduttore del veicolo concesso in locazione finanziaria e società concedente del medesimo senza possibilità da parte della regione beneficiaria del gettito del tributo di poter alterare tale situazione.

l. n. 99/2009, art. 7, co. 2; d.P.R. n. 600/1973, art. 32.

Cass. 4507/2012, 10356/2015, 16964/2015; C. cost. 77/2018.

Sentenza n. 2747/2018, del 28.11.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi.

IRAP - rimborso - annualità cd. "condonata" - estinzione del credito - consegue - rimborso - non è ammissibile.

Rimborso - annualità cd. "condonata" - estinzione della pretesa - rilevabilità d'ufficio - sussiste.

In tema di condono fiscale, l'esercizio della facoltà di ottenere la chiusura delle liti fiscali pendenti, pagando una somma correlata al valore della causa, produce un effetto estintivo del giudizio che opera anche in relazione alle domande giudiziali riguardanti le richieste di rimborso d'imposta (nel caso di specie, IRAP).

L'intervenuta proposizione della relativa istanza deve essere rilevata d'ufficio dal giudice, senza che occorra una specifica eccezione ad opera della parte interessata a farla valere.

l. n. 289/2002, art. 7.

Cass. 11992/2010.

Sentenza n. 2752/2018, del 28.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Marco D'Orazi.

Fondo immobiliare chiuso - conferimento -disciplina di favore - pluralità di immobili locati - sussiste.

Fondo immobiliare chiuso - disciplina di favore - estensione a conferimento di diritti reali minori - è possibile.

Fondo immobiliare chiuso - disciplina di favore - estensione a conferimento immobili in concessione - analogia con contratto di locazione - non è possibile - beneficio fiscale - non spetta.

La norma impositiva che regola, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il conferimento di immobili in fondi immobiliari chiusi ha natura agevolativa e come tale deve essere interpretata in modo restrittivo.

Rientra tuttavia nel concetto di "apporto", di evidente natura economicistica, sia il conferimento di diritti di piena proprietà sia quello di diritti reali minori, come il diritto reale di superficie.

Non può essere tuttavia oggetto di applicazione estensiva o di interpretazione analogica il riferimento della disciplina a contratti di locazione che, come tale, non può essere esteso a rapporti come quelli di concessione da parte di ente pubblico. Questi ultimi, pur sostanzialmente determinando un rapporto fra le parti analogo al contratto di locazione, dal punto di vista giuridico restano oggettivamente ed ontologicamente distinti.

l. n. 86/1994, art. 14 bis.

Cass. 18748/2016; Cons. Stato 3924/2013.

Sentenza n. 2755/2018, del 28.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Carlo Coco.

Imposta di registro - coltivatore diretto acquisto di terreno - affitto ad altro coltivatore diretto - termine decennale - violazione - cessazione del beneficio - non consegue.

L'agevolazione prevista dalla legge ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro e orientata a ridurre il tributo proporzionale per l'acquisto di terreni da parte di coltivatore diretto (nel caso dal 15% al 7%) si applica anche qualora il suddetto coltivatore entro il termine decennale previsto dalla legge ceda il terreno in locazione ad altro soggetto il quale tuttavia rispetti i requisiti previsti dalla norma.

d.P.R. n. 131/1986, Tariffa, All. A, art. 1, nota I; , art. 32; l. 604/1954, art. 7.

Cass. 10254/2007, 3811/2017.

Sentenza n. 2756/2018, del 28.11.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Marco D'Orazi.

Reddito d'impresa - spesa pubblicitaria – utilità immediata e diretta per l'attività d'impresa – è necessaria – rilevanza del contesto e del pubblico potenziale – sussiste.

Spesa promozionale – attività realizzata in contesti estranei all'impresa – ragionevole carenza di effetto sul fatturato – pubblicità – non è tale – sponsorizzazione – è tale – spesa informativa – è tale.

Spesa di pubblicità – utilità per l'impresa pubblicizzata – onere della prova – spetta al contribuente.

Cessione di partecipazione – successivo acquisto mediante conferimento dell'azienda della società ceduta – operazione interserviva della gestione aziendale - natura elusiva – non è tale.

Una spesa è fiscalmente considerata come pubblicitaria quando è sostenuta per servizi orientati alla promozione diretta di prodotti, marchi o servizi dell'impresa in un contesto e a condizioni tali da rendere ragionevolmente possibile un incremento delle vendite da parte dell'imprenditore pubblicizzato in ragione di siffatto servizio, che deve essere oggettivamente orientato a tal fine.

Sono invece spese ascrivibili a una finalità meramente comunicativa (o, al più, di rappresentanza) quelle che, ancorché orientate ad illustrare l'impresa, sono tuttavia svolte in contesti o con riferimento a destinatari non direttamente interessati ai prodotti venduti dal soggetto sponsorizzato (nel caso di specie trattavasi di impresa attiva nel settore delle costruzioni che sosteneva spese asseritamente pubblicitarie a favore di squadra sportiva di serie minori. La commissione osserva che è quantomeno improbabile un'efficienza causale di siffatta spesa sul fatturato aziendale: di qui il disconoscimento della natura pubblicitaria).

È onere del contribuente quello di dimostrare l'utilità della spesa di pubblicità, o quantomeno la sua connessione funzionale, con l'attività economica svolta e le condizioni oggettive che la rendano "altra" rispetto a una spesa informativa o di rappresentanza.

Non ha natura elusiva la cessione a terzi della totalità delle azioni di una società controllata, dopo che a questa sono state ripianate le perdite, se in seguito il cessionario conferisce l'azienda della controllata alla cedente per un valore più elevato rispetto a quello di cessione, qualora l'ufficio non contesti da subito la violazione di norma antielusiva ma si limiti (in alcuni gradi del prolungato contenzioso) a censurare il valore di conferimento, mentre in altri non fornisca prova dell'asserita elusione, limitandosi ad affermazioni di circostanza non suffragate da una pluralità di riscontri di fatto.

Artt. 2343, 2440 e 2697 Cod. civ.; d.P.R. n. 600/1973, art. 37 *bis*.

Cass. 955/2016, 1946/2012, 1366572001, 2990/1979

Sentenza n. 2758/2018, del 28.11.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Carlo Coco.

Processo tributario - termine per l'impugnazione - 60 giorni dalla notifica dell'atto - è tale - mancata notifica dell'atto presupposto - non rileva.

Il termine decadenziale di 60 giorni per l'impugnazione dell'atto impositivo che si assume viziato trova applicazione anche nel caso in cui il contribuente contesti la mancata notifica dell'atto accertativo presupposto.

d. lgs. n. 546/1992, artt. 4 e 21, co. 1.

Sentenza n. 2761/2018, del 26.11.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

IRAP - Broker assicurativo - società di intermediazione mobiliare - SIM - equiparazione - sussiste - aliquota IRAP - è analoga.

L'attività di una società che svolge il suo operato come broker assicurativo per imprese di navigazione è equiparata a quella di una impresa di intermediazione mobiliare (Sim) ai fini dell'applicazione dell'IRAP, e di conseguenza sconta l'imposta con l'aliquota prevista per questo secondo tipo di attività là ove la regione (nel caso di specie, la Liguria) abbia disposto in tal senso.

d. lgs. n. 446/1997, art. 6.

Sentenza n. 2766/2018, del 26.11.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

ICI - residenza - coincidenza con dimora - si presume.

ICI - trasferimento di dimora - trasferimento di residenza - aggravio tributario sull'immobile abbandonato - consegue - prova contraria - pagamento di cd. "utenze" - non è tale.

La presunzione civilistica che vuole la residenza coincidere con la dimora si applica anche nel diritto tributario, con la conseguenza che il contribuente non può invocare i benefici per l'abitazione principale (ai fini ICI) qualora risulti dimorante altrove.

Non costituisce efficace prova contraria il comprovato pagamento di bollette per utenze civiche presso la residenza che si assume abbandonata posto che il pagamento degli ammontare dovuti è pur sempre possibile anche qualora la residenza sia trasferita altrove e fino al momento in cui non si recede dai contratti di somministrazione.

l. n. 206/2006, art. 1, co. 161; artt. 112 e 149 c.p.c.; l. n. 212/2000, art. 7, co. 1; l. n. 504/1992, art. 11, co. 2 *bis*; art. 43, co. 2 Cod. civ.

Sentenza n. 2771/2018, del 29.11.2018, Sez. 10
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlo Alberto Menegatti.

Reddito d'impresa - spese di miglioramento di immobile - immobile in locazione - spese pluriennali -ammortamento - possibilità - non sussiste.

Una società commerciale non può dedurre quote di ammortamento di costi ad utilità pluriennale sostenuti per opere di ristrutturazione (e iscritti fra le immobilizzazioni) che riguardano edifici condotti a titolo di locazione e senza che su di essi insista alcun diritto reale da parte del contribuente stesso.

d.P.R. n. 917/1986, art. 109, co. 5.

Cass. 16596/2015.

Sentenza n. 2772/2018, del 26.11.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Consorzio di bonifica - contributo - debenza - utilità indiretta - è sufficiente.

La debenza del contributo al Consorzio di bonifica scaturisce sia dalla utilità cd. "diretta" che da quella cd. "indiretta" delle opere svolte dall'ente impositore, nonché dell'attività di prevenzione dal medesimo operata.

Come conseguenza il contribuente non può pretendere la disapplicazione del contributo sulla base del fatto che l'immobile di sua proprietà non tragga alcuna utilità immediata dalle opere del Consorzio né che si trovi ubicato in una delle zone sulle quali insiste in modo specifico l'attività del medesimo, dato che sono comunque innegabili le utilità indirette derivanti dalla sua opera.

d.P.R. n. 215/1933, art. 10 e 11; l. n. 452/1984, art. 13.

Sentenza n. 2779/2018, del 30.11.2018, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Elisabetta Mainini.

IVA - fattura - presunzione di effettività dell'operazione rappresentata - sussiste.

IVA - operazione inesistente - onere della prova - spetta all'ufficio - elemento indiziario - non è sufficiente.

Una fattura regolarmente emessa e che rispetti tutti i requisiti di legge (art. 21, d.P.R. 633/72) fa presumere l'effettività e la genuinità dell'operazione in essa rappresentata, salva la prova contraria da parte dell'Ufficio.

L'Ufficio che voglia sostenere l'inesistenza oggettiva di una operazione ai fini IVA ha l'onere di dimostrare almeno con elementi di natura indiziaria plurimi e coerenti il fatto che il negozio, così come rappresentato, non ha mai avuto luogo: non si può limitare a contestarne la veridicità facendo

riferimento ad ipotesi di verosimiglianza o ad elementi fattuali di per sé inconcludenti (nel caos di specie il riferimento era ad asseriti "codici di giro" che apposti solo su alcuni esemplari di fattura ne tradirebbero la falsità).

d. lgs. n. 74/2000, art. 2; d.P.R. n. 633/1972, art. 21; d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d.

Cass. 9784/2011, 23074/2012, 24426/2013, 20059/2014.

Sentenza n. 2782/2018, del 29.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra.

Imposte dirette - componenti negative - onere della prova - spetta al contribuente.

Componenti negative del reddito d'impresa- prova - fattura - non è sufficiente - copia contratti - copia corrispondenza commerciale - sono necessarie.

Fattura - IVA - indicazione generica dell'oggetto - detraibilità del tributo- non consegue.

In tema di componenti reddituali negativi del reddito d'impresa commerciale, l'onere della prova circa l'esistenza e l'inerenza dei costi, ai sensi dell'art. 2697 Cod. civ., incombe sul contribuente. È questi che deve documentare che i costi stessi siano stati effettivamente sostenuti e che siano anche inerenti all'esercizio dell'impresa.

La deducibilità dei componenti negativi non può prescindere dall'acquisizione di contratti, conferimenti d'incarico, corrispondenza, documentazione bancaria e ogni altra documentazione comprovante in maniera oggettiva il rapporto, nonché dalle risultanze materiali in cui la prestazione di servizio si è in concreto realizzata. Non sono a tal fine sufficienti le fatture emesse, soprattutto nel caso in cui, come quello di specie, l'oggetto della prestazione sia assolutamente generico ed impreciso.

Non è detraibile l'IVA riportata in fatture aventi generiche descrizioni, in violazione dell'art. 21 d.P.R. 633/72 che prevede espressamente l'obbligo di indicare "natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione".

d.P.R. n. 600/1973, art. 39; d.P.R. 917/1986, art. 109, co. 5.

Cass. 1544/2017, 9818/2016, 23731/2013, 7701/2013, 3340/2013, 18930/2011, 26851/2009, 11078/2008, 1709/2007, 18710/2005, 11240/2002, 10802/2002 e 16198/2001, 16730/2007, 3706/2010, 2362/2013, 16853/2013, 7652/2014, 15177/2016, 21980/2015.

Sentenza n. 2785/2018, del 04.12.2018, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Alberto Zioldi.

Accertamento sintetico - redditometro - prova contraria - disponibilità di risorse economiche di natura non reddituale - è necessaria - prova dell'utilizzo effettivo delle somme - non è necessaria.

Per superare la presunzione legale recata dalla accertamento sintetico cd. "redditometro" è sufficiente per il contribuente dimostrare la disponibilità, nel periodo d'imposta di riferimento, di maggiori somme derivanti da attività esenti o da smobilizzazioni patrimoniali di natura non reddituale.

Non è invece necessario che il contribuente dimostri l'effettivo utilizzo di quelle somme per gli atti di gestione rilevati dal reddiometro, poiché tale ulteriore condizione non è espressamente prevista dalla legge applicabile *ratione temporis*.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38.

Cass. 8995/2014, 25104/2014, 14885/2015, 7389/2018, 8167/2018.

Sentenza n. 2787/2018, del 04.12.2018, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Maria Silvia Giorgi.

Accertamento - lista *Falciani* - prova - utilizzabilità - sussiste - illiceità dell'acquisizione delle informazioni alla fonte - non rileva.

È legittimo l'atto di accertamento fondato su documenti e informazioni provenienti dall'estero, ancorché acquisiti in modo illecito alla fonte ma trasmessi all'Amministrazione finanziaria italiana nel quadro di un ordinario scambio di informazioni (cd. lista *Falciani*).

Osta ad una soluzione in senso contrario la mancata previsione all'interno del diritto processuale tributario di una norma come l'art. 191 c.p.p. che sanziona con la inutilizzabili le prove illecitamente acquisite.

Ne scaturisce che una prova non può essere utilizzata nell'ambito del processo tributario soltanto quando il suo contenuto o le modalità di acquisizione collidono con diritti costituzionalmente garantiti, fra i quali non è invece previsto quello alla segretezza dei rapporti bancari.

d.l. n. 78/2009, art. 12.

Cass. 17503/2016, 8605/2015, 16950/2015, 16951/2015,8605/2015, 8606/2015, 16950/2015, 3276/2018.

Sentenza n. 2789/2018, del 30.11.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Daniela Gobbi.

Accertamento - studi di settore - scostamento limitato - prove contrarie - carenza di collaboratori - particolare obsolescenza delle attrezzature - sono tali.

Il contribuente può superare le risultanze derivanti dall'applicazione nei suoi confronti dello studio di settore qualora lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli stimati sia di lieve entità e qualora dimostri in modo puntuale che le modalità e le condizioni nelle quali svolge la sua attività economica

non siano pienamente apprezzate dallo studio statistico e lo collochino in una fascia particolarmente bassa di redditività. Assumono in questo senso rilievo fattori come ad esempio l'assenza di personale dipendente e la particolare obsolescenza dei beni strumentali impiegati.

Cass. 4624/2014.

Sentenza n. 2793/2018, del 30.11.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Daniela Gobbi.

Imposte sul reddito - canoni di locazione per immobili di interesse storico e artistico - vincolo indiretto - equiparazione al vincolo diretto - non è possibile - agevolazione - non spetta.

L'agevolazione fiscale prevista per gli immobili di interesse storico e artistico sottoposti a un regime di vincolo cd. "diretto" non può essere estesa anche agli immobili destinatari di vincolo cd. "indiretto" e volto a tutelare non l'immobile in sé quanto piuttosto il contesto nel quale esso è inserito, e il migliore apprezzamento di altro immobile adesso vicino.

Osta ad una diversa conclusione la natura agevolativa della disposizione in questione che fa riferimento sia al regime ICI che a quello (oggetto di controversia nel caso di specie) della tassazione dei canoni di locazione, e che deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

l. n. 431/1991, art. 11; l. n. 1089/1939; d. lgs. n. 42/2004, artt. 10 e 45.

C. cost. 111/2016.

Sentenza n. 2797/2018, del 03.12.2018, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

IIVA - settore edile - operazioni oggettivamente inesistenti - prova contraria - dichiarazioni del direttore dei lavori - sono sufficienti.

Qualora l'Amministrazione finanziaria sostenga l'inesistenza oggettiva di operazioni poste in essere da parte del contribuente, in ragione della sproporzione fra il volume d'affari dichiarato e i beni strumentali a sua disposizione, quest'ultimo può fornire prova contraria attraverso dichiarazioni di terzi non interessati alla controversia, e in posizione tale da rendere testimonianza convincente dei fatti di gestione. (Nel caso di specie il contribuente, piccola impresa edile, aveva raccolto in sede extraprocessuale le dichiarazioni del direttore dei lavori presso i cantieri nei quali aveva operato, che aveva confermato, sotto la sua responsabilità, l'effettività dei lavori svolti e il ruolo attivo dell'impresa condotta dal contribuente).

Sentenza n. 2800/2018, del 04.12.2018, Sez. 03
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Luca Tampieri.

Accertamento - imposta di registro - valore di immobile - stima UTE - illustrazione delle metodologie valutativa - è convincente - contestazione - non è possibile.

La valutazione di un immobile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro che segue al suo conferimento in società può fare riferimento alla stima operata in sede di accertamento dall'Ufficio tecnico erariale (UTE) qualora quest'ultimo, nell'effettuare la sua valutazione, abbia tenuto conto della situazione dell'immobile del contesto in quale è inserito senza dimenticare di comparare il caso sottoposto la sua attenzione con altri analoghi e con immobili aventi le stesse caratteristiche.

Sentenza n. 2802/2018, del 03.12.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Processo tributario - interesse ad impugnare - legittimazione ad agire - amministratore di fatto di una società - non sussistono.

L'amministratore di fatto di una società non è legittimato ad agire nell'interesse della società stessa per l'annullamento di un atto impositivo rivolto alla società e che non svolge alcun effetto nei confronti della persona fisica asseritamente amministratrice.
Osta per altro a una conclusione in senso avverso l'articolo 100 c.p.c. applicabile anche al processo tributario in ragione del rinvio generale operato dall'articolo 1 d.lgs. 546/1992.

d.lgs. n. 546/1992, art. 1; art. 100 c.p.c.

Sentenza n. 2803/2018, del 03.12.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Accertamento - cd. "Redditometro" - accertamento sintetico - prova contraria - redditi esenti o soggetti a tassazione alla fonte - è tale - onere - incombe al contribuente.
cd. "Redditometro" - prova contraria - evidenza documentale - è necessaria.

A norma del d.P.R. 600/73, art. 38, co. 6, l'accertamento del reddito con metodo sintetico (previo contraddittorio procedimentale) non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta. Tuttavia la citata disposizione prevede anche che l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono

risultare da idonea documentazione, in mancanza della quale la prova contraria non può intendersi come fornita.

d.P.R. n. 600/1973, art. 38, co. 6.

Cass. 22944/2015.

Sentenza n. 2804/2018, del 03.12.2018, Sez. 14 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Imposta di registro - valore dell'immobile ceduto - valori OMI - accettazione acritica - non è ammissibile - contestualizzazione delle risultanze - è necessaria.

Ai fini della determinazione del valore di un immobile per l'applicazione dell'imposta di registro i valori-indice individuati dall'OMI (Osservatorio del mercato immobiliare) devono essere sempre coniugati con le specifiche caratteristiche del bene ceduto, non potendo essere assunti come criteri generali indistintamente applicabili.

È dunque onere dell'Ufficio, pena nullità dell'accertamento, motivare il recupero del maggior valore e contestualizzare le risultanze dell'OMI alla specifica fattispecie sottoposta a verifica.

d.P.R. n. 131/1986, artt. 51 e 52.

Sentenza n. 2805/2018, del 03.12.2018, Sez. 14 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Centro operativo di Pescara - emanazione di avvisi di accertamento - è incompetente.

Centro operativo di Pescara - poteri di controllo - redditi di lavoro dipendente ed assimilati.

Il Centro operativo di Pescara è funzionalmente incompetente ad emanare avvisi di accertamento in quanto sprovvisto dei relativi poteri come stabilito dal disposto dell'art. 28, co. 2, d.l. 78/10.

Ferma restando la competenza territoriale dell' "Ufficio Distrettuale" nella cui circoscrizione è localizzato il domicilio fiscale del contribuente, va altresì osservato che la legge attribuisce al centro operativo potere di controllo esclusivamente sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati (nel caso di specie la verifica era invece concernente redditi da fabbricato).

d.l. n. 78/2010, art. 28, co. 2; d.P.R. n. 600/1973, art. 31.

Cass. 23003/2010.

Sentenza n. 2806/2018, del 03.12.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Imposta di registro - cessione d'immobile - rimborso spese di manutenzione - pagamenti inscindibilmente connessi - base imponibile del tributo - valore dell'immobile - è tale - rimborso - non rileva.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, nel caso di cessione di immobile per il quale è pattuito un corrispettivo pari al valore del manufatto, e un'ulteriore somma dovuta a titolo di rimborso per i lavori di manutenzione effettuati, si considera imponibile ai fini del tributo solamente il valore dell'immobile.

Ciò in ragione del fatto che le due prestazioni pecuniarie sono inscindibilmente collegate fra loro e come tali assoggettate al tributo sulla base dell'articolo 21 co. 2 del d.P.R. 131/86 (l'imposta di registro si applica cioè alla sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa).

d.P.R. n. 131/1986, art. 21 e Tariffa Parte I, art. 6.

Sentenza n. 2810/2018, del 03.12.2018, Sez. 14
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Nicola Proto.

Tassa di circolazione sui veicoli a motore - soggettività passiva - venditore con patto di riservato dominio - acquirente - sono tali - solidarietà passiva - sussiste - iscrizione al PRA rileva.

Il venditore di veicoli registrati presso il Pubblico Registro Automobilistico resta soggetto passivo in solido con l'acquirente ai fini dell'applicazione della tassa di circolazione (cd. "bollo auto").

Tale regime di solidarietà non viene inficiato da una vendita con patto di riservato dominio posto che dirimente resta comunque l'iscrizione al pubblico registro dei veicoli (PRA).

l. r. Emilia Romagna n. 15/2012; l. n. 99/2009, art. 7; d.l. n. 953/1982, art. 5, co. 32.

Sentenza n. 2811/2018, del 07.12.2018, Sez. 13
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Lucia Ciampini.

Reddito d'impresa - deducibilità di costi - presupposto - inerenza allargata - è tale.

Inerenza di costo - finalizzazione alla produzione di utili - è tale.

Inerenza - onere della prova - spetta al contribuente.

La deducibilità del costo deve essere ritenuta inerente se viene dimostrata la potenziale utilità che si può ricavare dall'attività futura; la deducibilità di un costo non postula pertanto che esso sia sostenuto per realizzare una specifica componente attiva di reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato, in senso ampio, all'impresa, ossia che lo stesso sia stato sostenuto al fine di svolgere una prossima futura attività ragionevolmente (oppure potenzialmente) in grado di produrre utili.

Il limite alla deducibilità, così come definita secondo il principio dell'inerenza allargata, è posto dalla non congruità del costo ovvero dall'oggettiva sproporzione del medesimo rispetto ai ricavi. In tale circostanza è onere del contribuente dare prova sia dell'inerenza che della congruità.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 41 *bis* e 61, co. 3; d.P.R. n. 917/1986, art. 109.

Cass. 1709/2007, 11078/2008.

Sentenza n. 2815/2018, del 07.12.2018, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Sandro Labanti.

IRAP - medico - attività *intra moenia* - autonoma organizzazione - non sussiste - riferibilità a terzi dei beni strumentali - sussiste.

Non è assoggettato ad IRAP il medico che svolga esclusivamente la sua attività professionale presso cliniche o ospedali pubblici, posto che in questo caso l'organizzazione di fattori produttivi e i beni strumentali di cui esso fruisce sono riferibili a soggetti terzi e non rientrano nella sua personale e diretta disponibilità.

d.P.R. n. 602/1973, art. 38, co. 1.

Cass. 19606/2018, 9786/2018.

Sentenza n. 2819/2018, del 10.12.2018, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Sandro Labanti.

Processo tributario - appello - riproposizione degli stessi motivi di primo grado - onere di impugnazione specifica - è assolto - gravame - è ammissibile.

Imposte sul reddito - *sale and lease back* - contratto unitario - è tale - plusvalenze da cessione - non emergono - quote di ammortamento - non sono variate.

La riproposizione in sede di gravame degli stessi motivi esposti nel primo grado di giudizio è idonea a far considerare valido l'appello e quindi assolto l'onere di "impugnazione specifica" della sentenza di cui all'art. 53 d. lgs. 546/92.

L'operazione di *sale and lease back* deve interpretarsi come un negozio unitario, con inapplicabilità dell'art. 86 d.P.R. 917/86: ne deriva che essa non incide né sulle quote di ammortamento del cespite né sull'emersione di plusvalenze.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 39, co. 1, 40 e 43; d.P.R. n. 917/1986, artt. 86 e 109.

Cass. 7369/2017, 4558/2017, 35294/2016.

Sentenza n. 2822/2018, del 10.12.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Domenico Iannitti.

Reddito d'impresa - prezzi di trasferimento - *transfer pricing* - onere probatorio - mancanza di ragione economica - non è necessaria.

Prezzi di trasferimento - *transfer pricing* - comparazione - riferimento a mercato geograficamente distanti - attendibilità - non sussiste - metodologia - non è praticabile.

Nelle ipotesi di applicazione delle disciplina sui prezzi di trasferimento (cd. *transfer pricing*) l'onere probatorio gravante sul Fisco si esaurisce nella dimostrazione della esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore a quello di mercato. Non è quindi necessario provare il difetto di una valida giustificazione economica che abbia comportato un risparmio d'imposta.

Nella determinazione del valore normale delle merci cedute nel quadro della disciplina sui prezzi di trasferimento, non è possibile comparare i prezzi praticati per il medesimo prodotto su mercati fra loro profondamente diversi (nel caso di specie, Cina e Brasile) posto che le dinamiche commerciali non rendono possibile una valutazione attendibile.

d.P.R. n. 917/1986, artt. 9, 75, co. 5 e 110, co. 7.

Sentenza n. 2827/2018, del 10.12.2018, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cirto Milanese.

Impresa commerciale - messa a disposizione di forza lavoro - informalità dell'accordo - assenza di forma scritta - contratto di somministrazione di manodopera - è tale - contratto d'appalto - non è tale - assoggettamento ad IRAP - consegue.

Il contratto in forza del quale un'impresa fornisce ad un'altra attività lavorativa su base temporale, senza l'impiego significativo di beni strumentali e in mancanza un quadro di intervento che ne delimiti l'impegno e il ruolo è da qualificarsi come di somministrazione di manodopera e non di appalto. Ne consegue l'assoggettamento ad IRAP dei proventi pattuiti e percepiti.

Tale conclusione trova ulteriore conferma nella misura in cui (come nel caso di specie) tutti i rapporti commerciali siano stati caratterizzati da una straordinaria informalità, in assenza di alcuna prova documentale degli accordi intervenuti e senza forma scritta per i negozi stipulati.

l. n.212/2000, art. 12, co. 7.

Cass. 24823/2015.

Sentenza n. 2832/2018, del 11.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Giorgio Grandinetti.

IRAP - professionista - collaboratori esterni - limitato coinvolgimento - corrispettivi irrisori - pluralità di veicoli - limitata disponibilità nel tempo - autonoma organizzazione - non sussiste - assoggettamento ad imposta - non consegue.

Non risulta contraddistinto da una autonoma organizzazione ai fini IRAP il libero professionista che si avvalga di collaboratori in modo occasionale, e per corrispettivi tutto sommato limitati rispetto al volume d'affari dal medesimo generato.

La disponibilità di diversi autoveicoli per lo svolgimento dell'attività professionale non è di per sé sufficiente ad integrare il presupposto dell'autonoma organizzazione se tale pluralità è tuttavia limitata nel tempo e coerente con l'attività effettivamente esercitata (nel caso di specie, agente di commercio).

Cass. 4060/2015.

Sentenza n. 2833/2018, del 11.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti.

Dichiarazione tributaria - provviste finanziarie estere - Repubblica di San Marino - omessa compilazione di quadro RW - presunzione di evasione fiscale - sussiste - raddoppio dei termini di accertamento - consegue.

È costituzionalmente compatibile ed ammissibile il raddoppio dei termini recato dal d.l. 78/09 e la presunzione di evasione fiscale ad essa correlata per le provviste estere.

Ne deriva la sanzionabilità del contribuente per violazione dell'obbligo di comunicazione mediante compilazione del quadro RW della dichiarazione tributaria per le disponibilità finanziarie detenute all'estero (nel caso di specie presso un istituto di credito nella Repubblica di San Marino) delle quali non sia stata data tempestiva contezza all'Amministrazione finanziaria in obbligo in violazione di obblighi tributari e antiriciclaggio.

d.l. n. 167/1990, artt. 4 e 5; l. n. 97/2013, art. 9; d.lgs. n. 472/1997, art. 16; d.l. n. 78/2009, art. 12.

Cass. 8372/2001, 12731/2002, 14161/2003, 2656/2007.

Sentenza n. 2843/2018, del 11.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti.

IVA - caparra confirmatoria - esclusione dal campo di applicazione dell'imposta - consegue.
Caparra confirmatoria - riqualificazione come anticipo del prezzo - onere probatorio - spetta all'Ufficio.

È esclusa dal campo di applicazione IVA la caparra confirmatoria versata a garanzia del buon esito di una operazione commerciale non potendo essa essere riqualificata come anticipo del prezzo pattuito qualora tale diversa definizione non trovi suffragio su documenti e prove producibili in giudizio. (Nel caso di specie la prestazione pecuniaria era stata effettuata nel quadro di un contratto di permuta immobiliare l'ufficio riteneva che la caparra versata fosse in realtà un anticipo del prezzo pattuito fra le parti).

art. 1835 Cod. civ.

Sentenza n. 2851/2018, del 11.12.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Mario Rossi, Relatore: Mario Rossi.

Accertamento sintetico - cd. "redditometro" - presunzione iuris tantum - è tale - prova contraria - spetta al contribuente.

Cd. "redditometro" - prova contraria - disponibilità di reddito di altri membri del nucleo familiare - prova della redditività - è necessaria.

L'applicazione dell'accertamento sintetico mediante cd. "redditometro" non determina una presunzione semplice di maggiori redditi, quanto una legale relativa (*iuris tantum*) ribaltando l'onere della prova in capo al contribuente.

Il contribuente non può superare l'onere probatorio attribuito dall'applicazione del cd. "redditometro" sostenendo che la maggiore capacità contributiva sia ascrivibile ad altri membri del nucleo familiare (nel caso di specie, i figli) qualora contestualmente non provi documentalmente la redditività degli stessi, e dunque la loro capacità di far fronte alle maggiori spese così come rilevate dallo strumento accertativo.

d.l. n. 78/2010, art. 22, co. 1; d.P.R. n. 600/1973, art. 38.

Cass. 9539/2013, 14434/2010, 9539/2013.

Sentenza n. 2852/2018, del 12.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Cesare Lamberti.

IVA - cessioni circolari - *ratio* - incentivo commerciale - *rebate* - frode - non sussiste - diritto alla detrazione permanente.

È fondata economicamente l'operazione commerciale in forza della quale due operatori economici appartenenti allo stesso gruppo vendono fra di loro gli stessi beni in un periodo di tempo straordinariamente limitato, per lo stesso corrispettivo, concretizzando una operazione circolare (non fraudolenta) qualora tale operazione permetta uno di loro di beneficiare di un incentivo alle vendite promesso da un soggetto terzo non residente (cd. *rebate*).

d.P.R. n. 633/1972, art. 21; d.lgs. n. 167/2017; d. lgs. n. 471/1997, art. 6.

Sentenza n. 2853/2018, del 11.12.2018, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Luca Tampieri.

ICI - fabbricato rurale non accatastato - debenza - circostanze del caso concreto - rilevano - attività effettivamente esercitata - rileva.

Non è dovuta ICI fabbricati rurali che siano accatastati come tali restando precluso in merito a un ulteriore accertamento salva la contestazione dell'accatastamento nella pertinente categoria.

La natura rurale di un fabbricato non ancora accatastato deve essere accertata, *ratione temporis*, sulla base delle circostanze del caso concreto posto per un successivo accatastamento formale in siffatta categoria non svolge efficacia retroattiva.

d.l. n. 20/2008, art. 23, co. 1 *bis*; d.l. n. 5877/1993, art. 9; d.l. n. 159/2007, art. 42 *bis*; d.P.R. n. 917/1986, art. 29; art. 2135 Cod. civ.

Cass. SS. UU. 18565/2009.

Sentenza n. 2856/2018, del 14.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti.

Processo tributario - omessa discussione in pubblica udienza - nullità della sentenza - rinvio in primo grado - non consegue - ragionevole durata del processo - prevale.

In tema di contenzioso tributario, la trattazione del ricorso in pubblica udienza in mancanza di una parte, integra una nullità processuale che, pur travolgendo la sentenza emessa per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta in appello, la "retrocessione" del giudizio CTP di competenza, poiché tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59 d. lgs. 546/92 anche perché l'appello costituisce, un gravame generale a carattere sostitutivo che impone al giudice

di appello a pronunciarsi e quindi decidere sul merito della controversia, atteso che il principio costituzionale della ragionevole durata del processo impedisce di adottare decisioni che comportino l'allungamento dei tempi di giudizio.

d.P.R. n. 600/1973, art. 41 bis; d.lgs. n. 546/1992, artt. 50 e 59.

Cass. 3559/2010, 14392/2011.

Sentenza n. 2857/2018, del 14.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti.

Giurisdizione tributaria - fermo amministrativo - sanzioni amministrative - violazione al Codice della strada - non sussiste - Giudice di pace - ha giurisdizione.

La giurisdizione sulle controversie riguardanti il preavviso di fermo amministrativo applicabile a fronte della riscossione di sanzioni amministrative per la violazione al codice della strada non spetta alla commissione tributaria, ma il giudice di pace territorialmente competente.

r.d. n. 639/20109, art. 2; l. n.689/1981, art. 22 e 22 bis; d. lgs. n. 150/2011, artt. 6 e 7.

Cass. 16858/2011, 24091/2018.

Sentenza n. 2860/2018, del 14.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Giorgio Grandinetti.

Imposta sul reddito - oneri deducibili - contributi a consorzi di bonifica - sono tali - diniego di deduzione - presupposto - onere della prova - spetta all'Ufficio.

L'inclusione dei contributi consortili nella ordinaria determinazione delle tariffe d'estimo costituisce una eccezione alla regola, che deve essere dedotta e dimostrata dalla parte interessata e, quindi, dall'Ente impositore che neghi la deducibilità di tali spese dal reddito complessivo per avvenuta considerazione nella tariffa d'estimo applicata allo specifico terreno.

d.P.R. n. 917/1986, art. 10, co. 1, lett. a.

Cass. 5498/2017.

Sentenza n. 2861/2018, del 14.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Giorgio Grandinetti.

ICI - IMU - immobili agricoli - proventi da locazione superiori a proventi agrari - agevolazione - non spetta.

Non beneficia delle agevolazioni previste a fini ICI e IMU il contribuente che tragga dalla sua proprietà agricola proventi maggiori dalla locazione di immobili rispetto a quelli derivanti dall'attività agraria propriamente detta.

A nulla rileva in questo senso l'avanzata età del contribuente e lo stato di abbandono dei terreni. Per converso ciò conferma *a contrario* il fatto che l'attività contadina su di essi era di fatto scemata e che quindi i benefici non dovevano essere riconosciuti.

d.lgs. n. 504/1992, art. 9.

Cass. 13391/2016.

Sentenza n. 2865/2018, del 17.12.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Valerio Bolognesi.

Accertamento - d.P.R. 600/73, art. 32 - presunzione - applicabilità - lavoro dipendente - non conseg. Movimentazioni bancarie - prova di non redditività - cessione di beni di proprietà - è sufficiente

La presunzione di cui all'articolo 32 del d.P.R. 600 non trova applicazione alle persone fisiche che non siano imprenditori commerciali o liberi professionisti, e nei cui confronti l'Ufficio abbia rilevato movimentazioni bancarie asseritamente ingiustificate.

In tale contesto il contribuente può fornire prova convincente esibendo ricevuta del pagamento ricevuto o copia degli strumenti utilizzati (nel caso di specie, è stata esibita copia degli assegni bancari spiccati) ed asserendo che i proventi in questione derivino dalla cessione di beni di proprietà, senza che sia necessario per il medesimo specificare in modo puntuale la causa attributiva o il contesto della cessione.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32.

Sentenza n. 2870/2018, del 17.12.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Valerio Bolognesi.

IVA - plafond - formazione - cessione all'esportazione - contestazione specifica - è necessaria.

Qualora l'ufficio ritenga che specifiche cessioni non rientrino nella formazione del plafond IVA del contribuente in quanto non equiparabili alla cessione all'esportazione o alle operazioni a questi assimilate, ha l'onere di individuarle in modo specifico e di argomentare in modo puntuale le ragioni secondo le quali le medesime operazioni non possono essere ascritte a quelle previste dal legislatore. (Nel caso di specie il contribuente vendeva apparecchiature edili a un committente straniero, curando all'estero la spedizione e la posa in opera. L'ufficio riteneva che queste operazioni non potessero essere assimilate alle cessioni all'esportazione in quanto i beni venduti erano oggetto di assemblaggio all'estero, e quindi l'operazione in sé e per sé considerata dovesse essere esclusa dal campo di applicazione IVA in difetto del requisito di territorialità).

d.P.R. n. 600/1973, art. 43; d.P.R. n. 633/1972, artt. 8, 8 bis, 57

Cass. 7500/2018.

Sentenza n. 2875/2018, del 17.12.2018, Sez. 06 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Francesco Caruso.

Processo tributario - revocazione - refuso materiale - Equitalia Nord - Equitalia Centro - non rileva.

La competenza territoriale degli uffici di riscossione si cristallizza al momento della formazione dei ruoli e della consegna degli stessi ai concessionari secondo quanto previsto dagli art 12 e 24 d.P.R. 602/73.

Non può essere considerato errore revocatorio quello che si sostanzia in un mero refuso materiale là ove nella cartella notificata in luogo di Equitalia Nord viene indicato Equitalia centro.

art. 395 co. 1 e 4 c.p.c.; d.lgs. n. 546/1992, art. 64; d.P.R. n. 602/1973, art. 12 e 24.

Sentenza n. 2879/2018, del 17.12.2018, Sez. 06 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Giovanni Scialpi.

IVA - subappalto edile - applicazione - *reverse charge* - inversione contabile - prova dei presupposti - spetta al contribuente.

Spetta al contribuente che abbia applicato l'imposta sul valore aggiunto mediante il meccanismo della cd. "inversione contabile" (*reverse charge*) la prova puntuale del fatto che l'operazione posta in essere rientri tra quelle previste dalla legge in ragione della eccezionalità del suddetto regime. (Nel caso di specie si trattava di opere asseritamente eseguite nell'ambito di subappalti nel settore dell'edilizia nel caso in questione la commissione tributaria ha sancito che è onere del contribuente fornire prova documentale del rispetto di tutti i requisiti previsti dalla legge Ivi inclusi i tipi di servizi erogati e i codici ATECO delle imprese).

d.P.R. n. 633/1972, art. 21.

Cass. 16477/2004.

Sentenza n. 2880/2018, del 17.12.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Giovanni Scialpi.

Sanzioni amministrative tributarie - disapplicazione - reato commesso da professionista mandatario - è tale - omessa condanna - applicazione delle sanzioni - consegue.

Le sanzioni amministrative tributarie previste per una violazione di legge non sono applicate al contribuente a condizione dell'accertamento di un reato specifico a carico del professionista, cui avesse conferito specifico mandato di assistenza, subordinatamente all'accertamento definitivo con sentenza divenuta irrevocabile della responsabilità professionale.

l. n. 423/1995 art. 1; d.lgs. n. 472/1997, art. 6.

Cass. 884/2009.

Sentenza n. 2882/2018, del 13.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Processo tributario - giudice cliente del ricorrente - obbligo di astensione - non sussiste - inopportunità - è tale.

Accertamento - studi di settore - riscontro in sede di contraddittorio procedimentale - legittimità - consegue.

Non è obbligato ad astenersi dal giudizio il giudice della commissione che, in pendenza della controversia, sia cliente dell'impresa che avanzato ricorso.

È esente da ogni censura in punto di diritto l'atto di accertamento che rafforzi le risultanze derivanti dagli studi di settore con un rilievo puntuale di fatti di gestione anomali che siano stati successivamente oggetto di approfondite discussioni in sede di contraddittorio procedimentale.

d. lgs. n. 546/1992, art. 7; d.P.R. n. 633/1972, art. 52; d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d; d.l. n. 331/1993, art 62 *sexies*.

Sentenza n. 2885/2018, del 13.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Accertamento - attività di verifica - società già cancellata dal registro delle imprese - nullità dell'atto impositivo successivo - consegue.

È nulla l'attività di verifica che si concretizza in un processo verbale di constatazione e quindi anche successivo avviso di accertamento, che si rivolgono ad una società già cancellata dal registro delle imprese al momento dell'avvio delle suddette attività e prima dell'entrata in vigore della novella del 2014.

d.P.R. n. 600/1973, artt. 36, 39 e 42; d.lgs. n. 175/2014, art. 28, co. 4.

Cass. 6743/2015, 5736/2016.

Sentenza n. 2889/2018, del 13.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Imposta di registro - retrocessione di terreno acquistato - prezzo sensibilmente inferiore - valore inferiore - giustificazione - fallimento di attività commerciale - è tale.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il sensibile decremento di valore della retrocessione di un terreno all'originario dante causa rispetto al valore della prima vendita può essere giustificato dal fallimento del primo acquirente, e successivo venditore, nell'avvio di un'impresa commerciale, che ha reso necessario liquidare i cespiti in breve tempo, qualora tali circostanze siano puntualmente comprovate in modo convincente dal contribuente in ambito processuale. (Nel caso di specie il contribuente aveva acquistato un ampio apprezzamento di terreno per ivi installare un impianto fotovoltaico a terra che non era tuttavia stato in grado di portare a termine di cui la retrocessione del terreno e il tentativo di recupero di liquidità).

d.P.R. n. 131/1986, artt. 51 e 52.

Sentenza n. 2891/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini.

Accertamento - analitico-induttivo - prova dell'inerenza del costo - spetta al contribuente.

Accertamento induttivo - inerenza del costo - va provata dal contribuente - riconoscimento automatico - non sussiste.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili.

A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. Ne scaturisce che i costi, per essere ammessi in deduzione quali componenti negativi del reddito di impresa, devono soddisfare i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità: detto principio opera anche in caso di accertamento induttivo.

L'accertamento induttivo di maggiori ricavi non comporta, infatti, come conseguenza automatica, il riconoscimento, peraltro con determinazione in via forfettaria, anche degli elementi negativi di reddito, che in tanto vanno riconosciuti in quanto il contribuente ne abbia dato effettivamente prova, risultando quindi la certezza ed inerenza all'attività d'impresa dei relativi costi.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d e art. 39, co. 2; art.140 c.p.c.; d.P.R. n. 917/1986, art. 109.

Cass. 13300/2017, 21184/2014, 9888/2017, 3305/2009, 1709/2007, 6650/2006.

Sentenza n. 2893/2018, del 13.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Processo tributario - avviso di presa di carico - atto autonomamente impugnabile - è tale - elencazione di cui all'art 19 d.lgs. 546/92 - non è tassativa.

L'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. 546/92 non è da intendersi come tassativa. In ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della Pubblica amministrazione, ogni atto adottato dall'ente impositore che porti a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa. Ne deriva che anche un avviso di presa di carico notificato da Equitalia spa è suscettibile di autonomo gravame.

d.lgs. n. 546/1992, art. 19.

Cass. 3315/2016, 1505/2017.

Sentenza n. 2899/2018, del 13.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Sandro Labanti.

Imposta di registro - fallimento - cessione di crediti - decreto tribunale fallimentare - obbligo di ulteriore comunicazione all'Amministrazione - non sussiste - provvedimento dell'autorità giurisdizionale - è sufficiente.

A fronte di trasferimento di crediti nel quadro di una procedura fallimentare, e per decreto del Tribunale civile, non sussistono obblighi ulteriori in capo al contribuente di denuncia alla Amministrazione finanziaria in merito all'effettivo ammontare dei crediti stessi posto che il provvedimento giurisdizionale registrato in misura fissa è già di per sé sufficiente a rendere edotta l'agenzia delle Esatto ammontare della pretesa creditoria.

d.l. n. 194/2009, art. 2; d.P.R. n. 131/1986, artt. 6 e 19, Tariffa Parte I art. 8.

Sentenza n. 2901/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Processo tributario - società a ristretta base sociale - socio - litisconsorzio necessario - non sussiste.

Operazione commerciale - pubblicità - inesistenza oggettiva - dichiarazioni di terzi - abnormità dei corrispettivi - presunzioni - sono tali- onere della prova - spetta al contribuente.

Non sussiste ipotesi di litisconsorzio necessario tra società di capitali a ristretta base sociale e soci di quest'ultima diversamente da quanto accade per le società di persone.

L'inesistenza oggettiva di prestazioni di servizi pubblicitarie può essere presunta da parte dell'ufficio sulla base di dichiarazioni di terzi corroborate dalla oggettiva abnormità dei corrispettivi pretesi per l'attività promozionale rispetto a quelli normalmente praticati sul mercato (nel caso di specie l'incremento era pari al 658% rispetto a quello normale).

d.lgs. n. 472/1997, art. 12.

Sentenza n. 2902/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

ICI - fabbricato agricolo condotto da coltivatore - esenzione - consegua - lavori di ristrutturazione - non rilevano.

Resta esente da ICI l'immobile a uso agricolo ristrutturato dal coltivatore, presso il quale quest'ultimo ha trasferito la propria residenza così come permane l'esenzione nei confronti del terreno agricolo ad esso adiacente, restando fermo che è la condizione soggettiva del possessore del terreno che ne condiziona l'assoggettamento ad imposta (o, in questo caso, l'esenzione).

I lavori di ristrutturazione di un immobile non possono mai essere qualificati, giusto il disposto della l.457/78, art. 31,lett.b),come "manutenzione straordinaria": ciò indipendentemente dalla dizione semantica utilizzata negli atti autorizzativi o concessori.

d.lgs. n. 504/1992, artt. 2 e 9, co. 1; l. n. 457/1978, art. 31, co. b.

Cass. 12417/2011.

Sentenza n. 2903/2018, del 17.12.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - pagamento del notaio - definizione della pretesa - è tale - ricorso dei contribuenti - non è ammissibile - art. 1292 Cod. civ. - principio - si applica.

In tema di imposta di registro è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta nei confronti del notaio che ha registrato l'atto, mentre non vi è obbligo di notificare l'avviso anche agli altri soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione.

Il pagamento effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti degli altri obbligati, i quali non possono chiedere il rimborso dell'imposta pagata in virtù del consolidamento della pretesa tributaria."

art. 1292 Cod. civ.; artt. 81 e 100 c.p.c.; d.P.R. n. 131/1986, art. 57.

Cass. n.23230/2017.

Sentenza n. 2904/2018, del 17.12.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Istituto di credito - fondo pensione - anno 2005 - ritenuta alla fonte - è legittima.

Il Fondo Pensione di un istituto di credito, in quanto iscritto all'Albo dei fondi presso la COVIP, assoggettato alla sua vigilanza, costituisce una forma di previdenza complementare, concretizzandosi in una prestazione in forma di rendita realizzata in modo volontario, con lo scopo di integrare la pensione pubblica, per cui la ritenuta operata dalla banca in sede di liquidazione del fondo pensione integrativo al dipendente è legittima (*ratione temporis*, N.d.M.), essendo fiscalmente esenti a norma dell'art.48 del d.P.R. 917/86 vigente soltanto i contributi previdenziali obbligatori che sono solo quelli versati in ottemperanza a precise disposizioni di legge nei confronti dell'INPS (nel caso di specie il rimborso riguardava l'annualità 2005).

d.P.R. n. 917/1986, art. 17, co. 2.

Cass. 5144/2018.

Sentenza n. 2906/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Accertamento - società a ristretta base partecipativa - distribuzione degli utili ai soci - presunzione semplice - è tale - necessità di ulteriori riscontri - consegue.

Accertamento - verifica presupposta a soggetti terzi - diritto di accesso del contribuente - sussiste - diritto di difesa - va tutelato.

La presunzione standard di distribuzione ai soci dei profitti occulti accertati in capo alla società di capitali a ristretta base partecipativa è una presunzione semplice che deve essere accompagnata dal requisito della gravità, precisione e concordanza per assurgere al grado di "*praesumptio juris*", non essendo sufficiente la mera applicazione automatica dell'unica presunzione della ristretta compagine coniugale senza allegare ulteriori "fatti indice" od elementi indiziari relativi al socio e senza esporre il criterio inferenziale.

Qualora la asserita evasione fiscale da parte della società derivi da comportamento illecito da parte di soggetti terzi, anch'essi sottoposti a verifica (nel caso di specie trattavasi di fatture ricevute per operazioni inesistenti), il contribuente ha diritto ad accedere agli atti procedurali della verifica presupposti per poter esercitare appieno il proprio diritto di difesa.

Sentenza n. 2907/2018, del 17.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello.

Accertamento - società - cancellazione dal registro delle imprese - effetto ai fini tributari - decorso di cinque anni - è tale.

Accertamento - società - sopravvivenza ai fini tributari - decreto cd. "semplificazioni" d.lgs. 175/14 - norma di interpretazione autentica - non è tale - efficacia retroattiva - non sussiste.

A seguito della cancellazione dal Registro delle imprese, la società deve intendersi estinta anche in presenza di crediti rimasti insoddisfatti e di rapporti giuridici non ancora definiti. A seguito della cancellazione, l'ente da soggetto esistente, diviene totalmente inesistente ed è, pertanto, privo di legittimazione sostanziale e processuale dal punto di vista commercialistico.

Nella prospettiva tributaria invece, a seguito del decreto cd. "semplificazioni" (d. lgs. 175/14, che non ha efficacia retroattiva) si è determinato un vero e proprio doppio binario per le società: da un lato, considerata estinta per il diritto civile mentre dall'altro, perfettamente operativa per quanto riguarda tributi e contributi per cinque anni dalla sua cancellazione, non solo in relazione all'accertamento, ma anche per quanto concerne il contenzioso dinanzi alle Commissioni Tributarie.

art. 2495 Cod. civ.; d. lgs. n. 175/2014, art. 28, co. 4.

Cass. SS. UU. 4060/2010, 4061/2010 e 4062/2010; Cass. 6743/2015.

Sentenza n. 2910/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta unica sulle scommesse sportive - soggetto non residente - responsabilità del broker e del centro trasmissione dati - sussiste - limitazione della responsabilità alle provvigioni percepite - non sussiste.

L'imposta unica è dovuta ancorché la raccolta delle giocate, compresa quella a distanza, avvenga in assenza, ovvero di inefficacia della concessione rilasciata dall'AAMS (nel caso di specie la società era residente a Malta ma si avvaleva di broker e di centri di trasmissione dati in Italia che sono considerati entrambi responsabili d'imposta per l'intero ammontare del tributo dovuto ancorché superiore come importo alle eventuali provvigioni garantite ed effettivamente percepite).

d. lgs. n.504/1998, art. 1; d. lgs. n. 472/1997, art. 6, co. 2; d.l. n. 98/2011, art. 24, co. 10.

C. cost. 27/2018; Cass. 106/2015.

Sentenza n. 2911/2018, del 17.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Antonella Ioffredi.

Accertamento - redditometro - presunzione legale di capacità contributiva - è tale - potere del giudice di ricalcolare il reddito sintetico - non sussiste.

Redditometro - prova contraria - nucleo familiare - necessità di dimostrare gli effettivi pagamenti - sussiste - richiamo alla solidarietà familiare - non è sufficiente.

Le presunzioni recate dallo strumento di accertamento sintetico cd. "Redditometro" hanno la valenza di presunzioni legali di capacità contributiva. Ne consegue che il giudice tributario non ha il potere di rideterminare il reddito una volta che abbia accertato la sussistenza dei parametri individuati dal legislatore o dal decreto ministeriale di attuazione della disciplina. Non è pertanto possibile in ossequio a valutazioni di matrice equitativa ridurre in modo forfettario le risultanze cd. "redditometriche".

Qualora il contribuente intenda sostenere che la maggiore disponibilità economica individuata dallo strumento accertativo sia in realtà ascrivibile ad altri membri del suo nucleo familiare, ha altresì l'obbligo di provare l'effettivo pagamento da parte di questi ultimi di canoni di locazione o di altre spese nel suo personale interesse, senza limitarsi ad un richiamo generico al concetto di nucleo familiare

d.P.R. n. 600/1973, art. 38; art. 2728 Cod.civ.

Cass. 17487/2016, 16284/2007, 21142/2016, 21442/2014, 17203/2006.

Sentenza n. 2913/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

IVA - fatture infragruppo per operazioni inesistenti - IVA di gruppo - debenza del tributo - art. 21, co. 7 d.P.R. 633/72 - permane.

Socio - rinuncia a credito - sopravvenienza passiva per la società partecipata - imputazione ad aumento di capitale - contesto fraudolento - illiceità - consegue - violazione dell'art. 53 della Costituzione - sussiste.

Resta comunque dovuto l'importo esposto come IVA in fatture emesse per operazioni inesistenti anche qualora queste ultime avvengano tra società facenti parte del medesimo gruppo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Ha natura abusiva e come tale viola l'art. 53 della Carta costituzionale l'operazione in forza della quale un socio rinuncia al credito nella società debitrice partecipata, imputando la sopravvenienza attiva ad aumento di capitale, qualora siffatta decisione si inquadri in un contesto di scelte fraudolente finalizzate tutte a ridurre in modo illecito il debito tributario di società facenti parte del medesimo gruppo.

d.P.R. n. 917/1986, art. 88, co. 4; d.P.R. n. 633/1972, art. 21, co. 7; l. n. 23/2014, art. 13.

Sentenza n. 2915/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Associazione sportiva dilettantistica - ASD - ricezione somme in contanti - decadenza dal regime fiscale - automatismo - non sussiste - contraddittorio nell'attività di verifica - è necessario.

Associazione non riconosciuta - ASD - responsabilità degli organi apicali - effettività attività gestoria - è necessaria.

Un'associazione sportiva dilettantistica non decade dal regime fiscale di favore previsto dalla legge per il solo fatto di avere accreditato somme ricevute in contanti sul proprio conto corrente. A tal fine infatti è necessario che l'Ufficio proceda in contraddittorio con quest'ultima per individuare la fonte effettiva degli accrediti, e che tenga conto nell'atto di accertamento delle giustificazioni addotte dalla Associazione stessa argomentandone l'eventuale inattendibilità (nel caso di specie l'associazione aveva sostenuto trattarsi di quote associative - di importo modesto - versate dagli iscritti: l'Ufficio aveva lasciato priva di riscontro tale affermazione)

La responsabilità personale e solidale prevista dall'art.38 Cod. civ., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi. Ne consegue che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse della associazione (nel caso di specie il Presidente di quest'ultima aveva sostenuto che nel periodo oggetto di accertamento egli svolgeva mera attività ausiliaria).

l. n. 133/1999, art. 25, co. 5; l. n. 381/1991; d.P.R. n. 917/1986, art. 145.

Cass. 19486/2009, 20485/2013, 12473/2015.

Sentenza n. 2916/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

IRAP - attività professionale specialistica - utilizzo di beni strumentali di elevato valore - necessità delle attrezzature - autonoma organizzazione - non sussiste - rimborso del tributo - è dovuto.

Non realizza il presupposto IRAP il medico specializzato che svolge la sua attività professionale senza l'ausilio di collaboratori ma con l'utilizzo di beni strumentali di elevato valore giustificato dalla natura della professione svolta (nel caso di specie trattasi di cardiologo).

Il concetto di autonoma organizzazione deve essere declinato in base alla specifica attività posta in essere dal contribuente: ne consegue che l'organizzazione di beni ad elevatissimo valore individuale può essere tuttavia trascurabile qualora l'impiego di quelle attrezzature sia necessario ed indefettibile per lo svolgimento della professione.

C. cost. 156/2015.

Sentenza n. 2917/2018, del 17.12.2018, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di pubblicità - supporto pubblicitario unico -messaggi plurimi - rilevanza della superficie del messaggio - rileva - dimensioni del mezzo meccanico di supporto - non rileva.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, l'art. 7, co. 1, d.lgs. 507/93, identifica il presupposto impositivo nel "mezzo pubblicitario", inteso come qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni e servizi e di migliorare l'immagine aziendale in collegamento inscindibile con la forma adoperata con la divulgazione, con la conseguenza che, nell'ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti aziende diverse, collocati su un unico pannello, il tributo deve essere determinato in base alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo (nel caso di specie verosimilmente trattasi di cartelloni pubblicitari rotanti, N.d.M.).

d. lgs. n. 507/1993, artt. 6, co. 2 e 7, co. 1.

Cass. 10459/2018, 252/2013.

Sentenza n. 2917/2018, del 17.12.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Stefano Marinelli.

Concessionario della riscossione - notifica atti mediante servizio postale - è possibile - ufficiale giudiziario - non è necessario.

Non è necessario per il concessionario della riscossione procedere a notifica di un atto attraverso ufficiale giudiziario essendo sufficiente A tal fine il servizio postale.

E comunque possibile per il concessionario della riscossione procedere ad iscrizione di ipoteca nei confronti di un bene immobile comunque impignorabile attesa la funzione di garanzia che tale formalità assolve.

l. n. 212/2000, art. 7; d.P.R. n. 602/1973, artt. 50, 76.

Cass. 25705/2013, 15746/2012, 270/2012.

Sentenza n. 2919/2018, del 17.12.2018, Sez. 09
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Stefano Marinelli.

Accertamento - cassamento immobiliare - rettifica da parte dell'ufficio - motivazione specifica - è necessaria - riscontro delle eccezioni del contribuente - è doveroso - omissione - nullità dell'atto -consegue.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica del valore economico dei bei classati.

In caso contrario, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.

d.l. n. 16/1993, art. 2; d.m. n. 701/1994.

Cass. 2290/2017, 12389/2018, 12497/2016, 23237/2014, 3394/2014.

Sentenza n. 2920/2018, del 17.12.2018, Sez. 06
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini.

Processo tributario - revocazione - identità dei fatti - apprezzamento diametralmente diverso - consegue - diversità di periodi d'imposta - non rileva.

L'impugnazione per revocazione è proponibile se la sentenza è contraria ad altra precedente avente tra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione va interpretato nel senso che ricorre tale ipotesi di revocazione qualora l'eccezione di giudicato esterno non sia stata proposta davanti al giudice che abbia pronunciato la sentenza revocanda. Se invece il giudice di merito ha trascurato di considerare la predetta eccezione, ricorre un vizio di motivazione denunciabile ex art. 360, n. 5, c.p.c. Resta revocabile una sentenza qualora abbia interpretato in modo diametralmente diverso i medesimi fatti istruttori nella loro assoluta oggettività che abbiano già portato a un giudicato diverso in altro periodo d'imposta.

artt. 360, 395 c.p.c.

Cass. 2131/1996.

Sentenza n. 2921/2018, del 17.12.2018, Sez. 06
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini.

Sanzioni amministrative - contribuente - disapplicazione - responsabilità di terzi - deve essere provata.

Processo tributario - assenza personale del contribuente - elemento sintomatico di negligenza - è tale.

Il contribuente non è responsabile e non può essere sanzionato in via amministrativa per le violazioni commesse qualora di alla prova che le omissioni o le violazioni siano in realtà assolutamente imputabili a terzi e non dipendenti dalla sua condotta anche omissiva.

Dall'assenza del contribuente alla pubblica udienza possono essere desunti elementi presuntivi tali da fare ipotizzare un suo disinteresse al contenzioso e quindi anche un previo comportamento negligente in sede procedimentale, e quindi una *culpa in vigilando*.

l. n. 423/1995, art. 1; d. lgs. n. 472/1997, art. 6, co. 3.

Sentenza n. 2922/2018, del 17.12.2018, Sez. 06
Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini.

Cessione di immobile - riqualificazione in cessione di terreno edificabile - non è possibile - rilevanza degli intendimenti delle parti - non sussiste.

La cessione di un fabbricato non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile da parte dell'Amministrazione finanziaria: ciò a prescindere dagli intendimenti delle parti manifestati in sede negoziale.

d.P.R. n. 917/1986, artt. 17, co. 1 lett. g-bis e 67, co. 1, lett. b.

Sentenza n. 2924/2018, del 19.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Block, Relatore: Gian Luca Petraghani Gelosi.

Cartella esattoriale - notifica a mezzo posta - è possibile - relata di notifica - non è necessaria.
Processo tributario - vizi di notifica di atto del procedimento - raggiungimento dello scopo - effetto sanante - consegue - querela di falso - è inammissibile.

La notificazione a mezzo posta della cartella esattoriale può essere eseguita anche mediante invio di lettera raccomandata A/R senza necessità di relata di notifica.

In tema di notificazione a mezzo posta degli atti processuali, in caso di consegna del piego a persona diversa dal destinatario dell'atto, la mancata prova dell'avvenuta spedizione della cd. raccomandata informativa determina non l'inesistenza, bensì la nullità della notifica dell'atto di appello, suscettibile di sanatoria *'ex tunc'* per raggiungimento dello scopo nel caso di costituzione dell'appellato, anche se effettuata al solo fine di eccepire la nullità. Ne consegue altresì l'inammissibilità di querela di falso per effettivo raggiungimento della conoscenza dell'atto da parte del contribuente.

d.P.R. n. 602/1973, art. 25; l. n. 212/2000, artt. 7 e 17; d.m. n. 132/1999; d.lgs. n. 546/1992, art. 52.

Cass. SS. UU. 19071/2016; Cass. 16488/2016, 24823/2016, 17198/2017, 21177/2014.

Sentenza n. 2926/2018, del 19.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Block, Relatore: Gian Luca Petraghani Gelosi.

Accertamento - cessione di immobili - corrispettivo inferiore a quello di mercato - divergenza rispetto ad indici OMI - rispetto di convenzione edile con ente territoriale - è ragionevole - recupero di maggiore imposta - non consegue.

Convenzione edilizia - vincolatività per l'Ufficio - non sussiste - elemento sintomatico di genuinità dell'operazione - è tale.

La cessione di numerosi fabbricati da parte di una società immobiliare per un corrispettivo inferiore rispetto a quello di mercato e divergente rispetto agli indici OMI può tuttavia essere considerata non elusiva qualora si inserisca in un complesso quadro di edilizia convenzionata popolare formalizzato attraverso convenzione con il comune in cui gli stessi immobili sono localizzati.

Ancorché non vincolante per l'Amministrazione finanziaria la convenzione edilizia conclusa dal contribuente con un ente territoriale costituisce elemento sintomatico convincente della

ragionevolezza dell'operazione commerciale e della attendibilità delle cifre rappresentate nei contratti di compravendita. Ciò anche nel caso in cui il margine di ricarico per l'immobiliare venditrice sia sensibilmente inferiore rispetto a quello ordinario prevedibile per quella fascia di mercato.

d.P.R. n. 600/1973, art. 39.

Cass. 9474/2017.

Sentenza n. 2927/2018, del 19.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Maurizio Block, Relatore: Gian Luca Petragani Gelosi.

ICI - errore di scienza - emendabilità - è possibile - obbligo di informazione e motivazione nei confronti l'Ufficio - sussiste.

Ai fini dell'applicazione dell'ICI un errore di scienza eventualmente commesso dal contribuente nella qualificazione di un terreno può essere sempre da quest'ultimo emendato, purché egli illustri all'Amministrazione finanziaria competente le ragioni dell'errore, e la correttezza della diversa qualificazione del terreno stesso.

In mancanza di tale chiarimento, trova conferma il regime tributario normalmente applicato all'immobile di riferimento nei periodi d'imposta pregressi. (Nel caso di specie il contribuente aveva per diversi anni versato l'ICI per un suo terreno, ritenendolo di natura edificabile: avvedutosi dell'errore, aveva cessato il versamento periodico del tributo senza informare l'Ufficio tributi).

d.lgs. n. 504/1992, art. 7.

Cass. 2926/2010.

Sentenza n. 2929/2018, del 17.12.2018, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi.

Contratto di agenzia - pagamento - ritenuta a titolo d'acconto - si applica - omessa indicazione in fattura - non rileva.

Ritenuta a titolo d'acconto - omissione - effettivo versamento da parte del sostituito - non rileva - debenza dell'importo - permane - sanzioni amministrative - conseguono.

La stipula di un contratto di agenzia obbliga il committente ad effettuare ritenute alla fonte a titolo d'acconto a fronte degli emolumenti versati ai suoi agenti e ancor che questi ultimi in fattura non avessero esposto l'ammontare della ritenuta stessa.

L'effettivo assolvimento dell'imposta sul reddito da parte dei singoli agenti non fa venire meno la responsabilità del sostituito né tantomeno il suo obbligo al versamento a titolo d'acconto

d.P.R. n. 600/1973, art. 32.

Cass. 31028/2017.

Sentenza n. 2934/2018, del 20.12.2018, Sez. 13 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Alessandro Rizzieri.

Allevamento di cani - cessione - mancata correlazione con terreno - attività agricola - non è tale - attività commerciale - è tale - tassazione analitica dei proventi - consegue.

Svolge attività di impresa commerciale e non agricola l'allevatore che cresce un numero esiguo di cani (nella specie, inferiore a 30) e ne procede alla successiva vendita, senza dimostrare una connessione diretta fra allevamento della cucciolata e terreno di proprietà.

l. n. 349/1993, art. 2, co. 3; d.P.R. n. 917/1986, art. 55.

Cass. 8781/2001, 19564/2018, 13353/2018.

Sentenza n. 2935/2018, del 20.12.2018, Sez. 08 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Alessandro Alessandrini.

Reddito d'impresa - consulenza - costo - indicazione generica in fattura - mancanza di data certa nel contratto - conferma della veridicità in lettere commerciali - deducibilità - consegue.

Il costo sostenuto per una consulenza è deducibile dall'impresa che vi ha fatto fronte anche qualora manchi la data certa al contratto che lo determina, e perfino qualora esso sia esposto in modo assolutamente generico in fattura (nel caso di specie risultava assolutamente mancante l'oggetto specifico della consulenza).

Ciò a condizione che il rapporto commerciale fosse già radicato da tempo tra le parti e che da documentazione altra, ma pur sempre attendibile (nel caso di specie il contribuente aveva depositato il carteggio elettronico), risulti riscontrata e verificata l'attività rappresentata in fattura, e la congruità delle somme pattuite.

d.P.R. n. 917/1986, art. 109.

Cass. 18448/2018, 12168/2009, 4041/2015, 18448/2016, 16953/2013.

Sentenza n. 2936/2018, del 20.12.2018, Sez. 13 Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Bruno Lelli.

Studio di settore - attività antieconomica - margini di ricarico anomali - attendibilità dello strumento - consegue.

Attività di ristorazione - minor livello di ricavi - gestione da parte di personale asiatico - giustificazione - non è tale.

È attendibile lo studio di settore che trova conforto in una gestione oggettivamente anti economica del contribuente caratterizzata da margini di ricarico assolutamente anomali.

Il minor livello di ricavi caratterizzante il contribuente nel nell'esercizio del commerciale (nel caso di specie trattasi di un bar) in una località periferica non può trovare giustificazione alla luce della (asserita) maggiore riluttanza della clientela nel rivolgersi a personale asiatico per la fruizione di servizi di ristoro.

d.P.R. n. 600/1973, art. 32.

Sentenza n. 2939/2018, del 20.12.2018, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Presidente e Relatore: Alessandro Alessandrini.

Accise - omessa dichiarazione - omesso versamento dell'imposta - sanzioni - cumulo - è possibile.

Ai fini dell'applicazione delle accise la sanzione comminata per la mancata presentazione della dichiarazione non assorbe quella sancita per l'omesso versamento del tributo, con la conseguenza che ricorrendone i presupposti entrambe sono dovute.

Le due sanzioni, infatti, sono state irrogate in applicazione di due distinte disposizioni normative: l'una per infedele dichiarazione, ai sensi dell'art. 59 , co. 1, lett. c, d.lgs. 504/95, l'altra, per omesso versamento del tributo, ai sensi dell'art. 13, d.lgs. 471/97.

d.lgs. n. 504/95, artt. 56, co. 1 e 59, co. 1, lett. c; d. lgs. n. 471/1997, art. 13; d. lgs. n. 472/1997, 16, co. 3; d.P.R. n. 600/1973, art. 32.

CTR Emilia Romagna 271/2014.

**MASSIME DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE
PROVINCIALI**

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA

Presidente: Silvio Ignazio Silvestri

Responsabile del Massimario presso la CTP: Lorenzo De Lorenzis

Massimatore: Renato Sebastianelli

Sentenza n. 0009/2018, del 09.01.2018, Sez. 06

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore : Pierluigi Fugacci.

Accise -provvedimento sanzione- rispetto art. 3 DPR 277/2000 - onere della prova a carico del contribuente

Gli elementi previsti dall'art. 3 del Dpr 277/2000 in tema di diritto di compensazione dell'accisa derivante dal consumo di gasolio hanno natura tassativa e vincolante al fine di garantire la necessaria identità del mezzo rifornito e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività dell'impresa. In tema di fruizione di benefici agevolativi, l'onere della prova del relativo diritto grava sul soggetto contribuente che deve fornire la documentazione specifica citata all'art. 3 del DPR 277/2000.

D.P.R. n. 277/2000, art. 3.

Cass. n. 9652/2013.

Sentenza n. 0022/2018, del 12.01.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore: Lorenzo De Lorenzis.

Accise – provvedimento irrogazioni sanzioni- non è tale - debiti sorti prima del concordato- non estinguibili-nessun effetto- sanzionatorio.

I debiti sorti prima dell'apertura della procedura di concordato preventivo non sono estinguibili al di fuori del concordato e, conseguentemente, non possono derivare effetti di tipo sanzionatorio anche se previsti da norme di diritto pubblico, dovendosi valutare, alla luce dell'art.5 del D.Lgs. n.472/97, il comportamento tenuto dal debitore con riguardo all'intenzionalità dell'inadempimento correlato alla situazione di giuridica impossibilità di esecuzione del pagamento. Nel caso di specie, il debito è sorto in un momento antecedente alla procedura di concordato preventivo e la situazione finanziaria in cui è venuta a trovarsi la società non è da ricondurre a comportamenti attribuibili alla società stessa, ma è derivata da fatto altrui (nello specifico improvvisa mancata fornitura di gas da parte del grossista).

D. LGS 472/97 art. 5; D.LGS 504/95 art. 26 comma 13.

Cass. n. 24071/2011; n. 17078/2008; n. 4234/2006.

Sentenza n. 0049/2018, del 16.01.2018, Sez. 06

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Lorenzo De Lorenzis, Relatore: Maria Grazia Piccinini.

Sponsorizzazione - Associazione sportiva dilettantistica - ASD - rispetto del limite di € 200.000 - utilità - deducibilità - consegue - presunzione iuris et de iure di inerenza - sussiste - antieconomicità dell'operazione - non rileva.

La deducibilità per le spese di sponsorizzazione sostenute dall'impresa a favore di una associazione sportiva dilettantistica è sempre riconosciuta a condizione: (1) che il soggetto sponsorizzato sia effettivamente una Associazione sportiva dilettantistica (ASD) ex art. 90, co. 8, l. 289/02 (cd. Legge "Pescante"); (2) che sia rispettato il limite quantitativo annuo previsto per le sponsorizzazioni (€ 200.000 e € 400.000 dal 2017); (3) che l'attività di sponsorizzazione sia finalizzata a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor; (4) che tale attività sia stata effettivamente svolta.

Il ricorrere congiunto di questi quattro requisiti determina una presunzione legale assoluta di qualificazione, nei limiti suddetti, come spese di pubblicità: è pertanto la norma medesima a classificarla come inerente e congrua nell'esercizio dell'attività commerciale, senza che vi sia necessario riscontro. L'ufficio, di contro, non può utilizzare come prova la sola dimostrazione della determinazione della percentuale di indeducibilità dei costi pari alla sovrapproduzione media praticata da parte dell'Asd in assenza di correlazione tra i rapporti concretamente intercorsi con la ricorrente.

L. 289/02, art. 90.

Sentenza n. 0078/2018, del 23.01.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Stefano Brusati, Relatore: Maurizia Migliori.

IVA – avviso di accertamento- frode carosello - è necessario - onere della prova.

Nel caso di "frode carosello" l'Ufficio procedente che intende negare il diritto alla detrazione dell'IVA deve provare che il ricorrente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in un'evasione commessa dai fornitori e/o dai clienti intervenuti a monte e a valle nella catena di cessione. Nel caso di specie, il contribuente, di contro, ha provato di avere utilizzato la massima diligenza esigibile da un operatore commerciale medio del settore, in quanto ha effettuato le visure camerali, ha acquistato a prezzi di mercato, ha sempre ricevuto la merce con trasporti di primaria importanza e l'ha pagata con regolari bonifici.

Sentenza n. 0112/2018, del 29.01.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore: Egisto De Lullo.

Inerenza – generica descrizione dell'operazione in fattura – disconoscimento deducibilità del costo.

In presenza di contabilità attendibile, la fattura - redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto stabiliti dall'art. 21 DPR 633/1972 - costituisce strumento idoneo a rappresentare un costo sostenuto dall'impresa. Tuttavia, se la fattura reca una descrizione generica, tale elemento può essere considerato presuntivo per il disconoscimento della deduzione del relativo costo da parte del fisco, il quale potrebbe dunque richiedere l'esibizione di ulteriore documentazione probatoria. Il contribuente ha l'onere di dimostrare, alla luce del principio di inerenza, la sussistenza del titolo giustificativo dell'operazione oggetto di fatturazione.

D.P.R. n. 917/1986, art. 109, comma 5.

Cass. n. 7214/2015; n. 21184/2014.

Sentenza n. 0118/2018, del 24.01.2018, Sez. 04 **Commissione tributaria provinciale di Bologna** Presidente e Relatore: Marco D'Orazi.

Imposta di registro -conteggio per ogni atto impugnato - Irrogazione della sanzione - Entità della sanzione.

La norma di cui all'art. 10 bis della Legge 212 del 2000 sotto il profilo funzionale non si sostituisce, ma si aggiunge a quella di cui all'art. 20 del D.p.r. 131/1986. La presenza di una norma che ha funzione antielusiva non impedisce all'art. 20 del Tuir di operare nel proprio campo di applicazione, che è quello dell'interpretazione degli atti. Naturalmente se la corretta interpretazione dell'atto da registrare conduce anche ad esiti (indiretti) antielusivi, questi non possono essere penalizzati solo perché il sistema tributario prevede una norma antielusiva di carattere generale.

Legge 212 del 2000 art. 10 bis; DPR 131/1986, art. 20.

Sentenza n. 0242/2018, del 19.02.2018, Sez. 03 **Commissione tributaria provinciale di Bologna** Presidente: Alfredo Batticani; Relatore: Morris Buccelli.

Dichiarazione integrativa a favore - oltre termine.

Il D.L. 193/2016 all'art. 5, nel riscrivere la disciplina delle dichiarazioni integrative di cui all'art. 2 del DPR 322/1998, non prevede precisi termini temporali di applicazione. La norma richiamata deve pertanto considerarsi innovativa e non interpretativa e dunque non applicabile ai periodi d'imposta precedenti al 2015.

D.L. n. 193/2016 art. 5; DPR 322/1998 art. 2.

Sentenza n. 0285/2018, del 05.03.2018, Sez. 05

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Lanfranco Tonini, Relatore: Luciano Fanti.

Fattura - indicazione della prestazione effettuata - precisione - è necessaria - assoluta analiticità.

L'onere della prova, nel caso in cui dalle fatture non emerga con chiarezza la tipologia di servizio ricevuto, spetta al contribuente. Occorre presentare la documentazione necessaria a chiarire la reale consistenza e l'effettivo esercizio delle prestazioni fornite dalla ricorrente.

Sentenza n. 0345/2018, del 29.03.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Stefano Brusati, Relatore: Luciano Salsi.

Presunzione di cessione di beni – onere della prova – differenze inventariali.

In caso di riscontro di scostamenti tra magazzino fisico e contabile spetta al contribuente fornire la prova contraria dimostrando che tali differenze non sono assimilabili a cessioni di beni. Tale prova può essere fornita, come nel caso di specie, dalla dimostrazione della complessità nel gestire un magazzino in cui vengono registrate numerose e ripetute movimentazioni, in virtù di un procedimento di lavorazione e assemblaggio effettuato su una produzione di macchinari di grandi dimensioni.

D.P.R. n. 600/1973, art. 39; D.P.R. 441/1997, art.1, art.3.

Sentenza n. 0456/2018, del 14.05.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore: Lorenzo De Lorenzis.

IRES - cessione partecipazioni - mancanza del requisito di iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie - imposta sostitutiva- applicazione.

Il requisito per poter usufruire dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 19% sulla plusvalenza realizzata a seguito di cessione di partecipazione (art. 1 D.Lgs. 358/97) è l'iscrizione della partecipazione ceduta tra le immobilizzazioni finanziarie nei tre esercizi precedenti. Tale requisito deve essere soddisfatto alla data di cessione e, in mancanza, viene applicata l'imposta IRES vigente.

D.LGS 358/1997, art. 1.

Sentenza n. 0491/2018, del 17.05.2018, Sez. 05

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Lanfranco Tonini, Relatore: Fanti Luciano.

IRES -Avviso di accertamento- deducibilità ricavi s.r.l.- per competenza – non per cassa -art. 109 Tuir.

Nel caso di società di capitali non si può omettere la contabilizzazione di ricavi derivanti da servizi tipici della propria attività soltanto perché non riscossi. L'articolo 109 del Tuir, che definisce le norme generali sui componenti del reddito d'impresa, stabilisce - per le società di capitali - l'applicazione del criterio della competenza e non di quello di cassa. La ricorrente invece di non contabilizzare il ricavo avrebbe dovuto dimostrare la sussistenza della perdita su crediti subordinandola rigorosamente a requisiti di certezza e precisione (nel caso di specie non è avvenuto).

DPR 917/86, art. 109.

Sentenza n. 0500/2018, del 18.05.2018, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore : Marco Marulli.

Avviso di accertamento- sovrapproduzione- onere della prova.

Nel caso di sovrapproduzione occorre che l'ufficio motivi l'accertamento attraverso rilievi desumibili da presunzioni aventi i requisiti di cui all'art. 2729 cc. La ricostruzione dell'Ufficio, nel caso di specie, manca della necessaria coerenza probatoria in grado di legittimare la pretesa evasione impositiva; gli elementi a riscontro, pur allegati e per quanto significativi non riguardano direttamente la ricorrente bensì un fornitore.

Sentenza n. 0561/2018, del 06.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore: Silvio Ignazio Silvestri.

Contributo unificato - conteggio per ogni atto impugnato -appello - Entità della sanzione.

Nel caso di impugnazione di più atti con un unico ricorso, il calcolo del contributo unificato per scaglioni deve essere effettuato considerando il valore di ciascun atto impugnato anche con riguardo ai contenziosi presentati in appello. Risulta infatti improprio applicare l'art. 10 del c.p.c. in quanto, come noto, le disposizioni del Codice di Procedura Civile si applicano al processo tributario, ai sensi dell'art. 1 del D.lgs 546/1992, solo per quanto non disposto specificatamente in materia di processo tributario e solo se con esso compatibile.

Nella determinazione della sanzione per il mancato pagamento del contributo unificato occorre tener conto come criterio principale quello della gravità della violazione, della condotta dell'agente, dell'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché della sua personalità e delle condizioni economiche e sociali. Il solo ritardo nel pagamento del tributo non può essere considerato come criterio unico per quantificare la sanzione.

DPR. n. 115/2002 art. 13, comma 6 quarter; D.LGS n. 546/1992, art. 7.

Sentenza n. 0613/2018, del 20.06.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Lanfranco Tonini, Relatore: Morris Buccelli.

Imposta su pubblicità - accertamento - limite di esenzione - arrotondamento per eccesso - somma complessiva delle superfici imponibili.

Nel caso di pluralità di insegne, l'arrotondamento, in base al quale le superfici inferiori ad un metro quadrato si arrotondano per eccesso al metro quadrato e le frazioni di esso, oltre il primo, si arrotondano a mezzo metro quadrato, deve essere applicato solo alla somma complessiva delle superfici imponibili e non alla superficie di ogni singola insegna imponibile. Nella pratica, il calcolo della superficie imponibile deve essere sviluppato misurando le singole superfici senza arrotondamenti, sommando tali misurazioni e potendosi operare un arrotondamento finale al mezzo metro quadrato sulla somma così ottenuta.

D. LGS n. 507/1993, art. 7 comma 2.

Sentenza n. 0645/2018, del 14.05.2018, Sez. 06

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Francesco Mottola, Relatore: Maria Grazia Piccinini.

Tassa automobilistica- veicoli concessi in leasing – individuazione del soggetto passivo del tributo.

L'art. 7, comma 2 L. 99/2009 nel modificare l'art. 5 comma 32, DL 953/1982, secondo il tenore letterale della norma, non ha trasferito l'obbligo del pagamento della tassa automobilistica dal proprietario all'utilizzatore, ma ha esteso a partire dall'agosto del 2009 e fino al 31 dicembre 2015, la soggettività passiva agli utilizzatori dei veicoli concessi in leasing, potendo quindi la Regione rivolgersi indifferentemente a ciascuna delle parti del contratto di leasing per ottenere il pagamento della tassa.

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati a far data dal 1° gennaio 2016, la Legge 160/2016 pone l'obbligo di versamento della ridetta tassa a carico esclusivamente dell'utilizzatore.

Fra le sezioni della Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna è assente un orientamento univoco. In senso conforme si sono espresse le sentenze n. 2810/14/2018 e n. 2746/08/2018, in senso contrario si segnala la sentenza n. 1816/01/2018.

Sentenza n. 733/2018, del 03.09.2018, Sez. 06
Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore: Francesco Mottola.

Rimborso IVA – diniego annullato – carichi pendenti fiduciaria

Nel caso di rimborso IVA richiesto da società le cui quote sono intestate ad una società fiduciaria, l'eventuale diniego è legittimo solo in presenza di carichi pendenti iscritti a carico del fiduciante e non della fiduciaria. Nel caso di specie il diniego al rimborso è stato annullato in quanto i carichi pendenti erano riferiti esclusivamente alla fiduciaria. L'istituto dell'intestazione fiduciaria non modifica infatti il soggetto di imposta, che viene sempre e comunque identificato nel fiduciante, il quale risulta quindi essere il titolare effettivo del credito.

D. LGS. n. 472/1997 Art. 11, comma 1.

Sentenza n. 767/2018, del 21.09.2018, Sez. 03
Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Marco Marulli; Relatore: Massimo Felicani.

Omessa dichiarazione – mancato riconoscimento detrazioni – notifica avviso di accertamento – preclusione ravvedimento operoso

È legittimo il mancato riconoscimento di detrazioni d'imposta espresse in dichiarazione dei redditi presentata sia oltre i 90 giorni successivi al termine fissato per l'invio in quanto la dichiarazione viene considerata omessa, sia successivamente alla notifica di un avviso di accertamento. Tale ultima ipotesi costituisce inoltre causa ostativa all'accesso del ravvedimento operoso. Nel caso di specie, il contribuente pretendeva erroneamente che l'Agenzia delle entrate riconoscesse alcune detrazioni fiscali espresse in una dichiarazione dei redditi presentata oltre i 90 giorni e successiva alla notifica di un avviso di accertamento.

DPR n.322/1998 Art. 2, comma 7.

Sentenza n. 779/2018, del 01.10.2018, Sez. 04
Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente: Marco D'Orazi; Relatore: Giovanni Battista Blesio.

Imposta Municipale Unica (IMU) – impianto Fotovoltaico anno 2011 – immobile altrui

Nell'anno 2011, in difetto di contrastanti disposizioni e prima dell'entrata in vigore della Legge di Stabilità per il 2016, l'impianto fotovoltaico, in quanto incorporato nel suolo (c.d. imbullonato) e non avente funzioni meramente decorative ma produttive, deve ritenersi un immobile a tutti gli effetti ex art. 812 c.c. con conseguente classamento nella categoria D e imponibilità ai fini IMU. Nel caso di specie l'impianto fotovoltaico era di potenza nominale non inferiore a 3 KW, installato su immobile altrui e con finalità produttive di elettricità ad uso non personale.

ART. 812 C.C..

Sentenza n. 1010/2018, del 14.12.2018, Sez. 05

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore: Biagio Lo Monaco.

Raddoppio termini – accertamento parziale – atto di accertamento sostitutivo per corretta imputazione di imposte e sanzioni

L'ufficio risulta legittimato ad emettere un avviso di accertamento sostitutivo del precedente in presenza di termini non ancora spirati per effetto del raddoppio degli stessi conseguenti alla denuncia penale. Tale legittimazione opera anche se sul primo atto si è già formato un giudicato seppur in primo grado. Nel caso di specie, l'ufficio accortosi dell'errore nella liquidazione dell'atto a danno dell'erario, ha proceduto legittimamente ad emettere un nuovo atto impositivo sostitutivo del precedente, recante corretta quantificazione delle imposte e delle sanzioni.

Sentenza n. 1046/2018, del 28.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Presidente e Relatore: Silvio Ignazio Silvestri

Tassa automobilistica - veicoli concessi in leasing - individuazione del soggetto passivo della tassa automobilistica.

Il comma 2 dell'articolo 7 della Legge 23 luglio 2009, numero 99 (in vigore fino al 31 dicembre 2015) dispone l'esclusione della solidarietà passiva tra locatore e utilizzatore a vario titolo del veicolo, assegnando solo a quest'ultimo l'obbligo del pagamento della tassa automobilistica. Il Legislatore, successivamente, al fine di eliminare qualsiasi incertezza, è intervenuto attraverso una norma di interpretazione autentica (art. 9, comma 9-bis del Decreto Legge 19 giugno 2015, n. 78 introdotto dalla Legge di conversione del 6 agosto 2015, n.125) ribadendo che il pagamento della tassa automobilistica regionale è un onere esclusivo dell'utilizzatore. Tale disposizione legislativa ha natura retroattiva in quanto si limita a chiarire il significato di una norma che già disponeva nello stesso senso e quindi, si applica anche a fattispecie precedenti alla sua entrata in vigore. Pertanto, la soggettività passiva esclusiva dell'utilizzatore va riconosciuta anche ai periodi d'imposta pregressi rispetto al 2015.

L. n. 99/2009 art. 7, comma 2; D.LGS. n. 78/2015 art. 9 comma 9-bis.

Fra le sezioni della Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna è assente un orientamento univoco. In senso conforme si è espressa la sentenza n. 1816/1/2018, in senso contrario si segnalano le sentenze n. 2810/14/2018 e n. 2746/8/2018.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA

Presidente: Francesco Salzano

Massimatore: Cesare Lamberti

Sentenza n. 0154/2018, del 12.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Gennaro Di Bisceglie; Relatore: Anna Ghedini

Imprenditore - nozione - in senso oggettivo - attitudine a remunerare fattori produttivi - scopo di lucro - movente soggettivo-irrilevanza.

Servizio prodotti - erogazione - Attività gratuita - imprenditorialità - esclusione.

Fine di lucro - presupposto - pareggio di bilancio - idoneità almeno tendenziale - finalità religiosa dell'ente - irrilevanza.

Sanzioni e interessi - disapplicazione - normativa di complessa interpretazione - valutazione del giudice - sussiste.

Ai sensi dell'art. 2082 c.c., la nozione di imprenditore va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività.

Il carattere imprenditoriale dell'attività deve essere, invece, escluso nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti:

L'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi ad incrementare gli utili di un ente e conseguire il pareggio di bilancio integra il fine di lucro, necessario per considerare l'attività svolta fra quelle cd. industriali: la qualità di congregazione religiosa dell'ente non è di ostacolo al perseguimento del fine economico da cui dipende la qualificazione di industriale dell'attività svolta dall'ente.

Il giudice tributario può disapplicare le sanzioni e gli interessi quando la disciplina normativa sia di complessa interpretazione ed il susseguirsi di interventi normativi e interpretativi sia tale da rendere incerta la applicazione (Nel caso de quo, l'avviso stato annullato quanto alle sanzioni ed agli interessi perché l'orientamento giurisprudenziale di legittimità si era formato successivamente all'anno di imposta e, all'epoca del 2011, la interpretazione circa la esenzione dall'ICI in capo agli enti ecclesiastici era controversa).

Cass. n. 14226/2015, 16612/2008, 4502/2012, 14225/2015, 10337/2015, 13971/2016, 13966/2016.

Sentenza n. 0179/2018, del 16.07.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Anna Maria Borrelli; Relatore: Giulio Felloni

TUIR - residenza dello Stato - iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente - effettiva permanenza nel territorio nazionale - alternative - sussiste.

Domicilio - concentrazione in un luogo degli affari interessi della persona - presenza della persona in quel luogo necessità - non sussiste.

TUIR - art.2, comma 2bis - cittadini trasferiti innestati territori individuati con decreto del Ministro dell'Economia - presunzione di residenza - possibilità di prova contraria - trasferimento stabile.

Iscrizione all'A.I.R.E. - residenza fiscale in Italia - irrilevanza in sé e per sé - presunzione o prove per il domicilio in Italia - rilevanza.

Iscrizione all'A.I.R.E. - presupposti e condizioni - residenza in uno stato a fiscalità privilegiata - insufficienza.

Ai sensi dell'art. 2, D.P.R. n. 917/1986, si considerano residenti nello Stato, ai fini delle imposte sui redditi, le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente: tali condizioni sono tra loro alternative sicché la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato ai fini fiscali residente in Italia.

Mentre la residenza è legata alla permanenza del soggetto in un luogo in maniera sufficientemente stabile e all'intenzione di dimorarvi (dato oggettivo), il domicilio è costituito dalla concentrazione in un determinato luogo degli affari e interessi della persona senza che sia necessaria la sua presenza effettiva in tale luogo (dato oggettivo) nonché dalla volontà di costituire e mantenere in un determinato luogo il "centro" principale della generalità dei rapporti (dato soggettivo).

Il comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR, laddove afferma che "si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze", stabilisce una mera presunzione di residenza, con possibilità di prova contraria da parte del contribuente ed opera nel caso in cui, al ricorrere di tutte le altre condizioni previste dalla legge, questi si sia trasferito in Stati o territori c.d. "a fiscalità privilegiata" così come inclusi nel D.M. 4 maggio 1999.

L'iscrizione all'A.I.R.E. non è di per sé rilevante per escludere la residenza fiscale in Italia se sono rispettate le altre presunzioni o prove per il domicilio in Italia, inteso sempre come sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali

Per poter essere considerato un soggetto non più iscritto all'anagrafe della popolazione residente, è necessario cancellarsi dalle liste della popolazione residente e perfezionare l'iscrizione nella lista della popolazione residente all'estero (A.I.R.E.). Tale condizione non è comunque sufficiente per essere considerato un soggetto fiscalmente residente all'estero, in quanto è necessario verificare in quale momento dell'anno fiscale è stato effettuato il trasferimento all'estero.

I soggetti che trasferiscono la propria residenza in paesi aventi una fiscalità agevolata, sono considerati dal legislatore in via presuntiva come fiscalmente residenti in Italia ai sensi del comma 2-bis dell'art. 2, Tuir, salvo che effettivamente dimostrino la loro effettiva residenza nel paese estero (nella specie il ricorrente era residente in Italia, avendo un rapporto di lavoro stabile e continuativo comportante un impegno costante oltre l'assolvimento di ulteriori impegni obbligatori connessi).

Il possesso di mezzi come auto o barche o immobili sono sicuramente elementi indicativi di ricchezza contributiva e come tali costituisce una presunzione legale - ex art. 2728, c.c. - di "capacità contributiva" per cui il contribuente per contrastarla può solo provare che derivano da redditi esenti o da donazioni

Cass. n. 13803/2001; n. 16284/2007.

Sentenza n. 0194/2018, del 24.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Francesco Salzano; Relatore: Anna Ghedini

Società - residenza - requisiti - sede legale oppure oggetto principale nel territorio dello Stato - alternative - sussiste.

Società - luogo di esercizio dell'attività - indagine diretta ad individuarne l'effettivo esercizio - necessità - sussiste.

Società - sede legale all'estero - oggetto sociale nel territorio nazionale - assoggettamento alla legislazione italiana - sussiste.

Ai sensi dell'art.73, comma 3, del TUIR, si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. I predetti requisiti sono tra di loro alternativi, in quanto è sufficiente il ricorso anche di uno solo di essi perché il soggetto possa essere considerato fiscalmente residente in Italia.

Ai fini dell'individuazione del luogo di esercizio dell'oggetto principale dell'attività del contribuente, non deve aversi riguardo a quanto indicato in atti formali (atto costitutivo o statuto), ma è necessaria un'indagine mirata a verificare dove l'attività venga effettivamente esercitata dalla società o dall'ente.

Nel caso in cui si abbia una società con sede legale all'estero ma con oggetto sociale o sede dell'amministrazione in Italia, rileva comunque il luogo in cui si trova la sede dell'amministrazione, non essendo stata fornita dalla parte ricorrente, cui spettava tale onere, alcuna prova della presenza di un ufficio in Cina, di un recapito telefonico, della effettuazione di riunioni (nella specie è stata ritenuta corretta quindi la tesi dell'Ufficio che considera la società oggetto di accertamento come società soggetta alle imposizioni fiscali italiane).

Sentenza n. 0195/2018, del 24.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Francesco Salzano; Relatore: Anna Ghedini

Processo tributario - costituzione in giudizio - Agenzia delle Entrate Riscossione - rappresentanza tramite funzionari - obbligo - sussiste.

Agenzia delle Entrate Riscossione - costituzione in giudizio - a mezzo di procuratore speciale - inammissibilità - sussiste.

Procura speciale - definizione - relativa a un singolo affare.

Processo tributario - irritualità della costituzione - conseguenze - documentazione prodotta - inutilizzabilità.

L'invalidità della costituzione, per violazione del nuovo art. 11, d.lgs. n. 546/1992 che impone all'Agenzia delle Entrate Riscossione di farsi rappresentare da funzionari, non è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 comma 1 c.p.c., in ragione della contraddittorietà che deriverebbe rispetto ad una regolare instaurazione del rapporto processuale.

È inammissibile, perché difforme dall'ordinanza della Commissione tributaria adita e dal dettato legislativo ivi richiamato, la costituzione dell'Agenzia delle Entrate Riscossione mezzo di un procuratore speciale e non direttamente a mezzo di un proprio funzionario.

La procura speciale è quella relativa ad un singolo affare e non a generici affari (nel caso de quo il titolare della procura era assegnatario di amplissimi poteri e in riferimento a tutte le attività competenza della Direzione Regionale di appartenenza).

L'irritualità della costituzione determina il difetto di rappresentanza processuale dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, con conseguente inutilizzabilità della documentazione dalla stessa prodotta (con la quale la Agenzia avrebbe inteso provare la corretta notifica delle cartelle).

Sentenza n. 0209/2018, del 04.09.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Anna Maria Borrelli; Relatore: Lucia Russo

Provvedimento impositivo - sottoscrizione - delega rilasciata dal soggetto competente - necessità.

Fatture inesistenti - vantaggi fiscali - ricorrono - motivazione del provvedimento - necessità - non sussiste.

Ai fini della validità della sottoscrizione del provvedimento impositivo, non assume rilievo la qualifica del soggetto firmatario bensì il fatto che lo stesso avesse o meno la delega ad operare rilasciata dall'autorità competente: l'art. 42 DPR 600/73 consente infatti al capo dell'ufficio finanziario di delegare un impiegato della carriera direttiva alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento (nel caso di specie, il funzionario risulta avere firmato su delega del direttore provinciale, come comprovato dai documenti prodotti dall'Ufficio)

I vantaggi fiscali conseguenti all'utilizzo di fatture inesistenti ricorrono inequivocabilmente in tutti i casi in cui la società emittente non effettua versamenti IVA e non dichiara i debiti e i redditi conseguenti alla suddetta fatturazione (la CTP ha disatteso l'eccezione di nullità dell'atto per difetto di motivazione in quanto l'Ufficio non avrebbe spiegato quali vantaggi sarebbero stati conseguiti con le condotte oggetto di contestazione).

Sentenza n. 0221/2018, del 19.09.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Anna Maria Borrelli; Relatore: Assunta Delli Gatti

Successioni - eredità - accettazione con beneficio d'inventario - separazione del patrimonio del *de cuius* da quello dell'erede - creditori del defunto - diritti e potestà.

Successioni - accettazione con beneficio d'inventario - limitazione della responsabilità - diritti dell'erede - non risponde "*ultra vires*".

Con l'accettazione dell'eredità con il beneficio d'inventario, l'asse ereditario rimane separato dal patrimonio dell'erede e l'erede risponde dei debiti del defunto *infra hereditatis*: cioè, nei limiti del valore dell'eredità e dei beni nella stessa compresi: i creditori del defunto non possono chiedere all'erede di soddisfare i debiti dell'eredità oltre il valore della stessa.

L'accettazione della eredità con beneficio di inventario non determina il venire meno della responsabilità patrimoniale dell'erede per i debiti tributari ma agisce esclusivamente sulla limitazione di responsabilità: l'erede ha il diritto a non risponderne *ultra vires hereditatis*, con il riconoscimento di poter procedere al pagamento dei debiti solo nei limiti dell'attivo ereditario.

Sentenza n. 0239/2018, del 15.10.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Gennaro Di Bisceglie; Relatore: Carmelo Ruberto

Immobili - classamento - elementi - motivazione - sufficiente apporre il contribuente in condizioni di difendersi - fase contenziosa - oneri dell'amministrazione.

Rendita catastale - determinazione - operazioni estimative effettuate - onere dell'amministrazione - sussiste.

Accertamento - estremi catastali dell'impianto e della rendita - elementi giustificativi della rideterminazione - mancanza e / o insufficienza - illegittimità dell'atto.

Il classamento degli immobili può essere effettuato con la indicazione della consistenza, della categoria e della classe accertati dall'ufficio tecnico, senza che con ciò venga meno la sufficienza

della motivazione, trattandosi di dati sufficienti a porre il contribuente nella condizione di difendersi in quanto solo nella fase contenziosa l'amministrazione ha l'onere di fornire la prova della sussistenza in concreto dei presupposti per l'applicazione dei criteri prescelti.

Per la determinazione della rendita catastale, l'Ufficio deve indicare le operazioni estimative effettuate con riferimento al costo di costruzione degli impianti fissi, al loro degrado, alla capitalizzazione, ecc., in modo da consentire al contribuente un'efficace difesa dei propri interessi mediante la possibilità di fornire alla Commissione Tributaria dati e valori difformi: ne discende, quale corollario, che l'atto con cui l'Amministrazione disattende le indicazioni del contribuente deve contenere un'adeguata — ancorché sommaria — motivazione che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria (l'atto dell'Ufficio si era limitato all'indicazione degli estremi catastali dell'impianto e della rendita catastale ad esso attribuita nell'atto di accertamento, senza indicazione della procedura di determinazione della stessa e degli elementi che giustificavano la necessità di rideterminare quella proposta dalla società con la denuncia DocFa, e senza l'indicazione del relativo metodo di calcolo).

Cass., Sez. 5, n. 333/2006; 25624/2006; 22886/2006; 4507/2009; 3394/2014.

Sentenza n. 0243/2018, del 16.10.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Gennaro Di Bisceglie; Relatore: Alessandro Feggi

Imu e Tasi - presupposti - possesso o detenzione dei beni a diverso titolo - necessità - sussiste.

Imu e Tasi - diverse finalità - contaminazioni reciproche - impossibilità.

Diversamente dal presupposto dell'IMU che si rinviene nel possesso del bene così come elencato nelle disposizioni di riferimento (art.1, comma 2 e art.3 d.lgs. n.594/1992), il presupposto impositivo della TASI va ricercato invece nel possesso o nella detenzione del bene a qualsiasi titolo (art.1, comma 669 L. n.147/2013 e art. 2, D.L. n. 16/2014).

In ragione delle finalità diverse perseguita dalle due imposte, non sono ammissibili contaminazioni (estensioni o forzature interpretative) "...non sussistendo le medesima identità di base imponibile e di manifestazione di capacità contributiva" (il contratto di leasing era stato anticipatamente risolto e l'immobile era stato riconsegnato solo successivamente alla ricorrente proprietaria: la soggettività passiva faceva inequivocabilmente capo alla Società locataria, titolare del diritto reale dopo la risoluzione del contratto).

CTR Milano n.1343/2016

Sentenza n. 0266/2018, del 07.11.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Presidente: Gennaro Di Bisceglie; Relatore: Giulio Felloni

Componenti negativi di reddito - deducibilità - esercizio di competenza - certezza e determinabilità necessità - sussiste.

Componenti negativi di reddito - deducibilità - inerenza - presupposti - oggetto e caratteristica delle singole imprese - necessità.

Inerenza allargata - nozione - correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre reddito - valutazione del giudice di merito.

La deducibilità di un componente negativo di reddito si realizza nell'esercizio di competenza se l'ammontare del costo è obiettivamente determinabile da parte del contribuente e ne sia certa l'esistenza.

Grava sul contribuente l'onere della prova dell'effettività, inerenza, competenza e congruità del costo.

Il requisito dell'inerenza condiziona la deducibilità dei componenti negativi ed attiene la loro qualità, segnando il confine tra costi afferenti l'attività e costi e spese estranei alla stessa: pertanto l'inerenza del costo è una variabile che dipende dall'oggetto e dalle caratteristiche della singola impresa e/o attività professionale; essa non attiene alla quantificazione del costo ma alla qualità delle componenti reddituali che il contribuente deduce.

Il concetto/principio della c.d. "inerenza allargata" si impernia sulla relazione tra le spese e l'attività, per cui il costo risulta deducibile non tanto se è connesso ad una determinata componente di reddito bensì in ragione della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre reddito (le fatture disconosciute dall'Agenzia per mancanza di inerenza sono riconducibili a spese di assistenza legale a favore del ricorrente il quale ha dovuto difendersi dai capi d'accusa di illecito comportamento per evidenti esigenze personali).

Cass. n. 6548/2012; n. 3440/2013

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ-CESENA

Presidente: Pietro Campanile

Responsabile del Massimario presso la CTP: Patrizia Foiera

Massimatore: Marco Greggi

Sentenza n. 0102/2018, del 14.05.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente e Relatore: Salvatore Di Martino.

IVA - frode cd. "Carosello" - onere della prova spetta all'Ufficio. frode cd. "carosello" - inesistenza soggettiva dell'operazione - operatore simulato - individuazione dell'operatore dissimulato - è necessaria - spettanza dell'ufficio - sussiste.

Frode cd. "carosello" - elemento sintomatico - mancata fruizione del cd. "plafond" IVA - non è tale.

Frode cd. "carosello" - elemento sintomatico della mancata partecipazione - cessione della merce con margine di ricarico - è tale.

La sussistenza di una frode IVA cd. "carosello" mediante la rappresentazione di operazioni soggettivamente (od oggettivamente) inesistenti deve essere provata dall'Ufficio, ferma restando la possibilità per il contribuente di dimostrare la propria incolpevole ignoranza del disegno criminoso.

L'Ufficio, qualora intenda sostenere l'inesistenza soggettiva di una operazione, è tenuto altresì a individuare il soggetto (dissimulato) che ha effettivamente posto in essere la cessione di beni in luogo di colui che ha emesso la fattura.

La consapevolezza della frode non può essere presunta dalla mancata fruizione di regimi speciali di applicazione dell'IVA (come quello del cd. "plafond") stante la loro facoltatività.

Osta alla consapevolezza dell'intento frodatario la cessione dei prodotti ad un prezzo maggiorato (mediante applicazione di congruo *mark-up*) rispetto a quello d'acquisto, posto che per converso è la vendita "sottocosto" a costituire indice sintomatico di frode IVA.

d.P.R. n. 633/1972, art. 57.

Cass. 10120/2017, 5984/2016, 9108/2012, 22532/2012.

Sentenza n. 0105/2018, del 14.05.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera.

IVA - imprenditore agricolo - regime forfettario- imposta addebitata eccedente l'ammontare detraibile - deducibilità come costo - è possibile -neutralità dell'imposta - salvaguardia - è necessaria.

È deducibile come costo ai fini delle imposte dirette la maggiore IVA addebitata ad un imprenditore agricolo che non abbia trovato capienza nel regime forfettario scelto da quest'ultimo ex art. 34 d.P.R.

633/72, fermo restando il tradizionale riscontro dell'inerenza dell'acquisto rispetto all'attività condotta. (Nel caso di specie l'imprenditore agricolo aveva sostenuto ingenti costi per l'acquisto di beni strumentali, con relativo addebito di IVA, che superava l'ammontare previsto dal regime forfettario prescelto: la Commissione ha ritenuto l'eccedenza un costo deducibile, coerentemente con la tendenziale neutralità del tributo).

d.P.R. n. 633/1972, artt. 19 e 34; d.P.R. 917/1986, art. 99

Cass. 19838/2005, Corte di giustizia UE C-500/2010 29.03.2012 "Belvedere costruzioni".

Sentenza n. 0155/2018, del 09.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente: Salvatore Dimartino, Relatore: Patrizia Foiera.

Perimetro di contribuzione – presupposto per l'onere contributivo al consorzio di bonifica – esonero dall'onere contributivo - prova di non aver tratto un effettivo vantaggio – onere della prova in capo al contribuente - sussiste.

Il contributo al Consorzio di bonifica territorialmente competente è dovuto per il solo fatto dell'inclusione dell'immobile (nel caso di specie, carreggiata autostradale) nel cd. "perimetro di contribuzione", ferma restando la possibilità per il contribuente di dimostrare (con onere della prova a suo esclusivo carico) che dalle opere e dai servizi posti in essere dal Consorzio egli non abbia tratto alcun beneficio effettivo.

r.d. n. 215/1933, artt. 10 e 11; art. 860 Cod. civ.

Cass. 4605/2009, 9100/2012, 27059/2014, 19509/2015, Cass. SS. UU. 26009/2008, 17066/2010, 11722/2010.

Sentenza n. 0156/2018, del 09.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente: Salvatore Dimartino, Relatore: Patrizia Foiera.

Eccezione di prescrizione per omessa e/o irregolare notifica – prova documentale della notifica – onere in capo all'Agenzia delle entrate – potere del giudice di integrazione degli elementi probatori nel processo tributario – limiti.

La notifica dell'atto di accertamento prodromico alla cartella esattoriale, e recante la modifica alla rendita catastalmente presunta di un terreno, deve essere effettuata con le forme previste dalla legge: vale a dire tramite affissione all'albo pretorio del comune di riferimento e pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (ex art. 2, co. 5 bis d.l. 225/2010).

Qualora il contribuente contesti l'avvenuta notifica, è onere dell'Ufficio procedente dare la prova dell'assolvimento di entrambe le formalità.

Non è possibile per la Commissione tributaria, in osservanza del tradizionale principio dispositivo che trova applicazione in questo contesto, nonché dell'art. 111 della Carta, surrogarsi all'inerzia dell'Ufficio tramite l'esercizio dei propri poteri istruttori, e verificare *motu proprio* l'avvenuta pubblicazione in Gazzetta.

d.l. n. 225/2010, art. 2, co. 5 *bis*; art. 111 Cost., d.lgs. n. 546/1992, art. 7.

Cass. 24464/2006, 673/2007, 10970/2007, 14960/2010, 7078/2010, 26392/2010, 25769/2014, 14244/2015, 955/2016.

Sentenza n. 0159/2018, del 09.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente e Relatore: Salvatore Dimartino.

Accertamento induttivo IVA – c.d. accertamento a tavolino – esonero dal verbale di contestazione – omesso contraddittorio – nullità – esclusione – onere della prova in capo al contribuente di dimostrare che il contraddittorio avrebbe escluso l'accertamento ovvero avrebbe avuto un esito diverso.

L'omessa presentazione della dichiarazione IVA da parte del contribuente legittima l'Ufficio a un accertamento induttivo cd. "a tavolino" sulla base dell'elenco clienti-fornitori e di altri elementi comunque individuati.

Tale conclusione non può essere inficiata dall'asserita violazione del principio del contraddittorio (né dall'omessa notifica di PVC e dalla concessione del termine di 60 giorni per le repliche) posto che, nonostante la natura eurounitaria del tributo, la violazione del diritto al contraddittorio pregiudica l'atto impositivo solo qualora il contribuente dimostri che la sua celebrazione avrebbe condotto l'Ufficio ad un esito discordante rispetto a quello successivamente fatto proprio.

La Commissione non può surrogarsi al contribuente e, nell'esercizio dei suoi poteri, individuare fatti ed elementi che comunque avrebbero inciso (riducendolo) sul debito di imposta emerso (nel caso di specie il ricorrente lamentava, senza addurre prova, la omessa considerazione da parte dell'Ufficio dell'IVA a credito che avrebbe ridotto l'ammontare del tributo recuperato).

d.P.R. n. 633/1972, art. 55; l. n.212/2000, art. 12; d.P.R. n. 600/1973, art. 32

Cass. 13588/2014, 7960/2014, 7598/2014, 20849/2016, 9611/2017, 19481/2016, Cass. SS. UU. 18184/2013, 24823/2015.

Sentenza n. 0166/2018, del 23.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente e Relatore: Pietro Campanile.

IMU - piattaforme petrolifere - collocazione in acque territoriali - mancato accatastamento - impossibile accatastabilità - debenza del tributo - non consegue.

Non sono assoggettate ad IMU le piattaforme petrolifere *off shore* ancorché collocate all'interno delle acque nazionali. Osta a una conclusione diversa non solo il loro mancato accatastamento, quanto perfino l'astratta accatastabilità, che non è praticabile *de iure condito* (e stante in questo caso la competenza dell'Istituto idrografico della Marina e non del Catasto immobiliare).

Il principio di legalità deve in ogni caso prevalere, nel diritto tributario, su quello di capacità contributiva, di talché non è possibile ovviare alla anzidetta lacuna mediante strumenti ermeneutici come l'applicazione analogica della fattispecie impositiva o un'interpretazione estensiva della attuale disciplina IMU e del potere impositivo dei comuni a tal fine.

d. lgs. n. 23/2011, art. 8, co. 1 e 2; d. lgs. n. 504/1992, art. 4; r.d.l. n. 652/1939, art. 4, art. 812 Cod. civ., art. 1161 Cod. nav., art. 53 Cost.

Cass. 3618/2016, 19509/2010, 19510/2010, 13798/2015, 12606/2017, C. cost. 23/1957, 102/2008.

Sentenza n. 0167/2018, del 23.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente e Relatore: Pietro Campanile.

IMU - applicazione - piattaforme petrolifere *off shore* - mancato accatastamento - impossibile accatastabilità - debenza del tributo - non consegue.

Le piattaforme petrolifere *off shore* non sono soggette ad IMU anche se collocate all'intero delle acque nazionali: ciò in quanto tali piattaforme non sono accatastabili neppure in astratto (stante in questo caso la competenza dell'Istituto idrografico della Marina e non del Catasto immobiliare).

La prevalenza del principio di legalità su quello di capacità contributiva implica che ad eventuali lacune dell'ordinamento (come quelle derivanti dal mancato accatastamento delle piattaforme petrolifere *off shore*) non è possibile ovviare mediante lo strumento ermeneutico dell'applicazione analogica della fattispecie impositiva o con l'interpretazione estensiva di una disciplina attualmente in vigore.

d. lgs. n. 23/2011, art. 8, co. 1 e 2; d. lgs. n. 504/1992, art. 4; r.d.l. n. 652/1939, art. 4, art. 812 Cod. civ., art. 1161 Cod. nav., art. 53 Cost.

Cass. 3618/2016, 19509/2010, 19510/2010, 13798/2015, 12606/2017, C. cost. 23/1957, 102/2008.

Sentenza n. 0183/2018, del 06.08.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì

Presidente e Relatore: Salvatore Dimartino.

Imposta di registro - art. 1, co. 87 l. 205/2017 - natura interpretativa autentica - non è tale - natura innovativa - è tale - applicazione ultrattiva - consegue.

Imposta di registro - scissione proporzionale - successiva vendita di quote - art. 20 d.P.R. 131/1986 - applicazione - è possibile.

La novella recata dall'art. 1, co. 87, l. 205/2017 ha natura innovativa, e non interpretativa autentica dell'art. 20 d.P.R. 131/1986: ne deriva che può trovare applicazione solo alle fattispecie successive al 01.01.2018.

L'Ufficio può, in applicazione dell'art. 20 d.P.R. 131/1986 e senza necessità di richiamare a tal fine l'art. 10 bis l. 212/2000, disconoscere una scissione proporzionale di società e successiva alienazione delle quote da parte dei soci, ricostruendo l'operazione come cessione immobiliare ai fini dell'applicazione del tributo di registro.

Ciò è possibile quando il periodo di tempo particolarmente breve fra l'operazione straordinaria e la conseguente vendita delle partecipazioni fa presumere l'attuazione di un unico disegno dismissivo preordinato da parte dei contribuenti e finalizzato a evitare un aggravio del prelievo.

d.P.R. n. 131/1986, art. 20, art. 52; l. 212/2000, art. 10 bis; l. 205/2017, art. 1, co. 87.

Cass. 2007/2018, 6758/2017, 3562/2017, 6758/2017, 19752/2013, 7335/2014.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA

Presidente: Vittorio Zanichelli

Responsabile del Massimario presso la CTP: Mirella Guicciardi

Massimatore: Cesare Lamberti

Sentenza n. 0346/2018, del 12.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Francesco Mottola

Intimazione di pagamento – non contenente vizi propri – cartelle esattoriali rimaste inoppugnate – ricorso avverso l'intimazione – inammissibilità

La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo: va dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso l'intimazione di pagamento che non contenga vizi propri allorché le cartelle in essa riportate siano state regolarmente notificate ma non impugunate (le cartelle oggetto dell'intimazione di pagamento di Agenzia delle Entrate-Riscossione, erano stata regolarmente notificate ma non impugunate)

Sentenza n. 0389/2018, del 13.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Francesco Mottola

Sponsorizzazione – nozione - corrispettivo - segno distintivo dello sponsor – necessità

Sponsorizzazione – costo – detrazione - certezza – dipendenza dall'evento che ne è causa - necessità

La sponsorizzazione — tra le forme di pubblicità — è una collaborazione per cui un'impresa paga un corrispettivo a un soggetto, come un'associazione sportiva dilettantistica, affinché quest'ultima, nel corso delle manifestazioni sportive, mostri un segno distintivo dello sponsor, come il logo, il marchio o il nome: è pertanto condizionata al ricorrere dei seguenti presupposti: a) che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) che sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) che miri a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor; d) che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale.

La certezza dell'esistenza di un elemento reddituale si riallaccia al verificarsi, nel periodo considerato, dell'evento che ne costituisce la causa in senso giuridico, per cui può ritenersi sufficiente, in via generale, che l'elemento reddituale sia collegato a una situazione giuridica definita alla chiusura del periodo d'imposta, non rilevando eventi successivi, quali rinunce, transazioni o giudicati (nella specie, la ricorrente aveva prodotto documentazione, anche fotografica, dell'effettiva pubblicità effettuata dalle associazioni della propria immagine e dei propri prodotti).

Sentenza n. 0391/2018, del 13.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Vittorio Zanichelli

Imposta di registro - atti presentati a registrazione - intrinseca natura ed effetti giuridici - causa reale del negozio e regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti - rilievo preminente – sussiste

Il criterio dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti presentati a registrazione, contenuto nell'art. 20, n. 131/1986 in tema d'imposta di registro, attribuisce rilievo preminente alla causa reale del negozio ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, tra loro collegate: configura pertanto un trasferimento di azienda la cessione di tutti i beni aziendali (macchinari e magazzino), del portafoglio clienti, il trasferimento del personale, in favore di una società in precedenza costituita avente lo stesso nome della cedente con cessazione di fatto dell'attività di quest'ultima.

Sentenza n. 0417/2018, del 19.07.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Vittorio Zanichelli

Imposta di registro – cessione di azienda - obbligazioni dell'acquirente - pagamento dei debiti aziendali – non è volontario.

Imposta di registro – cessione di azienda - acquirente - solidarietà passiva per i debiti aziendali - conseguenza della successione nella titolarità dell'azienda – necessità – sussiste.

Imposta di registro – cessione di azienda – passività afferenti all'azienda - esclusione dal calcolo del valore dell'azienda – impossibilità.

In tema di cessione di azienda, la solidarietà passiva dell'acquirente per i debiti aziendali ai sensi dell'art. 2560 c.c. fa sì che l'obbligazione dell'acquirente per il pagamento degli stessi non sia volontaria (e quindi sostitutiva di altra forma di pagamento) ma una conseguenza necessaria della successione nella titolarità dell'azienda il cui valore non può che essere pari alla differenza tra poste attive e poste passive perché è solo tale differenza che rappresenta il valore di scambio: ai fini dell'imposta di registro, l'Ufficio non può escludere dal calcolo del valore dell'azienda ceduta le passività afferenti alla stessa (la sentenza va di contrario avviso al principio affermato dalla Cassazione e rapporta la solidarietà dell'acquirente per i debiti aziendali alla fattispecie dell'accollo cumulativo "ex lege": afferma la possibilità di determinare la base imponibile sottraendo dal prezzo convenuto dalle parti, il credito accollato dall'acquirente e portato in diminuzione al fine di quantificare la somma da pagare in contanti)

Sentenza n. 0428/2018, del 19.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Vittorio Zanichelli

Procedimento giurisdizionale - allegazioni di parte - argomentazioni difensive – obbligo dell'ufficio – contrasto - sussiste solo se trattasi di questioni di fatto controverse

L'obbligo dell'Ufficio di contrastare con allegazioni le argomentazioni difensive sussiste allorché si tratta di questioni di fatto controverse o di applicazione di un principio non discusso al caso concreto ma non è configurabile qualora la controversia attenga unicamente all'interpretazione della norma, per cui è ovvio che l'esposizione delle ragioni di una parte escludono di per sé le contrarie argomentazioni (nella specie è stata disattesa il motivo di violazione del principio della necessaria allegazione di atti non conosciuti o conoscibili da parte del contribuente in quanto essendo la violazione di tale obbligo di allegazione ravvisata quando si tratta di atti che attengono al presupposto fattuale del debito fiscale e non certo quanto si tratta di atti di interpretazione di norme).

Nella modifica introdotta dal d.lgs. n. 101/2005 all'originaria disciplina del d.lgs n. 99/2004 (che prevedeva la possibilità di estensione della qualifica di Imprenditore Agricolo Professionale (IAP) a condizione (a) per le società di persone che almeno un socio avesse tale qualifica, (b) per le società cooperative che tale qualifica l'avesse almeno un quinto dei soci, (c) per le società di capitali che la qualifica l'avesse l'amministratore), è stato previsto che la qualifica di IAP spetta a tali enti solo se ne sia in possesso l'amministratore che per le cooperative deve essere anche socio.

Sentenza n. 0492/2018, del 24.07.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

Statuto del contribuente - artt.10 e 11 – riflessi - amministrazione finanziaria contribuente - di tutela dell'affidamento - interpello ordinario - indisponibilità dell'obbligazione tributaria – casistica.

L'art.10 dello Statuto del contribuente onera l'amministrazione finanziaria a comportarsi secondo correttezza e lealtà, guidando e facilitando l'adempimento dei doveri fiscali da parte dei privati: qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'amministrazione é esclusa soltanto l'irrogazione delle eventuali sanzioni, in base al principio di tutela dell'affidamento, senza alcun esonero all'adempimento dell'obbligazione tributaria, che deve essere eseguita secondo le modalità stabilite dalla legge per ciascun tributo.

L'art. 11 dello Statuto del Contribuente, facoltizza l'amministrazione finanziaria ad interpretare in maniera vincolante la norma tributaria e rinunciare al vincolo dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria in favore del principio di certezza del diritto e di collaborazione con il contribuente (cd. interpello ordinario): consegue l'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di emanare provvedimenti impositivi o sanzionatori che contrastino con la risposta fornita al contribuente in sede di interpello ove il suo comportamento sia in linea con la risposta all'interpello ordinario (nella specie, non era stato documentato alcun interpello proposto dalla ricorrente all'Agenzia ed è stata perciò esclusa l'applicazione della norma).

Cass. Sez. V, n. 20710/2014; n.16692/2013; n.3757/2012; n.21070/2011

Sentenza n. 0512/2018, del 31.07.2018, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

Leggi e decreti – illegittimità costituzionale - va espressamente dichiarata - applicazione della norma da parte del giudice – onere - sussiste.

Affinché una disposizione di legge non sia applicata perché costituzionalmente illegittima, la sua incostituzionalità deve essere espressamente dichiarata e non può essere soltanto eccepita dalle parti del processo: in difetto di declaratoria d'illegittimità ad opera della Corte costituzionale, è dovere del giudice tributario di fare applicazione della norma predetta.

Sentenza n. 0514/2018, del 02.08.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

Accertamento - motivazione – conoscenza della pretesa fiscale-
Contraddittorio amministrativo – adempimento - ipotesi espressamente indicate - imposte dirette
– non sussiste.

Il principio della motivazione dell'accertamento è da ritenersi soddisfatto quando il contribuente è posto in condizione di conoscere la pretesa fiscale in tutti i suoi elementi essenziali e, quindi, di contrastare i presupposti della pretesa stessa e della sua quantificazione (l'avviso di accertamento precisava che la società aveva versato emolumenti ai propri dipendenti considerandoli indennità di trasferta senza alcuna giustificazione).

In ambito fiscale, il contraddittorio amministrativo non è un adempimento generalizzato ma è previsto soltanto in alcune ipotesi espressamente indicate nella legge, in caso di accesso o verifica a locali dell'impresa e in caso di tributi armonizzati che non ricorrono ove trattisi di imposte dirette.

Sentenza n. 0550/2018, del 10.09.2018, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

Frodi carosello – Iva - non detraibilità – ignoranza incolpevole dell'acquirente - l'onere della prova - contribuente - spetta.

Frodi carosello – ufficio – poteri - elementi sintomatici - mancata esecuzione della prestazione - l'onere della prova – contribuente - spetta.

Anche nelle cd. frodi carosello l'unica eccezione alla non detraibilità dell'Iva ricorre qualora l'acquirente non sappia che il fornitore effettivo non era il fatturante: in tale ipotesi l'onere della prova ricade sul contribuente che fa valere la detrazione.

L'ufficio può rilevare, in via indiziaria, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale, l'immediatezza dei rapporti, la conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica: in presenza di tali elementi indiziari, incombe al contribuente l'onere di provare di essersi trovato nella situazione di oggettiva inconoscibilità delle pregresse operazioni fraudolente intercorse tra il cedente ed i precedenti fornitori, ovvero, nonostante l'impiego della dovuta diligenza richiesta dalle specifiche modalità

in cui si è svolta l'operazione contestata, di non essere stato in grado percepire il carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione.

Cass., Sez., 5, n.15741/2012, n. 3473/2018 (ord.)

Sentenza n. 0616/2018, del 17.10.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Vittorio Zanichelli

Sanzioni –avviso di irrogazione - dipendenza dall'accertamento – connessione – sussiste – annullamento dell'accertamento ad opera delle commissioni tributarie – nullità della sanzione – consegue

L'accoglimento del ricorso ad opera delle Commissioni tributarie provinciale e regionale avverso gli accertamenti con annullamento dei relativi atti determina l'illegittimità delle sanzioni derivanti dalla medesima causale e comporta la nullità dell'avviso di irrogazione di sanzioni per l'inevitabile infondatezza di ogni pretesa tributaria sottostante.

Sentenza n. 0720/2018, del 28.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Francesco Mottola

Costi non documentati - mancanza di elementi certi e precisi - indeducibilità dal reddito d'impresa – Costi non documentati – Ufficio - accertamento – applicazione del principio generale – onere del contribuente - riconoscimento del risultato positivo
Inerenza - prova – soggezione indicazione specifica delle operazioni - necessità – richiamo a regole di esperienza o rappresentazioni contabili – irrilevanza

L'indeducibilità dal reddito d'impresa dei costi non documentati, in mancanza di elementi certi e precisi da parte del contribuente, non comporta l'inversione dell'onere della prova ma l'applicazione del principio generale contenuto nell'art. 2697 del codice civile, secondo il quale il contribuente che vuole ottenere il riconoscimento di un determinato risultato positivo deve provarlo: l'art. 109, comma 5, del nuovo TUIR (già art. 75, comma 5) prevede, per la corretta imputazione dei componenti negativi del reddito al periodo d'imposta che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito funzionalmente e direttamente collegati con le attività produttive dell'impresa.

La prova dell'inerenza non può essere fornita mediante il ricorso a regole di esperienza né tramite rappresentazioni contabili sebbene con l'indicazione specifica degli elementi, circa l'effettiva esistenza delle operazioni e in rapporto allo scopo perseguito al momento in cui la spesa è stata sostenuta e con riferimento a tutte le attività tipiche dell'impresa (nella specie, parte ricorrente ha giustificato l'inerenza dei costi con documentazione idonea, essendosi rivolta ad una struttura esterna di procacciatori che reperissero sulla piazza maggiori quantità di carne, per massimizzare il numero di prosciutti da sottoporre a lavorazione

Cassazione n. 12330/2001; n. 8710/2005; n. 4218/2006; n. 1325/2007; n. 27546/2009; n. 21318/2010; n. 4559/2010; n. 19332/2011; n. 22577/2012; n. 6229/2013

Sentenza n. 0785/2018, del 11.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena

Presidente e Relatore: Francesco Mottola

Accertamento con adesione - definizione agevolata - art. 2, DL 119/18 – perfezionamento – con il versamento delle somme

Agenzia delle entrate - perdita della garanzia del credito – fondato timore insussistenza – conseguenze – iscrizione di ipoteca - autorizzazione al sequestro conservativo - impossibilità.

La definizione degli avvisi di accertamento con l'adesione del contribuente per effetto della definizione agevolata prevista dall'art. 2, DL 119/18 che si perfeziona con il versamento delle somme in unica soluzione o della prima rata, esclude il fondato timore dell'Ufficio di perdere la garanzia del proprio credito e comporta l'impossibilità di iscrivere ipoteca sui suoi beni e la nullità l'autorizzazione al sequestro conservativo dei beni, compresa l'azienda.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA

Presidente: Carlo Parmeggiani

Responsabile del Massimario presso la CTP: Ivano Bandini

Massimatore: Ivano Bandini

Sentenza n. 0210/2018, del 21.08.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Parma

Presidente: Renato Mari, Relatore: Francesco Saverio Brancaccio

Trust – costituzione vincolo di destinazione – risvolto patrimoniale – necessità - sussiste

Per la sottoposizione ad imposta sulla "costituzione di vincoli di destinazione", occorre che tali vincoli abbiano un risvolto patrimoniale per gli stipulanti; risvolto che nel caso in esame è assente essendo presente solo un intento di rendere intangibili dei beni per poi poter pagare debiti verso dipendenti senza quindi che possa parlarsi di alcun trasferimento patrimoniale.

Art. 2 co. 4 DL 266/2006

Cass. n. 1131/2019 sez. trib.

Sentenza n. 0312/2018, del 12.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Parma

Presidente: Italo Cavani, Relatore: Ivano Bandini

Cartella di pagamento – istanza di rateazione – riconoscimento debito o interruzione della prescrizione – non sussiste

L'istanza di rateazione, per consolidata giurisprudenza non costituisce un atto di riconoscimento, esplicito o implicito, del credito vantato dalla società di riscossione e non risulta atto idoneo ad interrompere la prescrizione ai sensi dell'art. 2944 Cc. .

Questo principio di natura generale risente, però, di un'eccezione che la stessa S.C. enuncia, ovvero nel senso che, al contrario, si può ritenere comportamento acquiescente del contribuente alla pretesa tributaria contenuta nell'istanza di rateazione con la correlata chiara rinuncia al diritto di contestare l'*an debeatur*, allorché i termini di impugnazione siano scaduti e sia ancora in vita il rapporto tributario.

Art. 2944 Cc

Cass. n. 3347/2017; n. 14945/18

Sentenza n. 0312/2018, del 12.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Parma

Presidente: Italo Cavani, Relatore: Ivano Bandini

Intimazione di pagamento – nullità della notifica – avvenuta impugnazione – sanatoria della notifica – sussiste

Nessuna nullità o men che meno inesistenza della notificazione dell'intimazione impugnata è obiettabile, per essere avvenuta con PEC, posta elettronica certificata, e in formato pdf, se vi è stata tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso l'atto di intimazione [a valersi per ogni altro tipo di atto riscossivo].

Si produce l'effetto di sanare "*ex tunc*" la nullità della relativa notificazione, per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 Cpc, pur non determinando il venire meno della decadenza, eventualmente verificatasi "*medio tempore*", del potere sostanziale.

La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo.

Art. 26 Dpr 602/73

Cass. n. 11043/2018; n. 654/2014

Sentenza n. 0319/2018, del 10.10.2018, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Parma

Presidente: Renato Mari, Relatore: Evio Larini

ICI – terreni ad uso agricolo coltivato da pensionati – esenzione – non spetta

La maturazione del trattamento pensionistico esclude che il soggetto che in precedenza abbia fruito delle agevolazioni fiscali, quale coltivatore diretto, possa mantenere detta agevolazione, dal momento che il trattamento pensionistico osta al riconoscimento della suddetta agevolazione, indipendentemente che il soggetto continui o meno a versare i contributi assicurativi inerenti lo svolgimento dell'attività agricola, essendo palesemente evidente che non viene tratta dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito.

Art. 9 D. Lgs. 504/92

Cass. n. 14135/2017

Sentenza n. 0337/2018, del 22.10.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Parma

Presidente: Renato Mari, Relatore: Antonio Ferrario

Aggio – natura – costo del servizio di riscossione – pagamento a carico del debitore – possibilità – sussiste.

Principio di uguaglianza e di capacità contributiva - pagamento dell'aggio – violazione – non sussiste.

L'aggio costituisce il costo del servizio di riscossione coattiva, posto per legge, a carico dei debitori e deve rispettare determinati parametri, legislativamente predeterminati.

Esso non viola in alcun modo né il principio di uguaglianza né quello della capacità contributiva, essendo chiaro il metodo applicato che collega i termini di pagamento dell'aggio alla iniziale inadempienza del contribuente.

L'aggio non risulta neppure in contrasto con la normativa europea e ciò lo si evince dal contenuto dell'ordinanza 27/02/2014 causa n. C-181/13 della Corte di Giustizia

Art. 17 D. Lgs. N. 112/99

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA

Presidente: Marina Marchetti

Massimatore: Gino Cirelli

Sentenza n. 0020/2018, del 26.01.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Riccardo Lignola

Contenzioso tributario - Sentenza penale definitiva avente ad oggetto i medesimi fatti fondanti l'accertamento – Efficacia nel processo tributario - Idoneità a costituire fonte di prova - Sussistenza.

Nel contenzioso tributario la sentenza penale passata in giudicato costituisce semplice indizio in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati, che il giudice tributario, nell'esercizio dei suoi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, può valutare come possibile fonte di prova (nel caso di specie la C. T. P., sulla base del principio enunciato, ha accolto il ricorso proposto contro un avviso di accertamento che aveva disconosciuto costi documentati da fatture riconducibili, per l'A. F., ad operazioni inesistenti).

d. lgs. n. 74/2000, art. 20

Cass., Sez. 6, 7102/2016; Sez. 5, 10578/2015; Sez. 5, 4924/2013

Sentenza n. 0151/2018, del 05.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Roberto Rovero.

Consorzi di bonifica – contribuzioni consortili – riscossione tramite ruoli – abrogazione dal 16.12.2010.

Art. 21, R.D. 215/1933 - potestà di riscossione tramite ruoli - D.Lgs. 179/2009, Allegato 1 - abrogazione implicita - è tale.

Contributi consortili - riscossione - ruoli - nullità.

L'art. 21 del R.D. 215/1933 che conferiva ai Consorzi il potere di riscuotere tramite ruoli le contribuzioni di cui sono titolari, è abrogato a far tempo dal 16.12.2010, ad opera del D.Lgs. 179/2009, senza che la sua permanenza possa essere desunta dall'art. 14 comma 17 lettera c) della Legge delega n. 246/2005 (rimangono in vigore le disposizioni tributarie e di bilancio e quelle concernenti le reti di acquisizione del gettito) in ragione della sua natura di norma procedimentale e non tributaria cioè istitutiva e / o modificativa di un tributo e / o della sua base imponibile.

Comm. trib. prov.le Piacenza sez. II, n.154/2017

Cass. n. 18012

Sentenza n. 0187/2018, del 29.10.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Mauro Sonzini

Tributi locali - IMU - Esenzione ex art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - Spettanza - Mancato utilizzo dell'immobile - Irrilevanza - Condizioni.

In tema d'IMU, nei casi di immobili concessi in comodato d'uso, l'accesso all'esenzione non discende dalla gratuità del contratto ma dall'esistenza di un rapporto di stretta strumentalità organica e funzionale alla realizzazione di compiti istituzionali dell'ente.

L'utilizzazione diretta da parte del proprietario, anche se attuata per il tramite di un altro soggetto, deve svolgersi nel quadro della medesima architettura strutturale onde rendere possibile l'accesso all'esenzione per gli immobili concessi in comodato d'uso (nel caso di specie, in applicazione del principio enunciato, la C. T. P. non ha riconosciuto l'esenzione dall'imposta non avendo riscontrato tra ente proprietario e comodatario elementi da cui desumersi il tipo di legame descritto).

D. lgs. n. 504/1992, art. 7, comma 1, lett. i)

Cass., Sez. 5, 20515/2016; Sez. 5, 14912/2016; Sez. 5, 10483/2016; Sez. 5, 25508/2015

Sentenza n. 0192/2018, del 08.11.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Pierpaolo Beluzzi

Tributi erariali – Accertamento – A.S.D. estinta – Perdita capacità processuale – Rilevabilità d'ufficio - Nullità dell'avviso - Sussiste

In tema di accertamento di tributi erariali, è rilevabile d'ufficio l'estinzione dell'associazione sportiva dilettantistica e, quindi, della sua capacità processuale, con conseguente nullità dell'avviso ad essa formalmente notificato perché soggetto non più esistente (nel caso di specie la CTP, condividendo un orientamento espresso dalla S. C., ha accolto il ricorso avverso un avviso di accertamento relativo all'IVA per il 2013, emesso nei confronti di una A. S. D., estinta nello stesso anno).

Cod. Civ. artt. 38 e 2495; legge n. 398/91

Cass., Sez. 5, 21188/2014; Sez. 5, 5736/2016

Sentenza n. 0204/2018, del 12.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Mauro Sonzini

Tributi erariali indiretti – Imposta di registro - Qualificazione del contratto ai fini fiscali - Art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 - Equiparazione della cessione delle quote di società alla cessione d'azienda - Necessità da parte dell'A. F. di ricercare un presunto effetto economico - Esclusione.

In tema di imposta di registro, l'amministrazione non è tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero la "forma apparente" dell'atto: in tale attività di riqualificazione, non può essere travalicato lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici. (Nella specie la C. T. P. ha accolto il ricorso del contribuente ritenendo illegittimo il provvedimento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva recuperato l'imposta di registro in misura proporzionale, riqualificando un atto di cessione di partecipazione societaria in cessione d'azienda).

d. P. R. n. 131/1986, art. 20

Cass., Sez. 5, 2054/2017

Sentenza n. 0214/2018, del 22.11.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Pierpaolo Beluzzi

Tributi erariali diretti - I.R.P.E.F - Determinazione del reddito - Canoni percepiti per l'affitto dell'unica azienda - Reddito d'impresa - Configurabilità - Esclusione - Conseguenze - Componenti negativi - Deducibilità - Esclusione.

In tema d'I. R. P. E. F., l'imprenditore che concede in affitto la sua unica azienda perde tale qualifica e, di conseguenza, non può più avvalersi dei criteri di deducibilità previsti per il reddito d'impresa rispetto a quello costituito dai canoni d'affitto dell'azienda i quali, in difetto di qualsiasi atto di residua gestione, non possono considerarsi come conseguiti nell'esercizio della originaria attività, cessata con il subentro del terzo, ma concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi. Stante la loro natura, è da escludere la deducibilità di componenti negativi ove sostenuti in presenza ed in funzione dell'esercizio di un'attività imprenditoriale (nel caso di specie la C. T. P. ha rigettato il ricorso ritenendo legittimo l'accertamento dell'A. F. che aveva disconosciuto i canoni di leasing relativi ad un'autovettura).

d.P.R. n. 917/1986, art. 67, comma 1, let. h) Cod. Civ. artt. 38 e 2495; legge n. 398/91

Cass., Sez. 5, Ord. 19430/2018; Sent. 7292/2006; 21583/2005

Sentenza n. 0221/2018, del 22.11.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Presidente e Relatore: Giuseppa Crisafulli

Tributi erariali indiretti - Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Qualificazione del contratto ai fini fiscali - Art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 - Fattispecie in tema di cessione di partecipazioni societarie.

In tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 che attribuisce preminente rilievo alla causa reale del negozio e all'effettivo interesse perseguito dalle parti, solo l'atto con il quale viene trasferita la totalità della partecipazione societaria può essere riqualificato come cessione d'azienda, in quanto produttivo dei medesimi effetti giuridici (nella specie la C. T. P. ha rigettato il ricorso del contribuente ritenendo legittimo il provvedimento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva recuperato l'imposta di registro in misura proporzionale, riqualificando un atto di cessione totalitaria di partecipazione societaria in cessione d'azienda).

d. P. R. n. 131/1986, art. 20

Cass., Sez. 6, Ord. 24594/2015; Sez. 5, Sent. 6758/2017

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA

Presidente: Bruno Gilotta

Responsabile del Massimario presso la CTP: Riccardo Fabbri

Massimatore: Riccardo Fabbri

Sentenza n. 0034/2018, del 09.02.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Riccardo Fabbri

Reddito d'impresa – Provvigione riconosciuta all'intermediario - Comportamento antieconomico riferito ad una singola operazione – Costo non inerente ex art. 109, comma 5, TUIR – Non è tale.

Il costo per la provvigione riconosciuta ad un intermediario estero sulle vendite nel suo Paese non può essere ritenuto antieconomico e quindi non inerente ex art. 109, comma 5, TUIR per il solo fatto che di molto superiore alla media delle provvigioni concordate con gli altri intermediari per l vendite in Italia. La antieconomicità di un costo riferito ad una ben individuata operazione (nel caso di specie le vendite di calzature nella Repubblica Ceca) può essere riconosciuta non solo se si conosce il margine di utile lordo che la vendita può determinare ma anche le prospettive che l'acquisizione di nuova clientela estera può determinare.

Art. 109, comma 5, TUIR

Sentenza n. 0037/2018, del 19.02.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Riccardo Fabbri

IRES – Società di gestione immobiliare – Società di comodo (art. 30 Legge 724/94) – esclusione dall'obbligo di dichiarare un reddito fiscale minimo se vengono pattuiti canoni di locazione non inferiori a quelli di mercato da determinare con riferimento ai valori OMI – possibilità esclusa per gli immobili di particolare pregio

Un'unità abitativa pur se accatastata in categoria A/7 deve essere ritenuta immobile di particolare pregio e non può quindi beneficiare dell'esclusione dalla normativa delle cosiddette "società di comodo" e dal conseguente obbligo di dichiarare un reddito fiscale minimo per aver convenuto canoni di locazione non inferiori a quelli di mercato quando il costo di acquisto dell'immobile e della successiva ristrutturazione sono ampiamente superiori alle quotazioni OMI.

Art. 30 Legge 724/94;

Sentenza n. 0058/2018, del 19.02.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Roberto Rivero

Reddito d'impresa – conti bancari personali e aziendali promiscui – movimentazioni attive e passive – sono ricavi aziendali – mancato riconoscimento percentuale forfettaria di costi familiari – è legittimo

Se vi è commistione tra i conti correnti bancari aziendali e familiari le operazioni che non trovano corrispondenza nella contabilità dell'impresa si considerano ricavi aziendali, senza che, in difetto di prova da parte del contribuente di ogni singola movimentazione, debba essere riconosciuta alcuna percentuale forfettaria di spese personali.

Art. 32, comma 1, n.2, DPR 600/73; art. 51, comma 2, n. 2, DPR 633/72

Sentenza n. 0116/2018, del 21.05.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Roberta Vivaldi, Relatore: Riccardo Fabbri

Associazioni Sportive Dilettantistiche – Regime agevolato Legge 398/91 – Decadenza dal beneficio per la presunta distribuzione dell'utile – Non sussiste: condizioni

La mancata indicazione nel rendiconto economico-finanziario del risultato realizzato nell'anno precedente non può costituire elemento sufficiente a far presumere un sua distribuzione e determinare in tal modo la decadenza dai benefici previsti dalla Legge 398/91. Gli utili e le perdite pregresse potrebbero infatti eventualmente rilevare solo nel caso in cui il rendiconto dovesse essere redatto nel rispetto del principio di cassa, divenendo però in tal modo il prospetto delle entrate e delle uscite e non invece dei costi e dei ricavi e quindi dei componenti di reddito rilevanti per il rispetto dei limiti previsti dalla norma.

Art.1 Legge 398/1991; art. 90 Legge 289/2002.

Sentenza n. 0124/2018, del 15.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Roberto Rivero

IRPEF – Reddito di fabbricati – Contratto di locazione successivamente rettificato con accordo regolarmente registrato – Convenuta una consistente diminuzione del canone originario a fronte dell'accollo delle spese di manutenzione dell'unità immobiliare destinata ad attività commerciale ma anche per temporanee difficoltà economico-finanziarie del conduttore – Validità del minor canone concordato – Sussiste

Un accordo col quale viene convenuta una diminuzione del canone di locazione originario a fronte dell'accollo delle spese di manutenzione dell'immobile non può essere ritenuta una compensazione per le spese di mantenimento e miglioria dell'unità immobiliare con conseguente invariabilità del canone da dichiarare a fini IRPEF se un ulteriore motivo che aveva portato a rivedere il canone era la

difficoltà del locatario ad ottenere dalla propria attività commerciale ricavi sufficienti a permettere una economica gestione aziendale.

Sentenza n. 0138/2018, del 27.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Riccardo Fabbri

IMU – Contratto di leasing – Utilizzatore inadempiente – Risoluzione del contratto – Mancata riconsegna dell'immobile – Soggetto passivo è la società di leasing.

La società di leasing che risolve il contratto per inadempienza dell'utilizzatore ma non riesce ad ottenere la restituzione dell'unità immobiliare diviene ugualmente soggetto passivo dell'IMU dalla data di risoluzione del contratto pur non avendone l'effettiva disponibilità, posto che la norma prevede la soggettività passiva *dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto*.

Art. 9 D.Lgs. 23/2011

Sentenza n. 0182/2018, del 27.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Roberto Rivero

Agevolazioni acquisto prima casa – Cessione della nuda proprietà al figlio in adempimento degli accordi di separazione – Decadenza dal beneficio – Non sussiste

La cessione al figlio, prima del decorso del quinquennio, della nuda proprietà di un'unità abitativa acquistata con le agevolazioni prima casa non determina la decadenza dal beneficio dell'applicazione dell'aliquota Iva minima se nell'accordo di separazione consensuale omologato dal Tribunale la cessione al figlio assume funzione essenziale ai fini della risoluzione della crisi tra coniugi. In tal caso, con un'interpretazione logica ed estensiva, deve considerarsi applicabile anche alle disposizioni patrimoniali in favore dei figli l'esenzione fiscale prevista dall'art. 19 della Legge 74/1987.

Art. 74, Legge 74/1987; Cass. n. 8104/2017

Sentenza n. 0249/2018, del 15.10.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Roberta Vivaldi, Relatore: Riccardo Fabbri

IVA – Cessione intracomunitaria di un bene autonomamente mobile – Prova dell'avvenuto trasferimento fisico del bene in altro Stato UE – E' sufficiente una qualunque documentazione che fornisca una ragionevole certezza dell'avvenuta esportazione

Alla vendita di un'imbarcazione ad un cliente soggetto passivo d'imposta in un Paese UE senza sbocchi sul mare non può essere negato il beneficio della non imponibilità ex art. 41 del DL 331/93 perché, mancando una specifica dichiarazione dell'acquirente dell'avvenuto trasferimento nel proprio

Paese, non vi è prova del *movimento fisico dei beni tra Stati membri*. La cessione deve essere ritenuta intracomunitaria se il contribuente dimostra, con appropriata documentazione, che il bene è stato iscritto nel pubblico registro dello Stato estero e, con l'approdo in un porto di un altro Paese, è uscito dal territorio italiano.

Art. 41 DL 331/93; Cass. n. 7524/2016; Corte Giustizia UE c-409/04.

Sentenza n. 0320/2018, del 04.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente e Relatore: Gennaro Di Bisceglie

IRPEF – Ultimo anno di attività e inesistenza di operazioni e dati rilevanti ai fini del reddito – Mancata compilazione della modulistica relativa agli studi di settore – Omissione formale commessa senza volontarietà, ininfluente per l'attività di accertamento e con totale assenza di evasione d'imposta – Legittima l'applicazione della sanzione ex art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/97 – Opportuno il riconoscimento dell'esimente prevista dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 472/97

La mancata compilazione della modulistica degli studi di settore pur in assenza di operazioni e dati rilevanti ai fini della valutazione della situazione del contribuente costituisce comunque un ostacolo all'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria ed è quindi legittimamente soggetta alla sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 8 del D.Lgs. 471/97. La constatata e obiettiva mancanza di pregiudizio per l'Erario autorizza il riconoscimento del trattamento sanzionatorio più favorevole previsto dal comma 4 dell'art. 7 del D.Lgs. 472/97.

Art.8, comma 1, D.Lgs. 471/97; art.7, comma 4, D.Lgs. 472/97.

Sentenza n. 0384/2018, del 04.12.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Presidente: Roberta Vivaldi, Relatore: Riccardo Fabbri

Dichiarazione dei redditi – Modificabilità - Nel termine dell'art. 3, comma 8, DPR 322/1998 – Possibilità – Sussiste - Decorso il termine predetto – Modificabilità – Sussiste solo in sede contenziosa e in presenza di fatti o elementi di valutazione in precedenza non conosciuti.

Anche se è decorso il termine previsto dall'art. 3, comma 8 del DPR 322/1998 per la modifica della dichiarazione dei redditi, il contribuente può, in sede contenziosa, emendare a proprio vantaggio la dichiarazione originaria se dimostra che sono intervenuti validi fatti e risolutivi elementi che, se conosciuti al momento della redazione della dichiarazione originaria, avrebbero determinato scelte diverse da quelle operate.

Art. 3, comma 8, DPR 322/1998; Cass. n. 13378/2016.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA

Presidente: Alberto Pederali

Responsabile del Massimario presso la CTP: Mirella Guicciardi

Massimatore: Cesare Lamberti

Sentenza n. 0173/2018, del 10.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente: Alberto Pederali, Relatore: Ido Nuccini

Catasto - annotazione-proprietà super viaria 1/1 - significato - titolarità di un diritto di locazione sul manufatto oggetto di accatastamento - intestazione della particella - rilevanza.

Rendita catastale - qualificazione e determinazione - emendamento alla precedente disciplina - carattere innovativo e non interpretativo.

Nella terminologia tecnica catastale, l'annotazione: "proprietà superficaria 1/1", non indica la titolarità di diritto di superficie, cioè di un diritto reale, ma illustra che l'intestatario catastale è titolare di un diritto sul manufatto oggetto di accatastamento sulla base di un contratto di locazione: l'intestazione della particella non è perciò avvenuta sul presupposto di un insistente diritto di superficie ma sul presupposto, fondato, di un contratto di locazione dell'area su cui insiste il manufatto accatastato

Il D.Lgs. n. 33/2016 che ha emendato il comma 3 dell'art. 86 del D. Lgs. n. 259/2003, ha valore innovativo e non retroattivo: deve pertanto applicarsi esclusivamente a partire dall'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo e cioè dal 10 luglio 2016: sino a tale data restano in vigore le disposizioni relative alla qualificazione e alla determinazione della rendita catastale dell'unità in questione, perché sono riferite a data antecedente (accatastamento avvenuto in data 13 dicembre 2013).

Sentenza n. 0178/2018, del 21.09.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente e Relatore: Marco Montanari

Agevolazioni ed esenzioni - piccola proprietà contadina - "sovrastanza" - inconfigurabilità - terreni agricoli - qualificazione negli strumenti urbanistici - sufficienza.

L'art.2, comma 4 bis, d.l.194/2009, sulle agevolazioni alla piccola proprietà contadina non assoggetta la fruizione dell'agevolazione alla condizione della "sovrastanza", (cioè dell'insistenza del fabbricato di servizio sul terreno compravenduto ipotizzata dall'Agenzia) ma si limita a richiamare, ai fini agevolativi, i terreni agricoli qualificati come tali negli strumenti urbanistici e le relative pertinenze, senza porre ulteriori condizioni (nella specie il fabbricato era posto in posizione retrostante rispetto al terreno ma il ricorso del contribuente è stato accolto perché il fabbricato compravenduto è stato considerato pertinenziale rispetto in quanto permanentemente destinato al servizio del fondo come esplicitamente affermato nell'atto pubblico di compravendita).

Sentenza n. 0197/2018, del 15.10.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente: Marco Montanari, Relatore: Mara Reggioni

Incasso giuridico - ritenuta 20% - omessa corresponsione di proventi - contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario - è configurabile.

Incasso giuridico - rinuncia a un credito - principio di competenza per il soggetto erogatore - principio di cassa per il soggetto recipiente - impossibilità di equiparazione alla percezione di un compenso.

Comportando la ritenuta del 20% senza che sia stato corrisposto alcun provento né stato il pagamento di alcun corrispettivo, il cosiddetto "incasso giuridico" - non previsto da alcuna disposizione normativa - si pone in contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario nonché con quelli specifici sulla tassazione dei redditi di capitale che consegue all'effettiva percezione delle somme.

Non può essere equiparata alla percezione di un compenso la rinuncia ad un credito correlato ad un elemento reddituale deducibile in base al principio di competenza per il soggetto erogatore e tassabile in base al principio di cassa per il soggetto percipiente (l'Amministrazione aveva applicato la circolare n. 73/E del 27/05/1994 secondo cui la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno sottoposti a tassazione per cassa -quali, ad es., i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci - presuppone l'avvenuto "incasso giuridico" del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante l'applicazione della ritenuta d'imposta. L'Amministrazione non ha, secondo la Commissione adita, il potere di equiparare la rinuncia al credito, ai soli fini fiscali, all'incasso dello stesso, con il conseguente obbligo di sottoporre a tassazione il suo ammontare mediante applicazione della relativa ritenuta a titolo d'imposta).

Sentenza n. 0220/2018, del 05.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente e Relatore: Alberto Pederiali

Notificazioni e comunicazioni - persona giuridica - temporanea assenza - procedimento.

Anche in ambito tributario, valgono le disposizioni di cui all'art. 145, cod. proc. civ. che, nel caso di impossibilità di consegnare per temporanea assenza un atto indirizzato ad una persona giuridica che contenga l'indicazione del nominativo del recapito del legale rappresentante (sede chiusa, assenza di persone legittimate a ricevere l'atto, etc), onerano ad eseguire la notificazione in primo luogo ai sensi degli articoli 138, 139, 141 alla persona fisica che rappresenta l'ente e, qualora non possa essere eseguita "a norma dei commi precedenti", anche ai sensi dell'articolo 140 o 143 come prescritto dall'ultimo comma dell'art. 145 c.p.c., così come modificato dalla L. n. 263/2005 con decorrenza 1 marzo 2006 (nel caso di specie è stata ritenuta nulla la notifica dell'atto impositivo eseguita tramite la comunicazione di avvenuto deposito (CAD), dopo che l'avviso era stato immesso nella cassetta corrispondente dello stabile in indirizzo mentre nessun avviso era stato inviato alla persona fisica che rappresentava la società contribuente nonostante le sue generalità e residenza fossero indicate nell'avviso di accertamento impugnato).

Sentenza n. 0241/2018, del 13.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente e Relatore: Alberto Pederiali

Giurisdizione competenza - commissioni tributarie - cognizione delle controversie di ogni genere e specie - limite - atti di esecuzione tributaria - eccezione di prescrizione dedotta tramite impugnazione della cartella - conoscibilità - sussiste.

L'attribuzione alle commissioni tributarie - a norma dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, come sostituito dall'art. 12, comma 2, L. 448/2001 - della cognizione di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, ivi incluse, quindi, quelle in materia di contributi spettanti ai consorzi di bonifica, si estende ad ogni questione relativa all'*an* o al *quantum* del tributo, arrestandosi unicamente di fronte agli atti dell'esecuzione tributaria: nella cognizione del giudice tributario ricade anche l'eccezione di prescrizione dedotta tramite l'impugnazione della cartella (la Commissione ha dichiarato prescritta per tardività dell'atto interruttivo l'intimazione di pagamento per decorso del termine quinquennale e ha dichiarato il difetto di giurisdizione con riferimento all'impugnazione della cartella derivante dall'iscrizione a ruolo di crediti INPS, in favore dell'AGO ex art. 24, comma 6, D.Lgs. n. 46/1999)

Cass. Sez. Unite, n. 8770/2016

Sentenza n. 0242/2018, del 13.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente e Relatore: Alberto Pederiali

Statuto del contribuente - garanzie - operatività - esclusivamente per gli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche - accertamenti a tavolino - garanzia dei 60 giorni - necessità - non sussiste.

Le garanzie previste dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, operano esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, sia pure accompagnati da contestuali indagini finanziarie avviate per via telematica e con consegna di ulteriore documentazione da parte dell'accertato (nella specie, è stato ritenuto legittimo l'avviso di accertamento all'esito dell'ultimo contraddittorio instaurato con i rappresentanti della società e pertanto senza attendere il termine dilatorio di 60 giorni di cui all'articolo 12 comma 7 dello Statuto).

Cass n. 24636/2017 (ord.); CTR Emilia-Romagna n. 337/8/2015; CTR Lombardia n. 118/19/2013

Sentenza n. 0276/2018, del 27.11.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente: Alberto Pederali, Relatore: Santo Gnoni

Componenti negativi – deduzione – inerenza- attività svolta – riconducibilità – necessità – sussiste.

L'art. 109 comma 5 del TUIR, subordinando la deduzione dei componenti negativi all'inerenza degli stessi all'attività dell'impresa, configura l'inerenza come correlazione fra onere sostenuto e l'attività produttiva di reddito imponibile: il costo deve essere riconducibile all'attività svolta, con la conseguenza che sono deducibili tutti i componenti negativi relativi all'attività medesima (nella specie è stato considerato inerente all'attività d'impresa, la distribuzione del ticket omaggio per l'utilizzo delle cosiddette macchine VLT, le quali mediante le singole giocate erogano, in caso di vincita premi in denaro ovvero, in caso di perdita, trattengono l'importo giocato, avendo come scopo la fidelizzazione della clientela e la sua incentivazione al gioco.

Sentenza n. 0291/2018, del 04.12.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Presidente: Alberto Pederali, Relatore: Pasquale Granato

Chiropratico - professione sanitaria - inquadramento - benefici a fini Iva - impossibilità in assenza di regolamento attuativo.

Le prestazioni dei chiropratici non possono essere comprese tra quelle sanitarie che beneficiano dell'esenzione dall'Iva: l'art.2,comma 335 L. n. 244/2007, pur avendo inquadrato il chiropratico tra i professionisti sanitari di primo grado, rinvia ad un regolamento di attuazione, mai adottato ed indispensabile per individuare la tipologia delle prestazioni svolte e per disciplinare i profili della professione, secondo le linee indicate dagli artt.10 e 18, DPR 633/72 e 13 della VI Direttiva CEE, come modificate dall'art.132, par.1, lett. c) della Direttiva 112/2016/UE (nella specie è stato ritenuto legittimo il rifiuto dell'Amministrazione Finanziaria a rimborsare l' Iva versata relativa all'attività esercitata dal ricorrente)

Cass.n. 22812, 22813 e 22814 del 2014

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI

Presidente: Antonio Rustico

Responsabile del Massimario presso la CTP: Patrizia Foiera

Massimatrice: Patrizia Foiera

Sentenza n. 0178/2018, del 08.06.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Maurizio Malagotti

Avviso di accertamento - sottoscrizione da parte di funzionario delegato - delega scaduta prima della sottoscrizione - delega scaduta equiparata alla mancanza di delega - invalidità dell'atto emesso - sussistenza

"La delega del Direttore dell'Ufficio Finanziario è validamente conferita al funzionario identificato nominativamente, al quale vengano attribuiti ben delimitati e specifici poteri, da esercitare nell'ambito di un lasso temporale determinato. Ma l'esercizio di quei poteri oltre il termine di scadenza della delega è illegittimo e rende invalido l'atto sottoscritto dal funzionario. "

Sentenza n. 0188/2018, del 25.06.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente: Maria Teresa Cameli, Relatore: Maria De Cono

Società di capitali - Irrogazione sanzioni - amministratore di fatto di società - concorso materiale nell'illecito tributario - coautore - applicabilità dell'art. 9 D. Lgs. 472/97 -irrogazione di sanzioni anche all'amministratore - esclusione - l'art. 7 D.L. 269/2003 è norma speciale

"Delle sanzioni tributarie irrogate alle società di capitali risponde esclusivamente la persona giuridica. La norma contenuta all'art. 7 D.L. 30/9/2003 n. 269, che prevede la irrogazione delle sanzioni esclusivamente a carico delle società di capitali, è disposizione speciale rispetto all'art. 9 D. Lgs. 472/97. "

Sentenza n. 0202/2018, del 06.07.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Davide Ercolani

Avviso di liquidazione - imposta di registro, ipotecaria e catastale - compravendita terreno incluso in Piano Particolareggiato di Iniziativa Privata - tassazione agevolata ex art. 33 comma 3 L. 388/2000 - presupposto della utilizzazione edificatoria entro cinque anni -individuazione del termine per la notifica dell'avviso di liquidazione a seguito della decadenza dalle agevolazioni - termine decorrente dalla inutile scadenza del periodo di cinque anni previsto per la edificazione - inesistenza di continuità normativa con L. 244/2007 - tardività della notifica - invalidità dell'atto

"In materia di agevolazioni fiscali per la compravendita di terreni inclusi in piani urbanistici, deve essere esclusa la continuità normativa tra la L. 388/2000 art. 33 comma 3, e la L. 244/2007 art. 1 comma 25. La disciplina fiscale successiva è infatti innovativa ed abrogativa della precedente, che ha inteso sia modificare le aliquote che ridimensionare lo spettro delle ipotesi agevolative. L'avviso di liquidazione deve essere notificato entro i tre anni successivi alla scadenza del termine originariamente previsto (nella vigenza della L. 388/2000). La notifica eseguita dopo tale scadenza rende invalido l'avviso di liquidazione. "

Sentenza n. 0213/2018, del 10.07.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente: Maria Teresa Cameli, Relatore: Francesco Matranga

Sponsorizzazioni sportive - inerenza - presunzione *iuris et de iure* fino alla concorrenza di euro 200.000,00 - agente di commercio - pubblicizzazione nella propria zona del marchio commercializzato dalla preponente - deducibilità della spesa

"L'agente di commercio che promuova, sponsorizzando eventi sportivi, nella propria zona, l'immagine del marchio commercializzato dalla preponente, può dedurre la relativa spesa. La inerenza è giustificata invero dall'interesse diretto allo sviluppo delle vendite e delle provvigioni. Sussistendo la prova effettiva della sponsorizzazione, la inerenza si presume legalmente fino alla concorrenza di euro 200.000,00. "

Sentenza n. 0220/2018, del 06.08.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente: Sandro Gianni, Relatore: Francesco Matranga

Associazione sportiva dilettantistica - regime fiscale agevolativo - decadenza - esercizio concreto di attività commerciale - onere della prova - compete alla associazione che invoca la agevolazione - affiliazione al CONI - non integra prova

Compete alla Associazione Sportiva Dilettantistica che invochi il regime agevolativo fornire la prova della propria natura di soggetto non profit. Depongono a sfavore di tale dimostrazione i verbali delle assemblee generici in cui non sono identificati i presenti e la assenza di documenti che attestino la partecipazione dei soci alla vita associativa. La mera affiliazione al CONI non è requisito sufficiente. "

Sentenza n. 0221/2018, del 06.08.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente: Sandro Gianni, Relatore: Francesco Matranga

Presunzione di maggior reddito ai sensi dell'art. 12 comma 2 D.L. 78/2009 - violazione di norme sul monitoraggio fiscale - versamenti eseguiti dai soci in favore di società di capitali - Incombe sull'Ufficio la prova che i movimenti in denaro sono stati eseguiti dal socio contribuente

"Nella vigenza dell'art 4 D.L. 167/1990, non vi era obbligo di indicazione, nella dichiarazione dei redditi, di investimenti all'estero e di attività estere di natura finanziaria di importo non superiore ad euro 10.000,00. Il valore nominale di quota sociale pari ad euro 9.000,00 esonerava dunque il titolare di detta quota dall'obbligo di indicarla in dichiarazione dei redditi. Non possono inoltre essere attribuiti, e fiscalmente imputati al socio, versamenti in denaro, eseguiti da società sammarinese fiduciaria in favore di società italiana, che li ha dichiarati, in radicale difetto di prova della circostanza che la società sammarinese si è dotata della provvista a seguito di versamenti occulti da parte del socio medesimo".

Sentenza n. 0237/2018, del 13.08.2018, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente e Relatore: Maria Teresa Cameli

IMU - piattaforme per lo sfruttamento di giacimenti di idrocarburi installate al largo della costa entro il limite di 12 miglia - inesistenza del presupposto di imposta - non accatastabilità - distinzione tra suolo e fondale marino - non configurabilità di un mare comunale - l'imposta non è dovuta

"Non esistendo norme specifiche che attribuiscono ai Comuni poteri e competenze sul mare, non può ritenersi esistente un mare comunale e dunque i Comuni non hanno alcun potere impositivo sulle piattaforme installate al largo della costa per lo sfruttamento di giacimenti di idrocarburi. Le piattaforme inoltre non possono essere accatastate perché il catasto non include il fondo marino, ben distinto dal suolo territoriale. Sicché in relazione a tali piattaforme non è dovuta la imposta IMU".

Sentenza n. 0240/2018, del 06.09.2018, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Presidente e Relatore: Antonio Rustico

Irrogazione sanzioni - detenzione attività finanziarie nella Repubblica di San Marino - omessa compilazione, nella dichiarazione dei redditi, del quadro RW - termine di irrogazione della sanzione raddoppiato per effetto dell'art. 12 co. 2 ter D.L. 78/2009 - efficacia retroattiva della norma - natura di norma procedimentale - il termine è raddoppiato anche per annualità precedenti il 2012.

"Mentre l'art. 12 comma 2 D.L. 78/2009 contiene norma di natura sostanziale, l'art. 12 comma 2 ter D.L. 78/2009 si riferisce all'accertamento sulla violazione dell'obbligo dichiarativo a mezzo Quadro RW e deve quindi qualificarsi alla stregua di norma procedurale. Essa dispone la dilatazione dei termini di accertamento delle violazioni cui si riferisce rendendo legittime le violazioni rilevate entro i termini raddoppiati".

CONTRIBUTI DOTTRINALI

La rappresentanza processuale dell'Agenzia delle Entrate Riscossione nel giudizio di Cassazione e nei giudizi di merito

Cesare Lamberti

I - LE MASSIME

È affetta da nullità insanabile la costituzione innanzi alla Corte di Cassazione dell'Agenzia delle entrate - Servizi di riscossione qualora la procura a stare in giudizio sia rilasciata in favore di un avvocato del libero foro e non dell'Avvocatura dello Stato (Cass. Sez. 5, 9 novembre 2018, n. 28684). Dovendo la successione di Agenzia Entrate Riscossione a Equitalia Servizi Riscossione essere riportata all'art. 111 c.p.c., con eventuale legittimazione concorrente e non sostitutiva del successore a titolo particolare, il giudizio di legittimità pendente all'entrata in vigore della successione va deciso tra le parti originarie - nella specie Equitalia sud – Agente riscossione provincia Roma (Cass. Sez. 5, 9 novembre 2018, n. 28741 ord.).

In forza degli artt. 11 co. 2 e 12, d.lgs. n. 546/1992 va riconosciuta la possibilità dell'agente di riscossione (Agenzia delle Entrate Riscossione) di stare in giudizio con l'assistenza di un difensore esterno: sebbene la prima norma stabilisca che l'agente di riscossione (tra gli altri) sta in giudizio direttamente, tuttavia l'art. 12, prevedendo un obbligo soltanto per le parti private di farsi assistere da un difensore qualificato (salvi i limiti di valore), non introduce un esplicito divieto per le parti pubbliche di avvalersi dell'operato di un professionista esterno. Viola l'art. 111 Cost. l'obbligo degli Uffici a stare in giudizio soltanto ed esclusivamente con propri funzionari con impedimento agli stessi di avvalersi dell'Avvocatura dello Stato e, quindi, della possibilità di ricorrere in Cassazione, dove è necessaria l'assistenza di un soggetto legittimato al patrocinio presso le giurisdizioni superiori (CTP Ferrara, n. 326/2/18 dell'11 dicembre 2018, con espresso richiamo a Cass., Sez. 6, 15 ottobre 2018, n. 25625, ord.).

Per il patrocinio davanti alle Commissioni tributarie, anche l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate Riscossione deve (continua a dover) stare in giudizio direttamente (o mediante la struttura territoriale sovraordinata), cioè in persona dell'organo che ne ha la rappresentanza verso l'esterno o di uno o più suoi dipendenti dallo stesso organo all'uopo delegati, e non può farsi rappresentare in giudizio da un soggetto esterno alla sua organizzazione (CTP Ravenna, 251/01/18 del 5/10/2018).

II – LE QUESTIONI

Con le sentenze di cui alle prime due massime, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione dichiara invalida la procura rilasciata ad un avvocato del libero foro in pendenza del giudizio di legittimità da parte di Agenzia Entrate Riscossione dopo la successione alle società del Gruppo Equitalia disposta dall'art. 1, comma 3, d.l. n. 193/2016, essendo il nuovo ente tenuto ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43 del r.d. n. 1611/1933.

Motivo dell'opzione, e non dell'esplicito obbligo, del nuovo ente di avvalersi dell'Avvocatura, è rinvenuto nella sua diversità dalle Amministrazioni statali, nei cui confronti il patrocinio erariale opera, come è noto, *ope legis*. Nelle controversie devolute alle Commissioni tributarie, l'alternativa alla rappresentanza processuale dell'Avvocatura consiste nella possibilità di Agenzia Entrate Riscossione di stare in giudizio personalmente nelle fasi di merito e di nominare un avvocato del libero foro nel giudizio di legittimità. In quest'ultimo caso, però, la nomina è subordinata al ricorrere dell'urgenza, alla dimostrazione del documentato conflitto d'interessi con il patrocinio erariale, alla presenza di un "caso speciale" riconosciuto dall'organo deliberante dell'ente con provvedimento da sottoporre agli organi di vigilanza, la cui adozione è condizionata all'esistenza di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale e sottoposti al codice dei contratti pubblici.

In ambedue le sentenze, la necessità di rinnovare il mandato difensivo è rinvenuta nella posizione processuale del nuovo ente rispetto a quello disciolto, da ricondurre non alla successione ex art. 110 c.p.c. sebbene al trasferimento a titolo particolare nel diritto ex art. 111, che comporta la prosecuzione del processo fra le parti originarie, con la conseguenza che, in difetto di valida procura al successore a titolo particolare, l'originario titolare del diritto mantiene la sua legittimazione *ad causam*.

L'assoggettamento dell'atto di costituzione in giudizio alle stesse formalità del ricorso e del controricorso è stato rapportato, nel giudizio di cassazione, all'esigenza di assicurare uniformità agli atti che introducono gli elementi sui quali si svolge la cognizione del giudice: l'inammissibilità della costituzione in giudizio che consegue alla nullità della procura non è passibile di sanatoria per rinnovazione successiva, dovendo una valida procura esistere sin da quando la parte intimata si costituisce in giudizio, al pari di quella apposta al ricorso, anch'essa obbligatoriamente valida sin da quando esso è proposto.

Dalle precedenti affermazioni diverge totalmente quella della terza massima, che la capacità di stare in giudizio innanzi alle Commissioni tributarie "direttamente o mediante la struttura sovraordinata", prevista dall'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 "non impedisce all'agente della riscossione di avvalersi della difesa tecnica, ai sensi del successivo art. 12 del d.lgs. da ultimo citato (L'assunto della CTP di Ferrara concerne un procedimento innanzi alle commissioni di merito e richiama un'ordinanza della Cassazione nella quale l'affermazione della capacità di Riscossione di stare in giudizio costituiva un *obiter dictum* rispetto alla questione in controversia perché preordinata al rigetto dell'eccezione di tardività del ricorso, essendo stata la notificazione della sentenza impugnata, effettuata all'agente della riscossione e non al difensore costituito in giudizio: era pertanto nulla e impediva il decorso del termine breve di impugnazione).

Sebbene anch'essa relativa al processo di merito, di segno diametralmente opposto è l'opinione che ritiene invalida la costituzione nel giudizio di merito di Agenzia delle Entrate Riscossione innanzi alle Commissioni con la difesa tecnica di avvocati del libero foro, oggetto della quarta massima, relativa ad una sentenza della CTP di Ravenna. A suo avviso, anche successivamente all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016, l'agente di riscossione nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio dinnanzi alle Commissioni solo attraverso propri funzionari in forza dell'art. 11, comma 2, d.lgs. 546/1992, con la conseguenza dell'inutilizzabilità delle difese affidate ad avvocati esterni, dei quali il nuovo ente si avvale solamente davanti al Tribunale ed al Giudice di Pace (la CTP ha perciò disposto il rinvio della causa ad una successiva udienza onde consentire all'Agenzia delle Entrate Riscossione di regolarizzare la propria costituzione entro un termine perentorio).

Ad una prima valutazione dei succitati apporti giurisprudenziali una conclusione certa non appare possibile: ambedue le pronunzie della Cassazione si riferiscono all'ipotesi di successione del nuovo ente in un processo iniziato da quello disciolto con il D.L. n. 193/2016. Le pronunzie delle Commissioni tributarie di merito, circa l'impossibilità della neo costituita Agenzia Entrate Riscossione di avvalersi di avvocati del libero foro non sono ancora in numero tale da poter costituire una giurisprudenza consolidata.

III - LA RAPPRESENTANZA IN GIUDIZIO DI EQUITALIA E DI RISCOSSIONE.

Anteriormente alla novella apportata dal D.L. n. 193/2016, Equitalia, in qualità di agente della riscossione, condivideva con l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e i monopoli la capacità di stare in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. In quanto titolari di attività a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale esercitate da ministeri ed enti pubblici (art. 8, d.lgs. n. 300/1999), le sole Agenzie e i monopoli potevano essere assistite dall'Avvocatura dello Stato (art. 12, comma 8, d.lgs. n. 546/1992) senza che l'analoga possibilità fosse prevista per Equitalia.

Dopo la sua costituzione nel 2006, e in mancanza di una precisa disposizione al proposito, Equitalia, nella qualità di ente pubblico economico, si avvaleva nei processi di cui era parte, di avvocati del libero foro tramite mandato ad hoc, sia innanzi alle Commissioni tributarie sia nella fase di legittimità innanzi alla Corte di cassazione. Analoga prassi Equitalia aveva instaurato per i procedimenti esecutivi di competenza dell'Autorità giudiziaria ordinaria.

Con l'art. 9, comma 1, lett. d), n. 1), d.lgs. n. 156/2015 che emendò (*rectius*: riscrisse), a decorrere dal 1° gennaio 2016, l'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, la posizione processuale dell'agente della riscossione fu equiparata a quella degli Uffici finanziari che stavano in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata.

Nell'intento di riportare il comportamento processuale di Agenzia Entrate Riscossione a quello degli altri Uffici finanziari, la legge di scioglimento del Gruppo Equitalia ha avvertito l'esigenza di rapportarne la legittimazione ad agire al suo carattere di "ente strumentale dell'Agenzia delle entrate sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze".

A questa finalità era ispirato l'art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016 che, nella prima stesura, autorizzava il nuovo ente ad avvalersi del patrocinio erariale "facoltativo" per le amministrazioni non statali, fermo restando l'onere dello stesso, nei giudizi davanti al Tribunale e al Giudice di Pace di avvalersi direttamente dei propri dipendenti, salva l'assunzione diretta della causa da parte dell'Avvocatura nelle questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici. Nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie "continuava" ad applicarsi l'art. 11 comma 2, d.lgs. n. 546/1992 e cioè la legittimazione diretta dell'ente o della struttura territoriale sovraordinata.

Era più o meno, la stessa condizione delle Agenzie, con la legittimazione dei funzionari dell'ente, salvo l'intervento dell'Avvocatura nelle questioni più rilevanti e innanzi alla Cassazione.

Tutto cambia con la riscrittura in sede di conversione in L. n. 225/2016: l'avvalimento dell'Avvocatura è circoscritto alla mancanza di conflitto "e comunque su base convenzionale", è equiparato all'avvalimento di avvocati del libero foro sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale nel rispetto della trasparenza e della concorsualità del codice dei contratti pubblici ed è prevista la rappresentanza ad opera dei dipendenti delegati dall'ente che stanno in giudizio personalmente davanti al Tribunale e al Giudice di Pace. Rimangono ferme la legittimazione diretta dell'ente nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie e l'assunzione diretta dell'Avvocatura nel patrocinio nelle questioni di particolare rilievo.

Più che una riedizione della norma è un ribaltamento della precedente: la difesa all'Avvocatura è attribuita su "base convenzionale", la legittimazione diretta dell'ente davanti alle corti di merito è sostituita dalla rappresentanza ad opera dei dipendenti delegati in alternativa agli avvocati del libero foro da individuare sulla base di specifici criteri generali desunti dal codice dei contratti pubblici.

Anche se l'art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016 nulla dispone sulla fase di legittimità innanzi alla Cassazione e alle altre Corti superiori, è però evidente che il criterio si è ribaltato rispetto a quello seguito per le Agenzie fiscali. All'Avvocatura dello Stato è attribuita una rappresentanza "convenzionale". A contratto, quindi e non "di diritto" come è tutto sommato anche quella ex art. 43, t.u. 1611/1933 nei confronti delle amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato (autorizzazione con legge, regolamento o altro provvedimento, concerto coi Ministri per la giustizia e per le finanze).

Rispetto all'assunzione della difesa giudiziale del nuovo ente ex art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016, la posizione assunta dalla Cassazione nelle prime due massime appare addirittura rovesciata. Non si tratta, infatti, di istituzionalizzare la modalità della difesa del nuovo ente in favore dell'Avvocatura dello Stato, ma di fronteggiare una ipotesi eccezionale di subentro nel processo, ai sensi dell'art. 111 c.p.c., del nuovo ente al precedente venuto meno per scioglimento, in assenza di criteri per la determinazione del soggetto cui affidare il mandato. Più che nella veste di difensore istituzionale dell'amministrazione, l'Avvocatura interviene a sopperire all'inerzia nel compimento di una attività doverosa qual è la fissazione dei criteri di individuazione del difensore dell'ente stabiliti al comma 8, cpv.

IV – UNA (POSSIBILE) REGOLA PER IL FUTURO

In generale:

Nel regolamentare la difesa tecnica di Agenzia delle Entrate-Riscossione con subentro nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali delle società del Gruppo Equitalia il legislatore, con l'art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016, si è ispirato ad una prospettiva europea dove l'Avvocatura più che agire in situazione di monopolio, come avviene per la rappresentanza delle amministrazioni e degli enti pubblici, opera in una condizione concorrenziale sul mercato delle professioni intellettuali.

Che il nuovo ente sia autorizzato ad avvalersi del patrocinio erariale "comunque su base convenzionale" pone l'Avvocatura dello Stato, nelle specifiche ipotesi di cui ad Agenzia Entrate Riscossione sia riconosciuta la titolarità del potere di scegliere a chi affidare la difesa giudiziale, sullo stesso piano degli avvocati del libero foro e dei propri dipendenti delegati che possono stare in giudizio personalmente.

Come spesso accade nelle fattispecie di "riscrittura", il comma 8 dell'art. 1 non brilla per chiarezza: è incerto sino a che punto operi l'onere di avvalersi della difesa erariale, stante il richiamo all'art. 43 che si legge *nell'incipit* e dove inizi l'obbligo di concorrenzialità che si desume dalla base convenzionale, "comunque" sottostante al il rapporto che si legge al termine del periodo.

Più che vincoli, la norma pone una regola di mercato: all'ente spetta, a seconda dall'importanza della causa, farsi difendere dai propri dipendenti o da avvocati del libero foro o dall'Avvocatura dello stato sulla scorta di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale e improntati al rispetto della trasparenza.

Nella scelta fra i propri funzionari cui conferire delega, gli avvocati del libero foro o l'Avvocatura con cui instaurare un rapporto convenzionale, l'ente conserva piena discrezionalità.

È incerto il potere che l'Avvocatura esercita qualora, sentito l'ente, assuma direttamente la trattazione della causa in presenza di rilevanti questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici: potere che si riassume in una espropriazione sostanziale nei confronti del funzionario o dell'avvocato del libero foro, specie se esercitato in corso di giudizio

Nello specifico.

(i) nel caso di rappresentanza davanti al Tribunale e al Giudice di Pace: l'ente può scegliere di avvalersi dei suoi stessi dipendenti delegati con procura generale o speciale ma comunque con specifico mandato oppure degli avvocati del libero foro o dell'Avvocatura, salve naturalmente le ipotesi di conflitto ed i e previ criteri generali e nel rispetto dei criteri di trasparenza e rotazione.

Parrebbe plausibile che il mandato, attribuito per l'avvio dalla procedura, innanzi al Tribunale o al Giudice di Pace non prosegua per tutti i successivi gradi di giudizio ma necessiti di conferma o rinnovo (avviene nel privato).

(ii) nel caso di patrocinio davanti alle Commissioni tributarie: fa stato il richiamo alla disposizione secondo cui "continua ad applicarsi l'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546". In ambedue i gradi di merito, innanzi alle Commissioni tributarie provinciale e regionale, il nuovo ente, perciò, al pari di quello disciolto "sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata".

Il richiamo è superficiale, sotto il profilo strettamente letterale: nel nuovo ordinamento di Agenzia Entrate Riscossione non c'è una struttura territoriale sovraordinata: secondo l'art. 1, comma 3, D.L. n. 193/2016, il nuovo ente pubblico economico è un ente strumentale dell'Agenzia delle entrate ed è sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze. All'Agenzia delle entrate sono riservati compiti di monitoraggio ma non può considerarsi struttura sovraordinata rispetto al nuovo ente.

(iii) per il patrocinio innanzi alla Cassazione rimane ferma la scelta "a monte" nelle cause di competenza del giudice ordinario mentre in quelle relative ai precedenti gradi innanzi alle Commissioni, l'ente può avvalersi di un avvocato del libero foro o dell'Avvocatura dello Stato.

V - APPENDICE

In caso di affidamento di incarichi di rappresentanza e difesa in giudizio per il soddisfacimento dei propri fabbisogni è stato istituito un Elenco Avvocati per l'affidamento di incarichi di rappresentanza e difesa in giudizio da parte delle società del gruppo Equitalia (ora Agenzia Entrate Riscossione).

Gli incarichi sono affidati, in via residuale, nei casi di accertata carenza di adeguate professionalità interne nonché, a far data dal 1° luglio 2017, nei casi in cui l'Ente non si avvarrà del patrocinio dell'Avvocatura di Stato.

Gli incarichi professionali di assistenza, rappresentanza e difesa in giudizio nelle controversie in cui è parte Agenzia delle entrate-Riscossione che verranno di volta in volta comunicati via pec da Agenzia Entrate Riscossione, sono conferiti secondo un *format*, nell'ambito dei singoli Distretti di Corte di Appello e dei corrispondenti circondari di tribunale per un solo grado di giudizio.

Il 22 giugno 2017, è stato firmato il protocollo d'intesa tra l'Avvocatura dello Stato e l'Agenzia delle Entrate Riscossione ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.L. n. 193/2016.

Il processo tributario telematico

Patrizia Foiera

1. PREMESSA

2. NORMATIVA

- 2.1. Decreto legge 6 luglio 2011 n. 98 convertito dalla legge 15 luglio 2011 n. 111
- 2.2. Decreto 23 dicembre 2013, n. 163- Regolamento
- 2.3. Decreto 4 agosto 2015
- 2.4. Decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156
- 2.5. Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria
 - 2.5.1. Novità

3. FACOLTATIVITÀ DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

- 3.1. Costituzione

4. GIURISPRUDENZA

- 4.1. Formato
- 4.2. Ricorso
 - 4.2.1. Appello
 - 4.2.2. Attestazione di conformità

1. PREMESSA

L'avvio del processo tributario telematico (PTT) si colloca nell'ambito del processo di digitalizzazione della giustizia - già, in parte, attuato nel processo civile - ed è nel 2011 che il legislatore ha posto le basi dell'introduzione del processo tributario telematico (PTT).

Questo contributo ripercorre la normativa e la recente giurisprudenza in tema di processo tributario telematico - che a partire dal luglio 2017 ha registrato la piena diffusione nelle Commissioni Tributarie - con la partenza prossima della obbligatorietà della giustizia digitale e l'abbandono della facoltatività, secondo l'art. 16, co. 5 d.l. 119/18 che fissa al 1 luglio 2019 la fine del phase out (co. 1, lett. a n° 4 e 5 del decreto).

2. NORMATIVA

Fermi i principi fondamentali del processo, sanciti negli artt. 24, 111 Costituzione, la libertà delle forme (art. 121 cod. proc. civ.) e il raggiungimento dello scopo (art. 156, co. 3 cod. proc. civ.) - applicati al digitale, il processo tributario telematico trae le regole funzionali da un ecosistema originato dal codice dell'Amministrazione digitale (D.lgs. 82/05), attuato e interpretato con decreti MEF del 23.12.2013, 4.8.2015, 30.6.16 e la circ. DF n° 2 dell'11.5.2016.

- 2.1. Decreto legge 6 luglio 2011 n. 98 convertito dalla legge 15 luglio 2011 n. 111

Con l'articolo 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, sono state introdotte specifiche disposizioni in materia di giustizia tributaria anche al fine di assicurare l'efficienza e la celerità del relativo processo tributario utilizzando modalità telematiche.

In primo luogo, le lettere a), b) e c), del predetto comma 8 dell'articolo 39 hanno modificato le disposizioni in materia di comunicazioni delle Commissioni tributarie alle parti processuali di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, favorendo l'ampliamento dell'uso della posta elettronica certificata (PEC) nell'ambito di tale processo (sulle regole PEC vedi d.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68).

La successiva lettera d) del citato comma 8, ha previsto l'emanazione di un regolamento ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentiti l'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID) e il Garante per la protezione dei dati personali, per il più generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni (Codice dell'Amministrazione Digitale _CAD).

2.2. Decreto 23 dicembre 2013, n. 163- Regolamento

Il Ministro dell'economia e delle finanze con decreto del 23 dicembre 2013, n. 163, pubblicato in G.U. n. 37 del 14 febbraio 2014 (di seguito "Regolamento"), ha disciplinato l'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione ai principi contenuti nella suddetta lettera d) del comma 8 del più volte citato articolo 39 del decreto legge n. 98/2011.

L'art. 3, comma 3, del Regolamento, ha disposto - con uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sentiti l'AgID e, limitatamente ai profili inerenti la privacy, il Garante per la protezione dei dati personali - l'individuazione, tra l'altro, delle regole tecnico-operative per le operazioni di registrazione al PTT, la costituzione in giudizio, la consultazione e prelievo di copie dal fascicolo processuale informatico, l'assegnazione dei ricorsi, l'accesso dei soggetti abilitati, la redazione e il deposito delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze e l'archiviazione e conservazione degli atti processuali informatici.

L'articolo 20, comma 1, del Regolamento ha stabilito, altresì, che le disposizioni ivi presenti si applicano ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di novanta giorni dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del primo decreto previsto dall'articolo 3, comma 3, e depositati presso le Commissioni tributarie individuate con il medesimo decreto, prevedendo l'avvio graduale del processo tributario telematico e demandando a successivi decreti attuativi l'individuazione delle Commissioni alle quali si sarebbe gradualmente esteso.

2.3. Decreto 4 agosto 2015

Con decreto del 4 agosto 2015 delle Finanze, pubblicato nella G.U. del 10 agosto 2015, numero 184, sono state attuate le disposizioni contenute negli articoli 3, comma 3, e 20, comma 1, del Regolamento.

Con questo decreto è stata prevista l'applicazione delle disposizioni in materia di processo tributario telematico, nelle regioni dell'Umbria e della Toscana, ai ricorsi/appelli notificati a decorrere dal 1° dicembre 2015.

2.4. Decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156

Ulteriori disposizioni in materia di processo tributario telematico sono state introdotte dall'articolo 9 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, (pubblicato in G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015), che ha apportato talune modifiche alla disciplina del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, con decorrenza 1° gennaio 2016.

In particolare, il legislatore è intervenuto con l'articolo 9, comma 1, lettera h), del d. lgs. n. 156/2015, inserendo il nuovo articolo 16-bis del d. lgs. n. 546/1992, che disciplina compiutamente le comunicazioni, i depositi e le notificazioni per via telematica: le parti processuali possono provvedere alla notificazioni degli atti e al successivo deposito degli stessi in via telematica presso la competente Commissione tributaria secondo le disposizioni contenute nel regolamento n. 163/ 2013, e dei successivi decreti di attuazione.

La medesima modalità telematica è consentita al resistente per il deposito delle controdeduzioni e degli atti successivi.

2.5. Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria

Sta terminando il lungo «Phasing out» del processo tributario telematico 15 luglio 2017 – 1 luglio 2019, con il decreto fiscale 13 ottobre 2018 n. 119 che, appunto, prevede, a partire dall'1.7.2019, l'obbligatorietà del processo tributario telematico, assumendo a dies a quo il momento di notifica del ricorso da parte del contribuente.

L'art. 16 del decreto legge n. 119 del 2018 crea una sorta di spartiacque fra processo tributario prima e dopo la data del 30 giugno 2019.

A partire dall'entrata in vigore del decreto legge (24 ottobre 2018) e sino alla decorrenza stabilita nel comma 5 del nuovo art. 16-bis (30 giugno 2019) rimangono in piedi le regole contenute nell'art. 16-bis del d.lgs. n. 546/1992 con gli emendamenti apportati dall'art. 16, comma 1, lett. a) numeri 1, 2,

e 3 e lett. b), d.l. n. 119 del 2018 nonché con le integrazioni contenute nei commi 2, 3 e 4 dell'art. 16 d.l. n. 119/2018.

Dal 1° luglio 2019, i giudizi di primo e di secondo grado istaurati con gli atti introduttivi notificati da tale data saranno totalmente telematici: questo significa la piena applicazione del D.M. n. 163/2012 nonché degli altri provvedimenti a contenuto generale su cui si fonda l'«ecosistema» digitale e telematico.

In buon sostanza, il sistema cd. misto rimane in piedi sino alla data del 30 giugno 2019 dopodiché scompare del tutto e di cartaceo rimangono i soli ricorsi il cui appello sia stato notificato prima del 1° luglio 2019.

A partire dal 1° luglio 2019 il processo tributario sarà completamente digitalizzato anche per quanto concerne i giudizi instaurati in primo grado prima di tale data ma il cui appello sia notificato dopo il 1° luglio 2019.

Questo significa che anche se l'atto introduttivo sia iniziato in forma cartacea (e cioè prima del 30 giugno 2019) ma l'appello sia proposto dopo tale data (e cioè dal 1° luglio 2019) il processo prosegue in forma esclusivamente telematica.

Sia nel vecchio (sistema misto cartaceo/digitale) che nel nuovo processo tributario (sistema tutto digitale) rimane comunque in vigore l'art. 16 del d.lgs. n. 546/1992.

2.5.1. Novità

Le modifiche di immediata applicazione all'art. 16 bis, d.lgs. n. 546/1992 riguardano l'efficacia delle comunicazioni degli atti della segreteria, le notificazioni e i depositi degli atti del processo tributario, sono contenute nel comma 1, lett. a) numeri 2 e 3 e dal comma 3 dell'art. 16, d.l. n. 119/2018; queste innovazioni hanno efficacia a partire dal 24 ottobre 2018 ossia con l'entrata in vigore del decreto legge 119/2018.

All'art. 16-bis comma 1 d. lgs. n. 546/1992 l'ultimo inciso (facoltà del ricorrente di indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni se il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi e la parte sta in giudizio personalmente) è sostituito con la presunzione di perfezionamento della comunicazione se la ricezione è avvenuta nei confronti di almeno uno dei difensori della parte: la fattispecie soppressa è regolata ex novo dal comma 2, dell'art. 16-bis come modificato dall'art. 16, comma 1, lett. a) n. 3 del d.l. n. 119/2018.

La modifica apportata dall'art. 16 comma 1, lett. a) numero 3, d.l. n. 119/2018 accomuna la fattispecie dell'art. 16-bis comma 1 (mancanza nei pubblici elenchi dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte) con quella dell'art. 16-bis, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 (mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario): la conseguenza non è più quella che facoltizzava il ricorrente ad indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni (riservata nel primo comma dell'art. 16-bis alla parte che sta in giudizio personalmente) ma quella prevista dal secondo comma che obbliga ad eseguire le comunicazioni esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.

La prova della comunicazione o notificazione eseguita tramite pec è oggetto dell'art. 16 comma 3, d.l. n. 119/2018 che disciplina l'ipotesi che non sia possibile fornirla con modalità telematiche.

La norma, neo introdotta, pone rimedio al caso che non si possa procedere al deposito con modalità telematiche dell'atto notificato: consente all'avvocato di estrarre copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e di attestarne la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ex art. 23, comma 1, del CAD

Anche in questo caso, come nel compimento dell'attestazione di conformità, è previsto che il soggetto assuma "ad ogni effetto la qualifica di pubblico ufficiale".

Il sistema delineato dal legislatore ricollega anche alla PEC, nei casi in cui sia impiegata come strumento di notificazione e comunicazione e ne sia impossibile il recupero per qualsiasi causa, la disciplina del giudizio civile stabilita dall'art. 9, L. n. 53/1994 .

Dal 1° luglio 2019 ci sarà la digitalizzazione completa del processo tributario per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con i ricorsi notificati a decorrere da tale data.

Non è possibile altra interpretazione dell'art. 16 comma 5, d.l. n. 119/2018 laddove obbliga i soggetti del processo tributario a notificare e depositare esclusivamente con modalità telematiche gli

atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali nei “giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019”.

Come per le comunicazioni, nel nuovo processo tributario (sistema tutto digitale) rimane comunque in vigore l'art. 16 del d.lgs. n. 546/1992 e il deposito con modalità diverse da quelle telematiche degrada a casi eccezionali da autorizzare, con provvedimento motivato, da parte del presidente della Commissione tributaria ovvero del presidente di sezione.

Secondo l'art. 16-bis d.l. n. 119/2018, le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione.

I soggetti gravati dall'obbligo di avvalersi del sistema telematico sono le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, cioè gli organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza.

È dubbio se analogo obbligo possa gravare sul consulente tecnico data la sua veste di ausiliario del giudice, anche se è da propendere per la soluzione affermativa per essere in sintonia con il processo tributario telematico.

È certo invece che analogo obbligo non si applica ai consulenti di parte che non hanno la funzione di ausiliario del giudice.

3 FACOLTATIVITÀ DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

La facoltatività ancora oggi connota l'utilizzo del PTT.

Dal 15 luglio 2017, il processo tributario telematico è attivo in tutto il paese e, presso tutte le Commissioni tributarie, le parti hanno la facoltà, previa registrazione al Sistema informativo della Giustizia tributaria (Sigit), di utilizzare la posta elettronica certificata (Pec) per la notifica del ricorso, anche in appello, e di effettuare il successivo deposito in via telematica degli atti e documenti del processo.

Nella prima fase attuativa del processo tributario telematico è stato vigente il principio della facoltatività di tale scelta: ciascuna delle parti può scegliere di notificare e depositare gli atti processuali con le modalità tradizionali, ovvero con quelle telematiche (v. circolare Dipartimento delle Finanze - Direzione della giustizia Tributaria 11 maggio 2016 n. 2/DF Circolare n. 2/DF sulle Linee guida dei servizi del PTT).

3.1. Costituzione

La questione interpretativa della modalità cartacea/digitale dell'16-bis, comma 3, d.lgs. n. 546/1992 (nel testo originario del d.lgs. n. 156/2015 ante vigente cioè il d.l. n. 119/2018) è stata risolta nel senso che la modalità prescelta dal ricorrente in primo grado non vincola quella di proposizione dell'appello né quella di costituzione in giudizio dell'Amministrazione.

Sulla possibilità che il giudizio tributario, iniziato in forma cartacea prosegua in via telematica con la costituzione dell'agenzia in giudizio o con l'appello, la giurisprudenza di merito, in maggioranza, si è dichiarata favorevole al sistema misto (cfr. CTP Foggia n. 1507/4/2017 in data 29 settembre 2018, CTP Foggia n. 104/4/2018 del 5 febbraio 2018, CTR Veneto n. 599/3/2018 in data 22 maggio 2018).

Il principio di facoltatività della scelta consente, ai sensi dell'articolo 16-bis comma 3 d. lgs. n. 546/1992, alla parte resistente, indipendentemente dalla scelta operata dal ricorrente, di avvalersi delle modalità telematiche di deposito delle controdeduzioni, dei relativi documenti allegati e di ogni altro atto e documento, nonché di effettuare le notifiche alle controparti utilizzando la PEC.

In sostanza, la parte resistente, indipendentemente dalla scelta operata dal ricorrente, ai sensi dell'articolo 16-bis del d. lgs. n. 546/1992, ha la facoltà di avvalersi delle modalità telematiche di deposito delle controdeduzioni e relativi documenti allegati.

Ne deriva che anche in presenza di ricorsi/appelli notificati e depositati con modalità tradizionali (ufficiale giudiziario, a mezzo posta ovvero a sportello) la parte resistente potrà scegliere di avvalersi del deposito telematico degli atti processuali, senza precludere la validità del deposito, ex d.m. 23 dicembre 2013 n. 163.

Decide diversamente la CTP di Reggio Emilia che interpretando l'art. 10, comma 3 del su citato decreto, ha ritenuto che solo nell'ipotesi di notificazione del ricorso introduttivo a mezzo PEC, la

costituzione in giudizio della controparte può avere luogo mediante SIGIT, introducendo una sorta di vincolo, inesistente nella struttura normativa del PTT, per affermare l'obbligo dell'ufficio di costituirsi in modalità cartacea, se il processo fosse stato così incardinato, pena la nullità di quella telematica (cfr. CTR Emilia Romagna sent. del 16.7.2018 n. 1908).

L'unico vincolo prescritto dalla normativa che disciplina il processo tributario telematico, con riguardo alle modalità di deposito e notifica di atti processuali, è quello stabilito dall'articolo 2, comma 3, del DM 163/2013, ove si prevede che "la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore" (ipotesi quest'ultima nella quale secondo le modalità previste dal codice di procedura civile e in base alle specifiche disposizioni ex comma 3 dell'articolo 2 del regolamento, è possibile operare nuovamente la scelta tra il deposito telematico e quello cartaceo).

L'articolo 2, quindi, obbliga la sola parte che ha adottato in primo grado le modalità telematiche a proseguire l'intero giudizio, anche in appello, avvalendosi degli strumenti del processo telematico; nulla prevede, invece, per l'ipotesi di avvio del processo con modalità cartacea e successiva costituzione in giudizio con modalità telematiche.

Sul punto la Corte di Cassazione ha fissato il principio secondo il quale le norme di rito non tutelano l'interesse all'astratta regolarità del processo, perciò l'eventuale violazione di una norma processuale, in assenza di un concreto pregiudizio per il diritto di difesa della parte che ha denunciato la violazione, non invalida l'atto che ne sarebbe affetto (cfr. Cass. sent.7665/2016; CTR Veneto sent. del 12.6.2018 n. 729).

4. GIURISPRUDENZA

4.1. Formato

L'intervento delle Sezioni unite (origine: contenzioso civile) ha posto ordine nel sistema di firma digitale, alla «gamma di formati» sancendo con la sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018, la perfetta interoperabilità, all'interno del processo civile telematico, dei Formati PaDES e CaDES, coerente con scelte eurounitarie e anche con il metodo scelto nel processo amministrativo telematico (cfr. p. 14, § 6 della sentenza) dello standard PaDES (d.P.R. 40/16, artt. 1, 5 e 6; Cons. Stato 5504/17).

Il legislatore, diversamente da quanto avvenuto per il processo civile telematico, non ha tuttavia regolato né le modalità di prova dell'eseguita notificazione né la forma dell'atto da notificare.

La giurisprudenza e la prassi ha fissato che nel processo telematico tributario lo standard è CaDES (genera files *.p7m) Cryptographic Message Syntax - Advanced Electronic Signature.

Si richiama la CTP di Caltanissetta la quale, in un caso in cui la cartella di pagamento (per prassi non firmata da persona abilitata, non trattandosi la sottoscrizione di requisito indefettibile v. in tal senso Cass. n. 545/2018) risultava notificata a mezzo PEC in formato pdf, privo dell'estensione "p7m", che rappresenta la c.d. "busta crittografica" contenente al suo interno il documento in originale firmato digitalmente, ha affermato che il file pdf non garantisce l'autenticità dell'allegato, essendo solo una riproduzione elettronica di un documento cartaceo, e come tale equiparabile ad una semplice copia, principio tratto dagli artt. 26 del DPR n. 602/73 e 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248/2007 nonché dalle norme contenute nel Codice dell'Amministrazione Digitale (CTP Caltanissetta del 19.6.2018 n. 685. Per l'inidoneità di notifica mediante allegato in formato pdf vedi anche CT. prov.le Sondrio, sez. I, 16.4.2018, n. 31; CT reg.le Toscana 2.2.2018 n. 346; CT reg.le Palermo, (Sicilia), sez. VIII, 4.4.2018, n. 1461; CT prov.le Salerno, sez. VI, 12.2.2018, n. 456; CT prov.le Reggio Emilia, sez. I, 31.7.2017, n. 204; CT prov.le Milano, sez. I, 13.3.2017, n. 2069; CT. prov.le Milano, sez. VIII, 2.3.2017, n. 1805; CT prov.le Bologna, sez. I, 2.2.2017, n. 204).

In carenza e difetto della estensione "p7m" del file, la notificazione mediante posta elettronica certificata non può qualificarsi idonea a garantire, con assoluta certezza, da una parte l'identificabilità del suo autore e la paternità dell'atto, e dall'altro, la sua integrità e immutabilità, così come richiesto dal Codice della Amministrazione Digitale.

L'art. 26, comma 2, del DPR 602/73 prevede la possibilità per il concessionario della riscossione di procedere alla notificazione telematica delle cartelle - divenuta obbligatoria a decorrere dal 22.10.2015 nel caso di notifica a imprese individuali o societarie e a professionisti iscritti in albi o elenchi - disponendo "la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 68/2005, a mezzo posta elettronica certificata all'indirizzo risultante

dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge omissis. In tali casi, si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 60".

La normativa, pertanto, rinvia alle modalità disposte dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005 n. 68, che all'art. 3 prevede esplicitamente l'esistenza di un documento informatico, definito a sua volta dall'art. 21 del d. lgs. n. 82/2005 (C.A.D.) quello "cui è apposta una firma elettronica".

Ai fini di una verifica in merito alla validità della notificazione è necessario verificare ciò che è stato effettivamente inviato alla parte contribuente e cioè se trattasi di una copia informatica dell'originale, così come definita ex art. 23 bis del Codice dell'Amministrazione Digitale, o se trattasi della copia informatica di un documento analogico ex art. 22 dello stesso C.A.D..

Di diverso avviso la CTP di Nuoro per la quale la notifica di cartella di pagamento effettuata con formato PaDES (PDF - Advanced Electronic Signature e XdDES) resta comunque valida (CTP Nuoro che con sentenza n. 49 del 7 febbraio 2018. In tal senso anche CTP Vicenza del 5 maggio 2016 n. 487 e CTP Verona del 22 novembre 2017 n. 398).

Anche la Commissione tributaria di II grado di Bolzano, decidendo un caso nel quale l'agente di riscossione aveva trasmesso un messaggio all'indirizzo di posta elettronica certificata della destinataria con allegata la copia in formato pdf della cartella di pagamento, ovverosia di copia informatica di documento in origine analogico, ha affermato la validità, facendo ricorso alla normativa generale rinvenibile nell'art. 22 del codice dell'amministrazione digitale (d.l.vo 7.3.2005 n. 82) secondo il quale "le copie per immagine su supporto informatico di documenti formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle regole tecniche di cui all'art.71 hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente sconosciuta."(CT secondo grado di Bolzano sent. del 25.10.2018 n. 93)

Secondo la normativa tecnica richiamata e contenuta nel DPCM 13.11.2014 (art. 4) "la copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico ... è prodotta mediante processi e strumenti che assicurino che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto dei documenti o attraverso certificazione del processo".

4.2. Ricorso

Ai sensi dell' art. 16, comma 1 d.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, (per cui le disposizioni del Regolamento per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma della L. 16 gennaio 2003, art. 27, "non si applicano all'uso degli strumenti informatici o telematici nel processo tributario"), le nuove disposizioni di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 16 bis, comma 3 (per cui "le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire per via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministero dell'Economia e Finanze 23 dicembre 2013, n. 163 e dei relativi decreti di attuazione") hanno trovato applicazione - dal 1 dicembre 2015 - solo per i ricorsi dinanzi alle Commissioni tributarie di Umbria e Toscana e, dal 15.7.2017, per tutti i ricorsi presentati su tutto il territorio nazionale sul quale si è esteso il processo di attivazione del processo tributario telematico.

In primo grado, la possibilità del tutto temporanea e transitoria concessa di avviare il processo telematico con modalità cartacea non può impedire alla controparte di aderire sin d'ora al regime ordinario del telematico e, ove si lamentasse di non poter visionare il fascicolo telematico, ben può essere formulata apposita istanza di accesso agli atti e alla segreteria di stampare copia del fascicolo telematico della controparte (Cfr. CTP Novara sent. del 13.11.2018 n. 191 che rigetta l'eccezione di inammissibilità proposta dal ricorrente).

La notificazione del ricorso mediante PEC è condicio sine qua non per il radicamento del processo telematico (Cfr. CTP Reggio n. 105/18 e n. 245/17) e la costituzione in giudizio «coerente» con le modalità del ricorso si trae dall'art. 10, comma 3 d.l. 98/11 (l. 111/11), derivandone l'inammissibilità per difetto di sottoscrizione (Cfr. in tal senso CTP Reggio E. 245/17, 105/18, CTP Rieti 9/18, CTP Latina 268/18, CTP Roma 1465/18 e CTR Toscana 1377/17, 1783/17, 833/18, CTR Piemonte 1387/17).

Sul concetto di continuità fra digitale ed analogico si richiama la sentenza della CTR Emilia n. 1908/18, interpretativa del d.m. 163/13 che esclude (con disapplicazione dell'art. 59, d.lgs. 546/92) si possa imporre la soluzione "analogica / cartacea" a una delle parti, essendo la notifica, non un modo

di essere dell'atto difensivo, bensì requisito di efficacia esterna della costituzione in giudizio, fattispecie complessa.

4.2.1. Appello

E' valido l'appello notificato in forma cartacea e depositato successivamente con modalità telematiche.

Secondo la CTR veneta (CTR Veneto sent. del 12.6.2018 n. 729/7. In tal senso Cass. sent. 7665/2016, secondo cui le norme di rito non tutelano l'interesse all'astratta regolarità del processo, per cui l'eventuale violazione di una norma processuale non invalida l'atto che ne sarebbe affetto, se manca un concreto pregiudizio per il diritto di difesa della parte che ha denunciato la violazione) l'unico obbligo in materia è quello previsto dall'articolo 2, comma 3 del D.M. 163/2013 che obbliga la sola parte che ha adottato in primo grado le modalità telematiche a proseguire l'intero iter, anche in appello, attraverso gli strumenti del processo tributario telematico.

Il ricorso in appello a mezzo PEC da parte dell'agente della riscossione, in epoca anteriore, quando non era attivato il processo tributario telematico, in difetto di approvazione delle norme tecniche del processo tributario telematico, avente carattere di specialità rispetto al rito civile, è inammissibile e determina l'inesistenza della notifica effettuata a mezzo PEC in forza dei principi di carattere generale espressi da Cass. sez. unite 20 luglio 2016, n. 14916, trattandosi, nella fattispecie, di atto trasmesso da soggetto che non poteva dirsi munito, in base alle disposizioni legislative e regolamentari vigenti *ratione temporis*, della possibilità giuridica di compiere detta attività (Cfr. Cass, ord. 10.5.2018 n. 24640; ord 29.10.2018 n. 27425 e ancora ordd. nn.15109/11; 8321/17;17941/16).

E' sempre valida la notifica via PEC del ricorso in appello, se intervenuta successivamente all'istituzione del processo tributario telematico, indipendentemente dalle modalità di notifica utilizzate in primo grado e anche se tali modalità di notifica e deposito non erano valide al momento del ricorso di primo grado (Cfr. CTR Abruzzo sent. 7.6.2018 n. 618/1).

In buona sostanza, nel processo tributario telematico, la proposizione dell'appello non incontra l'eventuale limite derivante dall'applicazione del principio "electa una via...".

Va richiamata la pronuncia a Sezioni Unite della Suprema Corte che, in tema di vizi della notificazione a mezzo PEC, ha chiarito definitivamente come la nullità non possa essere mai pronunciata nel caso in cui la notificazione abbia raggiunto il suo scopo, ossia il "risultato dell'effettiva conoscenza dell'atto che consegue alla consegna telematica dello stesso" all'indirizzo P.E.C. di destinazione (Cfr. Cass. SS.UU. del 18 aprile 2016, n. 7665).

4.2.2. Attestazione di conformità

La «attestazione di conformità», prevista nella norma di interpretazione autentica, in forza della quale la copia informatica o cartacea equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico (l'art. 16, comma 1 d.l. 119/18 dispone l'inserimento, nel d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 25-bis riguardante il potere di certificazione della conformità), pone la questione sulle controversie pendenti senza che dell'atto cartolarizzato sia attestata la conformità alla copia digitale come previsto specificatamente dalla norma di interpretazione autentica.

Recentemente, la Suprema Corte ha fissato il distinguo tra documento e atto giudiziario sancendo che l'invio a mezzo PEC di una cartella esattoriale può essere qualificato come invio del documento originale o, al più, di una sua copia informatica, senza la necessità di una sua dichiarazione di conformità, essendo irrilevante l'estensione del file trasmesso, non essendo prevista la sua firma digitale e, quindi, la garanzia di non modificabilità data dal formato ".p7m", la cui necessità, diversamente, sussiste per la diversa e specifica procedura di notificazione degli atti giudiziari (cfr. in tal senso Cass. 6.11.2018 n. 4754).

Sull'attestazione di conformità è recente la pronuncia secondo la quale ove l'originale del ricorso sia stato depositato presso la CTP e copia conforme dello stesso (autenticata dal difensore) sia stata notificata alla controparte, nessuna rilevanza possa essere data al fatto che nella copia conforme non risulta materialmente fotocopiata la firma del ricorrente e del difensore sulla procura e sia solo riportata la dizione "f to... ", in quanto l'attestazione di conformità sottoscritta dal difensore stesso vale appunto sino a querela di falso (cfr. CTR Veneto sent. del 12.6.2018 n. 729).

Presupposti, condizioni e limiti del giudizio di revocazione nel processo tributario

Marco Greggi
(Università di Ferrara)¹

1. Introduzione: l'azione di revocazione e il suo esercizio del processo tributario.

Il rinvio compiuto dall'art. 1 del d.lgs. n. 546/92 al codice di procedura civile si estende evidentemente anche a tutti i mezzi di gravame, ordinari e straordinari, che non trovino una compiuta disciplina all'interno della normativa applicabile in modo specifico al processo tributario.

Indubbiamente il giudizio di revocazione rientra fra questi, e lo studio sistematico della giurisprudenza della Commissione tributaria regionale del 2018 ne conferma la sorprendente vivacità, sebbene con esiti pressoché (quasi) sempre ostili al soggetto proponente: sia esso l'Ufficio o, molto più spesso, il contribuente².

L'analisi della giurisprudenza tributaria che si è venuta progressivamente stratificando sul tema, sui suoi presupposti e sulle condizioni di esercizio dell'azione costituiscono tuttavia un interessante contesto per mettere alla prova, ancora una volta, le continuità e le discontinuità fra organo giudicante tributario e quello ordinario civile. Il presente studio quantitativo costituisce l'occasione per vagliarne, in estrema sintesi, le *rationes decidendi* dei collegi, comparando gli esiti cui si perviene nell'uno e nell'altro caso.

Si tratta di un'operazione significativa, soprattutto in un periodo storico come quello attuale in cui numerose sembrano essere le proposte di riforma delle giurisdizioni tributaria e quindi nel quale tanto maggiore dovrebbe essere l'attenzione a non divergere dai principi del processo civile e dall'assetto che di esso ci ha consegnato anche il più recente legislatore³.

2. L'azione di revocazione nel processo civile.

L'azione di revocazione è disciplinata nel codice di procedura civile agli artt. 395 e seguenti. Si tratta di un mezzo di gravame che la letteratura⁴ qualifica come a "critica vincolata" poiché è esperibile solamente per le ragioni tassativamente previste dal Codice di rito.

Nel diritto processuale civile sono revocabili le sentenze d'appello, quelle pronunciate ex art. 375, co. 1, n° 4 e 5 della Cassazione se affette da errore di fatto, nonché la stessa decisione della Corte suprema che abbia deciso anche sul merito della controversia, ricorrendo i presupposti di legge (art. 395, co. 1, n° 1, 2, 3 e 6⁵). Anche il provvedimento conclusivo del giudizio monitorio, così come in alcuni riti speciali, è parimenti oggetto di revocazione: questo esito è anche in parte dovuto all'intervento della Consulta⁶.

¹ Il presente contributo riflette la posizione personale dell'autore e non è da intendersi come necessariamente rappresentante l'Ufficio del massimario della Commissione tributaria regionale. Lo studio è stato svolto su un campione rappresentativo ma non necessariamente esaustivo di sentenze e nel quadro del progetto di studi (2017-1-LI01-KA203-000088). Per chiarimenti sulla metodologia seguita l'autore può essere contattato a marco.greggi@unife.it.

In data 4 febbraio 2019, mentre lo scrivente proseguiva il lavoro di redazione del Massimario, la Comunità scientifica perdeva il Professor Francesco Tesauro, Maestro e per lungo tempo Professore in Emilia, presso l'Università di Modena. Il ricordo e il suo magistrale insegnamento vivano nella giurisprudenza e nella dottrina tributaria.

² Le risultanze statistiche, inclusi i casi di successo, sono riportate *infra*.

³ D.lgs. n. 40 del 2006 che ha esteso le ipotesi di revocazione.

⁴ P. Calamandrei, voce *Revocazione*, in Enc. Treccani, Roma, 1936.

⁵ Oltre che dall'art. 391 *ter c.p.c.*

⁶ Il riferimento è al decreto ingiuntivo che sia divenuto esecutivo ex art. 647, co. 1, n° 1, 2, 5 e 6 nonché dell'art. 395. La Consulta ha esteso poi la revocazione anche ai procedimenti per convalida di sfratto o licenza per finita

Il sistema del codice di procedura civile conosce due gravami di revocazione: quello ordinario e quello straordinario.

La revocazione è ordinaria quando la sentenza impugnata è l'effetto di un errore di fatto risultante da atti o documenti di causa, oppure quando la sentenza è contraria a un'altra già passata in giudicato fra le stesse parti (a meno che non abbia pronunciato sulla eccezione di *res iudicata*). Per quanto riguarda l'errore di fatto, sia il dato letterale che l'interpretazione dominante⁷ concordano nell'individuare siffatto vizio in un travisamento del fatto tale da far considerare il collegio come vera una situazione che invece è incontestabilmente falsa oppure (al contrario) quando il medesimo organo giudicante ritiene di escludere un fatto la cui esistenza è incontrovertibilmente stabilita.

Si tratta delle ipotesi più ricorrenti nel giudizio tributario⁸, in ragione della sua natura cartolare (quindi della più elevata possibilità di "travisamento oggettivo", come la norma impone, delle risultanze documentali), ovvero della serialità di tale contenzioso avente a riguardo imposte di periodo, che come noto pongono il problema del giudicato fra le parti in diversi periodi d'imposta⁹.

Il codice di rito conosce anche il rimedio straordinario di natura revocatoria: naturalmente con presupposti profondamenti diversi.

La letteratura¹⁰ ci ricorda che il mezzo di gravame straordinario può essere impiegato anche nei confronti del giudicato che si sia già formato e quindi là ove i mezzi ordinari siano giuridicamente preclusi.

La specificità dell'impugnazione straordinaria si riflette come s'è indicato in precedenza sia sui motivi per i quali essi possa essere esperita, sia sulla cognizione dei fatti per il suo esercizio: quest'ultima è giocoforza limitata.

L'azione è coltivabile quando la sentenza nei confronti della quale si propone gravame è l'effetto del dolo di una parte nei confronti dell'altra (art. 395, co. 1, n° 1) oppure se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza, oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza (art. 395, co. 1, n° 2).

Ancora, il rimedio è esperibile se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario (art. 395, co. 1, n° 3 c.p.c.). Da ultimo, l'azione si può coltivare anche se la sentenza che si intende impugnare è stata resa con dolo da parte del giudice e quest'ultimo sia stato accertato a sua volta con sentenza passata in giudicato (art. 395, co. 1, n° 6 c.p.c.).

Del tutto particolare, all'interno del rito civile, è il rapporto tra azione di revocazione e appello qualora questo sia ancora esperibile; ciò soprattutto nel caso in cui si versi in una delle ipotesi indicate ai precedenti punti 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395, co. 1. Si tratta delle ipotesi di dolo, falsità o ancora per il fatto del giudice. In tutte queste circostanze l'impugnazione per revocazione della sentenza non è inficiata dalla scadenza del termine per proporre appello, mentre invece qualora la scoperta dei fatti di cui in precedenza abbia avuto luogo in costanza di termine per il gravame d'appello, il termine per quest'ultimo è prorogato in modo tale che vi siano comunque 30 giorni intercorrenti da quello della scoperta allo spirare del termine per impugnare la sentenza.

Competente a decidere sul giudizio di revocazione è lo stesso giudice che ha pronunciato la sentenza, e il giudizio è introdotto, nel rito civile, mediante atto di citazione.

La natura del giudizio di revocazione è tale che la sua proposizione non sospende il termine per proporre ricorso per Cassazione, o comunque non ha effetto sospensivo sul procedimento eventualmente pendente dinanzi alla Suprema Corte. È tuttavia facoltà del giudice nei confronti del quale l'azione di revocazione è stata radicata, di sospendere il giudizio a istanza di parte fino alla comunicazione della sua sentenza. Ciò qualora ritenga non manifestamente infondata la proposta di

locazione. da ultimo, si segnala che anche il lodo arbitrale (ovviamente rituale) può essere oggetto di revocazione. C. cost. n. 558 del 20 dicembre 1989, n. 51 del 20 febbraio 1995.

⁷ E. Fazzalari, voce *Revocazione (diritto processuale civile)*, in Enc. dir., Milano, 1989, p. 249.

⁸ L'analisi statistica delle decisioni rese nel 2018 dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, riporta tre casi di giudizio di revocazione fondato su un (asserito) giudicato pregresso non rilevato e nelle restanti circostanze di errore di fatto come sopra definito

⁹ Tema peraltro affrontato direttamente dalla XIV Sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna nella sentenza n. 2734 depositata il 26 novembre 2018.

¹⁰ C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2011, pp. 515.

revocazione. Sempre nel rito civile, avverso la sentenza pronunciata in giudizio di revocazione la legge concede i mezzi di gravame ordinari che sarebbero stati comunque esperibili nei confronti della pronuncia giurisdizionale soggetta a giudizio di revocazione stesso.

Emerge così, a questa prima lettura, un istituto di cui la migliore dottrina¹¹ ha già tratteggiato da tempo una natura per così dire polimorfa, poiché tesa a dare giustizia equitativa al diritto di difesa delle parti nel processo. Questa sintesi in effetti trova giustificazione nell'eterogeneità dei presupposti che permettono l'esperimento della revocazione: fra loro profondamente distanti.

Allo stesso modo, pare difficile riuscire a delineare una precisa linea di demarcazione fra presupposti di revocazione e (taluni) presupposti per un giudizio di Cassazione: questa circostanza aveva portato già a la letteratura¹² a notare una convergenza fra i due giudizi e a preconizzare un progressivo avvicinamento fra gli stessi (tanto da far transitare nel giudizio di revocazione taluni dei gravami denunciabili mediante ricorso per cassazione)¹³.

3. L'inquadramento sistematico dell'*actio revocationis* nel processo tributario.

L'impianto logico-sistematico dell'azione di revocazione, sia essa ordinaria che straordinaria, non è tradito nell'ambito del diritto processuale tributario.

Anche all'interno di questa disciplina permangono infatti le esigenze di garanzia dell'appellante (sia esso Ufficio che contribuente) davanti ad errori del collegio giudicante così come individuati dal codice di procedura, o alla luce degli altri presupposti previsti dalla legge: come nel processo civile, l'art 64 del d.lgs. 546/92 fa emergere i tratti di un mezzo di impugnazione a critica vincolata, che è utilizzabile solo alle condizioni di cui all'art 395 c.p.c., già esaminato al paragrafo precedente.

Stante la natura cartolare del processo tributario, è l'ipotesi di cui al punto 4 quella che risulta essere la più ricorrente: e di per certo lo è nell'esperienza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, ove l'errore di fatto revocatorio è quello più ricorrente¹⁴.

Si deve trattare, esattamente come nel processo civile, di una falsa rappresentazione della realtà, un errore che sia facilmente rilevabile *ictu oculi*, e dal semplice raffronto fra il *decisum* della sentenza e la documentazione prodotta dalle parti in giudizio. Come giurisprudenza di legittimità insegna, l'asserito errore, rilevabile tuttavia a seguito di un giudizio di valutazione e in chiave critica delle risultanze cui è giunto il collegio, non può essere oggetto di questo mezzo di gravame¹⁵.

Analogie con il processo civile si riscontrano anche nel rapporto fra azione di revocazione e giudicato esterno, che come tale è rilevabile d'ufficio dal giudice¹⁶ qualora esso sia ravvisabile dalla documentazione prodotta dalle parti in Commissione tributaria¹⁷. Qualora in effetti il giudicato fosse rilevabile in giudizio (o comunque fosse stato eccepito), l'unico rimedio sarebbe stato il ricorso per cassazione. La revocazione in questo caso invece intende dare una risposta a quelle situazioni nelle quali l'eccezione non sia stata posta, o comunque il giudice non abbia omesso di pronunciarsi in merito¹⁸.

La dicotomia fra revocazione ordinaria e straordinaria riassunta nel paragrafo precedente è confermata anche all'interno del processo tributario.

¹¹ In generale C. Mandrioli, *op. cit.*, p. 515 e ss.; F. Tesauo, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, p. 267 e ss.

¹² P. Calamandrei, *op. cit.*, p. 2.

¹³ Il fatto che poi storicamente, scelte di politica processuale non abbiano inverato questa previsione non fa venire meno l'effettiva approssimazione dei due giudizi, a taluni presupposti (in particolare l'*actio nullitatis*).

¹⁴ SI vedano le annotazione in nota 8 *supra*.

¹⁵ Cass. n. 1999 del 18 febbraio 1993. In questo caso, in effetti, il rimedio esperibile è il ricorso per Cassazione. L'VIII Sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha confermato questa linea interpretativa nella sentenza n. 1781 resa il 29 giugno 2018 (su cui più approfonditamente *infra*).

¹⁶ Cass. SS. UU. n. 9050 del 4 luglio 2001.

¹⁷ La parte che intende infatti sollevare il giudicato esterno non può limitarsi a produrre la sentenza, ma deve dare effettiva prova del passaggio in giudicato della medesima. Si veda in questo senso Cass. n. 20974 del 23 agosto 2018.

¹⁸ La migliore dottrina ricorda che per Cassazione dominante non si può ammettere il ricorso per revocazione se è stata sollevata l'eccezione di giudicato nel processo che si è concluso con la sentenza revocanda Cass. n. 8429 del 21 giugno 2000, richiamata da Tesauo, *op. cit.*, p. 269, nota 4.

La revocazione ordinaria ha qui luogo per errore di fatto (con le caratteristiche viste in precedenza) o per conflitto tra giudicati. Il termine per radicare giudizio revocatorio ordinario nel processo tributario è pari a 60 giorni dalla notifica della sentenza, o nel termine di 6 mesi dal suo deposito.

Il rimedio straordinario, invece, si basa su circostanze eccentriche rispetto alla sentenza che si impugna, e per così dire ad essa estranee ancorché sulla medesima incidenti. Sono i casi che si sono già riassunti nel giudizio civile: il dolo della parte, la prova falsa, il rinvenimento di documentazione decisiva e infine il dolo del giudice. Proprio in ragione della straordinarietà di queste circostanze, non sussiste un termine assoluto e fisso per la loro sollevazione, quanto uno per così dire mobile, di 60 giorni a decorrere da momento in cui si è avuta contezza di uno dei vizi revocatori previsti dalla legge. Naturalmente qualora il vizio sia scoperto in pendenza del termine per proporre appello, questo dovrà essere fatto valere con il mezzo di gravame ordinario.

La scansione per gradi del processo tributario replica quella del giudizio civile: ne deriva che anche le sentenze impugnabili sono le stesse, seppure con alcune precisazioni. L'art. 64 del d. lgs. n. 546/92 impone che le pronunce delle Commissioni tributarie revocabili siano solo quelle che non sono ulteriormente impugnabili, o che non sono state impugunate.

Ne scaturisce che le sentenze della Commissione tributaria regionale sono impugnabili per revocazione per tutte le ipotesi elencate dall'art. 395 c.p.c. dal momento che nessuno di questi vizi è criticabile mediante ricorso per cassazione: si tratta in fin dei conti di accertamenti di fatto che non sono censurabili in terzo grado di legittimità.

Più complessa è invece la revocazione delle sentenze della commissione tributaria provinciale, che può essere esperita solo dopo che sia spirato il termine per l'appello. In questo caso è possibile la revocazione straordinaria per le ipotesi previste dalla legge (i numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395, co. 1, c.p.c. indicati in precedenza). Per converso, la medesima Commissione tributaria provinciale non può rivedere la propria decisione per i motivi ordinari di cui ai punti 4 e 5: se il termine per l'appello è ancora pendente, va proposto tale mezzo di gravame: se non lo è, la censura del vizio non è più possibile¹⁹.

Più rilevante, per la Commissione tributaria regionale, è la coesistenza fra questo gravame e il ricorso per cassazione. Notoriamente, la sentenza della Commissione tributaria regionale può essere impugnata sia per revocazione che per cassazione: di fatto tale situazione è resa possibile in ragione della diversità dei presupposti dei due gravami, rispettivamente quelli riguardanti il merito della controversia e quelli di violazione (o falsa applicazione) di norme giuridiche.

La coesistenza fra i due diversi mezzi è disciplinata dal codice di procedura²⁰, e quindi anche dal d.lgs. n. 546/92 che sul punto non diverge dal Codice di rito. La revocazione non sospende né i termini né il procedimento pendente in Cassazione: tuttavia il giudice può disporre in tal senso (a istanza di parte), sospendendo il giudizio, fino alla comunicazione della sentenza che abbia deciso sull'istanza di revocazione²¹.

Come ogni sentenza di secondo grado, anche quella che decide sulla revocazione può essere impugnata. Nel processo tributario il legislatore ha disposto in merito l'identità dei mezzi di gravame rispetto a quelli originariamente previsti per la sentenza oggetto di revocazione, seppure con un'importante asimmetria.

La migliore dottrina²² in merito ha osservato che il rinvio al Codice di procedura è in realtà claudicante, poiché il legislatore tributario non ha riprodotto il co. 1 dell'art. 403 c.p.c., vale a dire la norma che proibisce il ricorso per revocazione avverso sentenze pronunciate in sede di revocazione. Ne dovrebbe scaturire, almeno secondo il tenore letterale del d.lgs. 546/92 la possibilità di agire in revocazione contro una sentenza che abbia disposto (o meno) revocazione di un'altra sentenza: innescando così una sorta di loop difficilmente gestibile (come una sorta di possibile ricorsività dei mezzi di gravame)²³.

¹⁹ F. Tesauro, *op. cit.*, p. 269.

²⁰ Art. 398, co. 4, c.p.c.

²¹ F. Tesauro, *op. cit.*, p. 272.

²² F. Tesauro, *op. cit.*, pp. 272 e 273.

²³ La XI Sezione della Commissione tributaria dell'Emilia Romagna si è tuttavia discostata da questa interpretazione con la sentenza n. 31 del 5 gennaio 2018, su cui più approfonditamente *infra*.

4. L'orientamento della Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna: un'analisi quantitativa.

Nel corso del 2018 la Commissione tributaria regionale è stata chiamata in non meno di 26 occasioni a giudicare in sede di revocazione: ciò sia qualora l'*actio revocationis* abbia assunto le forme del rimedio ordinario (ipotesi più frequente) sia nei più rari casi in cui l'azione abbia assunto le caratteristiche della straordinarietà (ciò in realtà sembrerebbe essere avvenuto in un solo caso). Tutte le sezioni, dalla I alla XIV, con la sola esclusione della X, si sono confrontate con le complessità del giudizio di revocazione, sia in fase rescindente che (nelle ipotesi più infrequenti visto l'andamento del contenzioso) rescissoria della controversia: tutti i collegi giudicanti, nelle diverse composizioni, hanno fornito una loro lettura dell'istituto che sostanzialmente converge con quella della dottrina sopra richiamata, con un'unica eccezione dovuta alla straordinaria complessità dei temi trattati²⁴.

Il secondo dato costante che emerge riguarda il tendenziale insuccesso delle istanze proposte, tanto da confermare la natura limitata della revocazione come mezzo di gravame, circoscritta se non altro dal punto di vista quantitativo. Sia la sua caratterizzazione come strumento di critica "vincolata", sia la rilevanza dell'errore per il giudizio, nonché la sua macroscopicità concorrono a filtrare le ipotesi in cui la Commissione regionale ravvisi effettivamente i presupposti per questo rimedio.

Una disamina della casistica conferma che dei 26 casi portati all'attenzione della Commissione regionale bolognese, 22 sono stati coltivati dal contribuente e solo 4 dall'Amministrazione finanziaria (in tutti i casi si trattava dell'Agenzia delle Entrate). L'Agenzia non ha mai viste accolte le sue richieste, mentre contribuente ha trovato riscontro positivo in sede rescindente solamente in 4 casi su 22 complessivi, con un tasso di successo quindi inferiore al 25%.

L'orientamento che pare emergere, sia pure con i doverosi distinguo in base alle circostanze del caso concreto, è quello secondo il quale ben difficilmente i giudici di merito accolgono l'azione, ravvisandone i presupposti previsti dalla legge, e nella maggior parte dei casi censiti le censure in revocazione erano di natura ordinaria (in quasi tutti i casi veniva richiamato l'art. 395, co. 1, n. 4 c.p.c.).

5. Segue: presupposti (e limiti) dell'azione nell'analisi del Massimario.

Lo studio della giurisprudenza emiliana del 2018 ha isolato 9 casi di revocazione decisi da diverse sezioni, e che risaltano per le continuità e le discontinuità nei confronti degli orientamenti giurisprudenziali emersi nella prima parte di questo elaborato.

5.1 Non è revocabile una sentenza che abbia deciso in tema di revocazione.

La Sezione XI ha confermato nel suo arresto n. 31 la non sottoponibilità a giudizio di revocazione (*recte*: l'inammissibilità del giudizio) la sentenza di Commissione regionale che abbia già statuito in merito a siffatto gravame. Si tratta di una applicazione del divieto del codice di procedura civile (revocazione di sentenza che statuisce su revocazione) che, tuttavia, non era stato riprodotto nella disciplina del rito tributario. Questo aveva portato la letteratura che si era occupata dello studio sistematico della revocazione all'interno del giudizio tributario ad ammettere, seppure in via teorica e poggiando su una interpretazione *a contrario* del testo normativo, che questa ricorsività (quasi un *loop* giuridico) fosse possibile²⁵. La Commissione tributaria regionale dell'Emilia, in una interpretazione forse *praeter legem*, o magari adesiva alla dimensione civilistica dell'istituto, nega siffatta possibilità.

5.2 La litispendenza in Cassazione non pregiudica l'actio revocatoria.

La Sezione IV invece si è occupata, con la sentenza n. 162 della coesistenza (difficile, a tratti) fra giudizio di revocazione e ricorso per cassazione.

Si tratta di una pronuncia importante perché conferma in sede giurisprudenziale quanto la dottrina (ma in fin dei conti lo stesso legislatore) pacificamente ammette: la proponibilità dell'azione di

²⁴ Si tratta della controversia n. 1907 decisa dalla Sezione V a seguito di un giudizio di revocazione radicato tuttavia presso la Corte di cassazione e nell'ambito del quale in sede rescissoria il Supremo Collegio aveva rinviato alla regionale per le statuizioni del caso, trattandosi di revocazione fondata sull'art. 395, co. 1, n° 4 del c.p.c.

²⁵ F. Tesaurò, op. cit., p. 273.

revocazione in pendenza del giudizio di Cassazione, e di conseguenza una sorta di doppio binario che dovrà poi essere ricomposto qualora il giudizio rescindente sia favorevole alla parte che ha agito ex art. 395 c.p.c. Nella prima parte del presente contributo²⁶ si è già evidenziato che anche nel processo tributario è possibile disporre la sospensione di un processo per permettere la celebrazione dell'altro, e dunque scongiurare quelle difficoltà operative di cui si è fatto riferimento in precedenza²⁷.

5.3 L'errore che fonda la revocazione deve essere assolutamente rilevante e incontrovertibilmente oggettivo.

L'VIII Sezione con la pronuncia n. 1781 si sofferma sulla rilevanza dello sbaglio commesso dal Collegio giudicante. In linea con la letteratura richiamata, conferma la necessità che l'errore revocatorio sia di immediata percezione da parte del Collegio chiamato a decidere. L'oggettiva, immediata, rilevanza dunque, così come declinata dalla Commissione felsinea in termini particolarmente limitativi diviene dunque un ulteriore filtro alla possibilità di vedere confermate e proprie istanze revocatorie. Emerge chiaramente dal testo della sentenza una prevalenza dell'interpretazione restrittiva del concetto di "immediata" rilevanza, escludendo dunque dalla possibilità di intervenire in sede di revocatoria in tutti quei casi nei quali magari un errore è stato sì commesso dal primo Collegio giudicante, ma la cui identificazione non sia banale né tantomeno univoca.

5.4 L'omessa valutazione di materiale probatorio non è censurabile in revocazione.

Sussiste una significativa differenza tra errore sul fatto da parte del Collegio e omessa piena valutazione delle risultanze probatorie così come prodotte dalle parti in giudizio. La III Sezione della Commissione nella sentenza n. 2121 mette a fuoco la distinzione fra errore (evidente) sul fatto e omessa (piena valutazione) della prova prodotta. Anche in questo caso l'orientamento del Collegio è nel senso di una radicale chiusura, osservando come l'omessa valutazione di una prova documentale prodotta non possa essere assimilata a un errore nella percezione da essa derivante. Insomma, se da un lato una manifesta erronea valutazione del fatto può fondare l'azione revocatoria, un omesso apprezzamento della documentazione rappresentativa di quel fatto non è errore (evidente ed oggettivo). D talché il rimedio di revocazione non può essere utilizzato per lamentare asserite lacune istruttorie del giudizio, di primo e di secondo grado.

5.5 Il libero convincimento del giudice non può mai essere motivo di revocazione.

La sentenza n. 2704 della Sezione II si muove sulla falsariga della n. 2121 rilevata supra, e porta a compimento una analisi del rapporto tra errore del collegio e documentazione probatoria prodotta ai fini della determinazione della *ratio decidendi* del collegio.

Il tema trattato dalla seconda sezione è quello del libero convincimento del giudice che si è venuto formando progressivamente nel processo in base alle prove prodotte dalle parti e dal comportamento delle stesse (in udienza). L'arresto del collegio è nel senso che il libero convincimento dell'organo giudicante, proprio perché tale, non può mai essere oggetto di rimedio revocatorio poiché esprime sempre valutazioni soggettive ontologicamente estranee alla *ratio* dell'istituto che qui si analizza.

5.6 Non rileva ai fini del giudizio di revocazione il giudicato raggiunto in altro periodo d'imposta, anche *coeteris paribus*.

Con la sentenza n. 2734 la XIV Sezione si pone il problema della rilevanza a fini revocatori del giudicato esterno, ipotesi notoriamente ricorrente nel processo tributario qualora il giudizio sia divenuto definitivo *coeteris paribus* per un diverso periodo d'imposta rispetto a quello oggetto di decisione in revocazione. Il conflitto tra giudicato raggiunto su un altro periodo d'imposta (nel caso di specie, favorevole al contribuente) non è stato tuttavia ritenuto decisivo dal Collegio che ha per converso promosso la libertà di convincimento di diverse Sezioni giudicanti nei confronti della stessa

²⁶ *Supra* al § 2.

²⁷ *Supra* al § 3.

fattispecie (per gli stessi fatti, per lo stesso contribuente) qualora la controversia sia stata sollevata per diversi periodi d'imposta.

Si tratta anche qui d'una lettura particolarmente restrittiva dei presupposti per il giudizio *de quo* che, se confermata, ne depotenzia in modo significativo l'effettiva incidenza nella disciplina tributaria. La stessa lettura restrittiva riguardante le ipotesi di revocazione è stata peraltro confermata dalla Sezione I nella sentenza n. 2257.

5.7 L'errore meramente ostativo non può essere oggetto di revocazione.

Se la letteratura si è a lungo soffermata tra le possibili sovrapposizioni fra giudizio di revocazione, appello e ricorso per cassazione, scarsi (pressoché inesistenti) sono i contributi riguardanti la esperibilità del rimedio per errori meramente ostativi del Collegio giudicante. La Sezione VI con la sentenza n. 2785 è stata investita della possibilità di adire in revocazione la medesima Commissione giudicante per errori meramente formali (nel caso di specie, trattavasi dell'individuazione della controparte processuale) in sentenza e nel relativo dispositivo. Il Collegio ha escluso la possibilità di utilizzare il rimedio revocatorio in tale contesto: pur in effetti trattandosi di errore evidente rilevabile in sentenza, e quindi in astratto riconducibile alla previsione di cui al n. 4, co. 1 art. 395 c.p.c. il collegio felsineo ha escluso la possibilità di accesso. Anche se non si trova menzione nel testo della sentenza è possibile che la mera correzione²⁸ possa soddisfare meglio questa esigenza di coerenza tra percorso motivazionale della sentenza e dispositivo, ricorrendone presupposti e condizioni.

5.8 Nessuna revocazione se il giudicato era già stato eccetto in giudizio.

Sempre la VI Sezione, ma nella sentenza n. 2920 a fine anno, si è occupata ancora una volta del conflitto tra giudicati come presupposto di revocazione della pronuncia, ma solo qualora questo non sia stato sollevato in sentenza revocanda.

La Commissione conferma l'interpretazione dominante in letteratura²⁹ riconoscendo come il giudizio di revocazione per conflitto possa essere esperito solamente qualora la relativa eccezione non sia già stata sollevata nel giudizio che si contesta (come nel caso di specie) o in ogni caso fosse stata a conoscenza del giudice in ragione delle allegazioni istruttorie, posto che l'*exceptio rei iudicatae* può essere rilevata anche d'ufficio.

6. Considerazioni conclusive.

La Giurisprudenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna in merito all'istituto della revocazione si manifesta coerente fra le diverse sezioni, e in linea con l'interpretazione dominante che dell'istituto è resa sia dalla Corte di Cassazione che dalla letteratura.

Traspare a tratti l'esigenza di restringere ulteriormente il margine di applicazione del rimedio, mediante una lettura particolarmente rigorosa dei presupposti per la sua ammissibilità e della manifesta evidenza del vizio che si lamenta.

Chiaramente la Commissione intende esaltare la natura, per così dire eccezionale, del gravame che tuttavia pare riscuotere un significativo successo, se non altro quantitativo, nelle scelte difensive del contribuente (e a tratti nella tutela dell'interesse erariale da parte dell'Amministrazione).

Tutto questo tuttavia con i risultati di cui si è dato conto in precedenza³⁰ e certamente non lusinghieri per la parte ricorrente, sia essa pubblica o privata.

²⁸ Per il rapporto tra correzione della sentenza e revocazione Cass. SS.UU. n. 5303 del 2 giugno 1997. Si vedano gli artt. 287 e ss. c.p.c..

²⁹ F. Tesauro, op. cit., p. 272.

³⁰ *Supra* al § 5.

Il Reddito d'impresa Società "a ristretta base"

Mirella Guicciardi

La ristretta base

Non esiste una definizione giuridica di società a ristretta base sociale, né a base familiare. Di norma si fa riferimento alla "ristrettezza" della composizione societaria che determina la formazione di un'unica volontà, tipica di un gruppo ridotto di soci o legato da altri vincoli, quali quelli, per esempio, familiari. La legittimità o meno della presunta distribuzione, in capo ai soci, degli utili non contabilizzati da parte delle società a ristretta base societaria è, da anni, oggetto del dibattito giurisprudenziale e dottrinario. L'automatica attribuzione pro quota del maggior reddito rideterminato in capo alla s.r.l., pur non trovando appunto alcun supporto legislativo, a differenza di quanto avviene nelle società di persone e nelle s.r.l., che optano per la trasparenza fiscale ex art. 116 Tuir, costituisce un principio riconosciuto dalla giurisprudenza che, in più occasioni, ha avuto modo di statuire la legittimità del concetto dell'utile extracontabile (Cass. n. 27778/17; n. 5925/15; n. 17984/12; n. 12576/12).

Automatismo e onere della prova

La giurisprudenza delle Commissioni di merito riconosce la facoltà del contribuente di fornire la prova che il maggior utile occultato non sia stato effettivamente distribuito, sia per ragioni legate all'estraneità del socio alla gestione amministrativa della società (CTR Puglia n. 40/11, CTR Toscana n. 396/11) oppure per ragioni legate all'assenza di una concreta provvista finanziaria trasferibile alla sfera patrimoniale di quest'ultimo (cfr. Cass. n. 923/16; n. 19013/16; n. 20806/13). Ed è proprio in relazione alla necessaria presenza di disponibilità finanziarie correlate al maggior reddito societario che la CTP Reggio Emilia, con sentenza n. 22/18, si è pronunciata, precisando l'operatività della presunzione.

Le presunzioni

Si è in proposito anche di recente affermato che "nell'accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili" (Cass. n. 18627/18 (ord.); n. 15824/16; Cass. n. 25468/15).

Soltanto nelle ipotesi di accertamento di ricavi in "nero" la presunzione semplice assume *de plano* i requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dalle norme di legge (art. 2427 cod. civ.; art. 39, comma 1, lett. d). D.P.R. 600/1973), potendo gli elementi positivi di reddito occultati tramutarsi in reddito di capitale rilevante ex articolo 47 Tuir. In virtù di tale presunzione, l'Amministrazione finanziaria, in parallelo all'emissione dell'atto di rettifica dell'imponibile nei confronti della s.r.l., avvia un accertamento complementare nei confronti dei rispettivi soci, imputando a questi l'utile extrabilancio non dichiarato dalla società. Tale ricostruzione presuntiva, del quale l'accertamento sulla società costituisce antecedente logico, trae spunto dal vincolo di solidarietà e reciproco controllo che lega i soci delle piccole s.r.l. partecipate da un numero limitato di soggetti. Il ragionamento induttivo si fonda sul fatto che, in tali realtà aziendali, si può ritenere che i maggiori utili non dichiarati vengano distribuiti a ciascun socio in misura proporzionale alle quote di partecipazione da questi detenute. La Cassazione è ferma nel ritenere che è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (Cass. n. 5076/11; n. 9519/09 e n. 64/03; nonché Cass. n. 6780/03; n. 7564/03; n. 16885/03; n. 18640/208; n.8954/13). A questa tendenza si è allineata la maggior parte della giurisprudenza di

merito (C.T.R. Emilia Romagna n. 965/11/17). Il principio è stato completato precisandosi che la presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio può essere vinta con la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass.n.1932/16; n.17461/17; n. 26873/16) attraverso un ragionamento deduttivo del giudice di merito incensurabile in Cassazione sotto il profilo della violazione di legge. (Cass. n. 18042/18).

Il ribaltamento sui soci

La prassi degli uffici finanziari, condivisa dalla Corte di Cassazione, è di ribaltare sui soci il maggior reddito accertato in capo alla società, pur in assenza di una minima prova in ordine alla effettiva distribuzione dell'utile stesso. L'accertamento in capo ai soci di società di capitali a ristretta base sociale può dipendere dalla rettifica eseguita nei confronti della società, ma soltanto quando quest'ultima è divenuta definitiva (Cass. n. 20870/10). Da parte della Cassazione rappresenta un'apertura la sentenza n. 25115/14 (e anche sentenza n. 28806/13) che condiziona, in tema di ristretta base azionaria, la presunzione di distribuzione ai soci degli utili conseguiti alla dimostrazione, da parte dell'Ufficio, della sussistenza di una ristretta base sociale. Condividendo l'impostazione dei giudici di merito, la Cassazione con la sentenza n. 923/16, riconosce la validità della presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa. Nelle precedenti fasi dibattimentali, i Collegi giudicanti avevano valutato le fonti di prova provvedendo a raffrontare il difetto, a carico dell'Ufficio appellante, di elementi positivi di dimostrazione dell'avvenuta distribuzione (ulteriori, ovviamente, rispetto alla presunzione) con l'avvenuta integrazione di fonti di prova sufficientemente valide da parte della contribuente. Se vengono accertati utili non contabilizzati a carico di società di capitali a ristretta base azionaria, opera la presunzione di attribuzione degli stessi ai soci, con inversione dell'onere della prova a loro carico, fornendo dimostrazione di non averli percepiti, o che gli stessi sono stati accantonati o reinvestiti (Cass. n. 24534/17). Con sentenza n. 13084/17, la Corte di Cassazione ha ritenuto un principio pacifico che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo a quelli di capitale, nel caso di società a ristretta base sociale, perché possa operare la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili occorre, fra l'altro, che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi (Cass. n. 11680/16; n. 9711/15; n.9341/15; n. 20870/10).

Utili extracontabili e giudicato

Con riferimento al giudicato, è stato affermato che la sentenza di accertamento dell'utile extracontabile sociale, emessa nel giudizio tra una società di capitali a ristretta base sociale e l'Amministrazione finanziaria, se divenuta irrevocabile perché passata in giudicato, fa stato, anche nei confronti del socio. Ciò, in virtù dell'efficacia riflessa del giudicato, estesa ai soggetti estranei al processo, ma titolari di diritti dipendenti o subordinati alla situazione giuridica in esso definita (Cass. n. 11680/16). Così pure, in caso di accertamento di una società di capitali a ristretta base societaria, con rettifica in aumento del reddito imponibile, può essere contestata al socio l'omessa indicazione di un reddito di capitale, in proporzione delle quote possedute. Secondo la prevalente giurisprudenza, il ridotto numero dei soci consente infatti di presumere che vi sia un reciproco controllo della gestione e che gli utili extracontabili (sia derivanti da ricavi considerati evasi dalla società e sia da costi ritenuti indeducibili) siano stati ripartiti tra i soci.

La contestazione d'ineducibilità dei costi

In caso di accertamento derivante dalla contestazione di indeducibilità di costi, la Cassazione (n. 17959/12; n. 17960/12) ha ritenuto che "i costi costituiscono un elemento importante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché, allorquando essi siano fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato, con la conseguenza che non si può riscontrare alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o inesistenza di costi.". In senso contrario a tale impostazione, la CTR Lazio ha ritenuto che la presunzione di distribuzione può essere legittima solo qualora sia fondata sull'esistenza di ricavi non contabilizzati e/o costi inesistenti, in quanto sono le uniche ipotesi in cui è "logicamente presumibile ritenere che i

soci abbiano incassato somme in nero” (n. 574/2010). La Cassazione non ha esitato a qualificare come apodittica l'affermazione per cui l'imputazione al socio dei maggiori utili societari nelle società a ristretta base sociale appare dettata dal buon senso e dall' *id quod plerumque accidit* (Cass. n. 14046/2009). Anche ai sensi dell'art. 38, 3° co. del d.p.r. n. 600/73 occorre la prova dell'effettiva percezione del maggior utile da parte dei soci, la quale necessita di altri elementi che confermino la valenza probatoria della ristretta base sociale usualmente ma isolatamente addotta per motivare l'accertamento dei soci. Pertanto, sorge l'onere degli Uffici di attivarsi per ricercare "fatti-indice" di erogazioni derivate e consequenziali della fonte principale: il bilancio societario, quale possibile provenienza di mezzi per l'instaurazione di ulteriori sintomatiche fonti, quali, ad esempio, conti bancari/postali o di altro genere dei soci con movimenti, nel periodo di imposta accertato o nei successivi, ricollegabili per entità agli utili extra-contabili accertati ai soci stessi; eventuali acquisti immobiliari, nelle stesse circostanze temporali; operazioni finanziarie (acquisto di titoli, di fondi comuni, di partecipazioni in altre società ecc.); polizze per rendite vitalizie o pensionistiche; tenore di vita (abitazioni; disponibilità di personale domestico; soggiorni all'estero; viaggi; crociere; automobili di lusso, ecc.).

Considerazioni conclusive

Conclusivamente, esiste una "distanza" logica, che va colmata, tra esistenza di utili occulti ed effettiva distribuzione ai soci: la ristretta base sociale è insufficiente a far ritenere che gli utili societari occulti siano stati effettivamente ripartiti tra i soci, in mancanza di altri elementi che rendano l'ipotesi quantomeno "più probabile" rispetto ad altre possibili. In merito alla necessità che l'Amministrazione finanziaria individui - oltre alla ristretta compagine sociale - altri elementi a sostegno dell'avvenuta distribuzione degli utili occulti, la Cassazione non si è espressamente soffermata. Si è limitata ad affermare che *"va condiviso il consolidato orientamento giurisprudenziale di questa Corte, secondo cui 'è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sia stati fatti oggetto di distribuzione"*. Così implicitamente ritenendo che la ristretta base sociale sia sufficiente, da sola, a fondare la presunzione di distribuzione degli utili occulti, salva la possibilità per il contribuente di provare la mancata percezione degli utili in nero della società. In realtà appare rilevante individuare le modalità concrete di perfezionamento della presunzione, precisando il "valore" della ristrettezza della base societaria nel ragionamento presuntivo sulla distribuzione occulta degli utili societari non dichiarati (Cass. n. 3254/00, ove si è sancito che la ristretta base sociale costituisce un "indizio" su cui è anche possibile fondare il ragionamento presuntivo che giunge al fatto ignoto dell'effettiva distribuzione di utili, ma detto ragionamento può essere ritenuto corretto solo in quanto tenga conto di tutti gli elementi della fattispecie esaminata). La ristretta base della compagine sociale è, in altri termini, un dato di fatto che non consente *di per sé stesso* di trarre come univoca o, comunque, *più probabile*, rispetto ad altre possibili, la conclusione che gli utili societari non dichiarati siano stati effettivamente distribuiti ai soci.

Le dichiarazioni dei terzi nel processo tributario

Mauro Ravaioli

Premessa

Negli ultimi anni si è ormai consolidata la tendenza all'acquisizione di dichiarazioni rese da soggetti diversi rispetto al contribuente "verificato", da parte dei militari della Guardia di Finanza o dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate nel corso di una verifica fiscale, ed al successivo utilizzo delle stesse, inserite nell'atto di accertamento reddituale del soggetto, a cui le dichiarazioni fanno riferimento.

In questi casi, ci si pone spesso una legittima domanda, ovvero se gli elementi così raccolti possano essere utilizzati in sede di accertamento fiscale e quale sia la loro valenza.

Su questo tema non sono certamente mancati i dibattiti sia a livello dottrinario e sia a livello giurisprudenziale.

Normativa

Si parte dal disposto dell'art. 7, comma 4, D. Lgs. n. 546/92, che, così recita: *"Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*, indicando il perentorio divieto di ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario; tale divieto non è stato oggetto di modifica, neppure con l'ultima riforma del processo tributario.

In senso discorde, invece, l'art. 51, n. 4, D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale, l'Ufficio può *"invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse"* durante l'effettuazione della verifica fiscale e dello stesso tenore appare l'art. 32, n. 8-bis, D.P.R. n. 600/1973, che consente all'Ufficio di *"invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire chiarimenti relativi"*.

Confrontando le suddette norme, risulta evidente la divaricazione tra la fase iniziale della verifica e quella conseguente del giudizio, ovvero sia i verificatori hanno la possibilità di raccogliere dichiarazioni e/o informazioni da soggetti terzi, che potrebbero risultare utili all'Amministrazione finanziaria per condurre le proprie indagini tributarie; mentre, durante il successivo eventuale giudizio, a meno che le dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria non siano adeguatamente ed efficacemente contrastate dal contribuente, il giudice non può verificare appieno quanto dichiarato dai soggetti terzi in questione, non essendo ammessa la prova testimoniale nel processo tributario.

Le suddette considerazioni motivarono l'istanza di incostituzionalità dell'art. 7 sopra citato, perentoriamente respinta dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 18 anno 2000, nella quale si afferma che tale divieto non contrasta con la Costituzione e, in particolare, con gli artt. 3, 24 e 53.

La stessa Corte, però, precisa che il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, poiché le dichiarazioni rese prima ed al di fuori del processo sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e richiede l'osservanza di determinate formalità.

Definizioni

Viene perciò riconosciuto alle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase d'accertamento, il valore *"proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione"*; ma risulta altresì inequivocabile che la prova testimoniale e le dichiarazioni dei terzi non possano essere poste sullo stesso piano.

Possiamo definire la testimonianza come una dichiarazione che, resa in giudizio da un terzo non coinvolto nella controversia, fornisca notizie circa l'esistenza o la conformazione di fatti rilevanti per la decisione della causa.

Possiamo definire, invece, le dichiarazioni dei terzi, “libere espressioni” rese al di fuori e prima del processo, acquisite senza gli adeguati controlli e senza le formalità di rito, previste per le testimonianze.

Appare evidente come vi sia fra loro una marcata condivisione dei medesimi elementi oggettivi (ovvero la dichiarazione orale) e soggettivi (ovvero i fatti narrati da persona estranea al processo).

Durante l'effettuazione dell'attività ispettiva, essendo il soggetto verbalizzante direttamente impegnato nella verifica in corso e mancando ogni ritualità o garanzia nel momento del rilascio della dichiarazione, alcuni dubbi potrebbero legittimamente sorgere in ordine alla modalità di effettuazione delle domande al soggetto referente ed ai possibili, seppur involontari, stralci e/o omissioni nella trasfusione scritta di una dichiarazione orale, resa ad un soggetto che non è *super partes* come in realtà può essere il giudice che interroga il testimone in aula, ma che sarà, ad esempio, un funzionario dell'Agenzia delle Entrate oppure un militare della Guardia di Finanza.

Attribuendo alle dichiarazioni dei terzi una rilevanza diversa da quella riconosciuta alla prova testimoniale, la Corte Costituzionale ha confermato che l'utilizzo processuale delle dichiarazioni raccolte in fase di accertamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, non contrasta né con il principio di eguaglianza, né con il diritto di difesa del contribuente, lasciando però al contribuente stesso, l'opportunità di contestarne la veridicità, facendo ricorso a formalità simili a quelle dell'accusa e rappresentando elementi giustificativi fondati.

Giurisprudenza

Su questa tematica, si sono susseguite negli anni varie sentenze della Corte di Cassazione (si veda n. 4269 del 25/03/2002; n. 5957 del 15/04/2003; n. 16032 del 29/07/2005; n. 11221 del 16/5/2007), tutte volte a ribadire il principio, con cui i giudici appaiono sempre più spesso orientati ad ammettere la produzione in giudizio di dichiarazioni, scritte in maniera non dissimile da quelle verbalizzate dall'amministrazione finanziaria, sotto forma di atto notorio o di dichiarazione sostitutiva di atto notorio, raccolte in sede extraprocessuale.

In particolare, con la sent. n. 4269 del 25 marzo 2002, la Cassazione ha ritenuto valutabile, quale elemento indiziario, un atto notorio presentato dal contribuente, ponendolo sullo stesso piano delle dichiarazioni rese da terzi con limitazioni all'utilizzabilità in giudizio, garantendone in effetti il suo diritto di difesa e la parità delle armi delle parti.

Sempre favorevole al pieno rispetto del giusto processo, anche la sentenza n. 10261 del 21 aprile 2008, con cui la Cassazione ha ribadito che, così come le dichiarazioni raccolte dai verificatori “*non hanno natura di prova testimoniale bensì di meri indizi ... utilizzabili per la formazione del convincimento del giudice di merito*” così al contribuente è assicurato un pieno diritto di difesa, poiché anch'egli “*può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuali con il medesimo valore probatorio*”.

Ancor più recente ed interessante, l'ordinanza n. 6616, depositata il 16 marzo 2018, in cui la Cassazione ritiene che il divieto di prova per testi si riferisce alla prova da raccogliere con le garanzie del contraddittorio e non implica l'impossibilità di utilizzare le dichiarazioni rilasciate da terzi: le stesse però, in quanto assunte in sede extraprocessuale, possono concorrere a formare il convincimento del giudice solo unitamente ad altri concreti elementi. Tale valenza indiziaria, prosegue la Suprema Corte, si applica non solo per le dichiarazioni rilasciate in favore dell'Amministrazione, ma anche a quelle favorevoli ai contribuenti, conformemente ai principi del giusto processo e della Convenzione per i diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Purtroppo però, non sempre i giudici della Cassazione si sono espressi in modo univoco.

Segnalo perciò anche un “*ripensamento*” dei Supremi Giudici che, con sent. n. 703 del 15 gennaio 2007, si sono discostati dal suddetto indirizzo, affermando che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (così come l'autocertificazione in genere) avrebbe attitudine solamente certificativa, priva di ogni efficacia in sede giurisdizionale, trovando il suo ingresso nel processo un “*ostacolo invalicabile*” nel divieto di cui all'art. 7 del D. Lgs. 546/92 (in senso conforme, Cassazione n. 7445/2003).

Gli interventi della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna.

Sull'utilizzabilità e sulla valenza delle dichiarazioni dei terzi nel processo tributario, anche la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna si è espressa recentemente in numerose occasioni.

Con la sent. n. 21/8/2016 del 05/01/2016 la Commissione Tributaria Regionale emiliana ritiene che *«non può essere attribuito alcun valore probatorio nel presente procedimento alle dichiarazioni ...»*. Riferendosi proprio all'orientamento più restrittivo della Cassazione sopracitata, la C.T.R. ricorda che *«l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del Decreto Legislativo n. 546/1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo»*.

Ultimamente però, l'indirizzo prevalente appare quello di accogliere sia le dichiarazioni rese da soggetti terzi, ricevute da pubblici ufficiali nell'ambito di attività di verifica, con valenza di elementi indiziari di fatti o rapporti giuridici in esse descritti, sia le dichiarazioni di terzi raccolte dal contribuente al di fuori del processo, in ossequio al principio della parità delle armi, pur non attribuendo loro un valore di prova piena (si veda a tal proposito C.T.R. Emilia Romagna n. 1835/2018, del 10.07.2018, Sez. 13). La stessa sentenza, inoltre, precisa che, avuto riguardo alla dichiarazione prodotta o ai fatti in esso sintetizzati, qualora permangano elementi di incertezza, al giudice tributario non resta che esercitare i poteri istruttori riconosciuti dalla legge, per colmare le eventuali lacune e formare in giudizio la prova dei fatti controversi. Come confermato già più volte dalla giurisprudenza di legittimità, l'esercizio di questi poteri istruttori si configura come un dovere da parte del giudice, il cui mancato assolvimento deve considerarsi illegittimo, qualora non adeguatamente motivato.

La stessa sezione, con la sentenza n. 2846/2017 del 23.10.2017, non ha ammesso dichiarazioni di terzi finalizzate a giustificare l'origine (non reddituale) di una provvista di denaro, poiché le indagini documentali finanziarie indicavano in senso diametralmente opposto.

In materia di imposta di registro, segnalo altresì la sentenza n. 2898/2017 del 23.10.2017 (sez. 14) in cui si legge che, per la determinazione del maggior valore di un immobile venduto, si possano considerare come valide le dichiarazioni di terzi, raccolte in fase procedimentale e concordi nell'affermare, che fosse stato effettivamente pagato in "nero" un maggior corrispettivo rispetto a quello indicato nel contratto.

Sul valore indiziario delle dichiarazioni di terzi rese fuori dal giudizio, sottolineo la sentenza n. 2933/2017 del 19.10.2017, sez. 7, nella quale è previsto che, in omaggio al principio della parità delle armi in sede processuale, il contribuente possa dare prova dei fatti a sé favorevoli mediante dichiarazioni di terzi rese al di fuori del processo; queste ultime potranno concorrere insieme ad altri elementi a fondare il convincimento del giudice.

Infine, è interessante segnalare, sempre tra le più recenti pronunce della C.T.R. emiliana la sentenza n. 1171/2017 del 29.03.2017, sez. 02, in cui si afferma che le dichiarazioni di un terzo possono, nel concorso di particolari circostanze, e, in particolare, quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ex art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'atto impositivo. Perciò la piena confessione, da parte dell'amministratore e socio unico della società di aver effettivamente emesso fatture false, può assumere valore di prova presuntiva ed aggravare la propria posizione processuale.

L'abuso del diritto

Erminio Retus

Considerazioni generali

La disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale contenuta nell'art.10-bis delle "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente" - Legge 27 Luglio 2000, n.212, è stata introdotta nel nostro ordinamento tributario dal D.Lgs 128/2015 (c.d. decreto sulla certezza del diritto), in attuazione della delega fiscale (L. 23 dell'11 Marzo 2014), che all'art.5 prevedeva *"la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, da coordinare con "quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea" n.2012/772/UE del 6/12/2012.* Lo scopo del Legislatore è stato quello di inserire nell'ordinamento tributario italiano una disposizione capace di superare le molteplici incertezze che si erano venute a determinare nel tempo per la contestuale presenza di una norma regolamentatrice dell'elusione fiscale alla quale si "affiancava" una "clausola antiabuso" di carattere generale di costruzione giurisprudenziale. Una sorta di "doppio binario" con il quale, per mezzo dell'art. 37-bis, DPR 600/73 (abrogato con l'introduzione della nuova norma), veniva regolamentata la sola elusione fiscale, mentre per tutte le forme di abuso del diritto si faceva ricorso ad una "clausola antielusiva non scritta" costruita dalla Corte di cassazione. In tre coeve sentenze pronunciate a Sezioni Unite, (n. 30055/2008, la n. 30056/2008 e la n. 30057/2008), la Corte di Cassazione aveva, infatti, collegato il "generale principio antielusivo", elaborato dalla giurisprudenza della Sezione tributaria nel corso degli ultimi anni, ai principi costituzionali di capacità contributiva e progressività (art. 53 della Costituzione), superando in tal modo le obiezioni sollevate dalla tesi della derivazione comunitaria del principio, espressa da detta giurisprudenza in precedenti giudizi. Per la Corte i principi di capacità contributiva e di progressività risultavano essere il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle capaci di attribuire al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di detti principi. Per i Giudici, pertanto, non poteva non ritenersi *"insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"*. Agli orientamenti della Corte in materia di abuso del diritto, si affiancavano, per altro verso, gli interventi giurisprudenziali enucleati dalla Corte di Giustizia Europea, sull'esistenza di un divieto generale antiabuso, rilevabile dalle sentenze emanate in materia di imposte armonizzate (tra queste vedasi : CGCE,21/02/2006, causa C-255-2, Halifax; CGCE 21/02/2006, causa C-223/03, University of Huddersfield; CGCE, 14/12/2000, causa C-110/99, Emsland-Staarke). In un simile contesto è stato introdotto, come detto, il decreto "sulla certezza del diritto", con il quale il Legislatore, inserendo nello Statuto dei diritti del contribuente una specifica disposizione (l'art.10-bis), unificatrice dei due concetti di elusione fiscale ed abuso del diritto , ha cercato di porre rimedio, come è stato osservato da eminente dottrina, *"alle incertezze ed alle criticità connesse all'ambigua formulazione del principio forgiato dalla giurisprudenza di legittimità, e alla susseguente non chiara individuazione dei presupposti applicativi dell'abuso, che ne aveva determinato l'illegittima applicazione a fattispecie costituenti ipotesi di risparmio lecito ma anche a fattispecie che, invece, presentavano tutti requisiti della frode, della simulazione e dell'interposizione, perseguibili con specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario"*.

L'art.10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, disposizione applicabile a tutti i tributi

Con l'inserimento dell'art.10-bis alla L.212/2000, il Legislatore, come detto, si è prefissato il principale intendimento di fornire una nozione di abuso del diritto in grado di ripristinare un sufficiente livello di prevedibilità degli effetti delle scelte operate dai contribuenti anche di ordine organizzativo e gestionale. Sulla base di detto intendimento il Legislatore ha operato per "costruire"

una disposizione con valenza generale – e la sua collocazione tra le norme dello statuto dei diritti del contribuente non è casuale - regolamentatrice del divieto di abuso, la cui applicazione fosse estendibile a tutti i tributi ed a tutte le fattispecie fiscali in generale. Da qui la definizione contenuta nel primo comma dell'art.10-bis: *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusivi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”*. Per la norma in commento, quindi, costituiscono abuso del diritto quelle operazioni prive di sostanza economica, pur se adottate nel rispetto delle norme tributarie, che consentono di realizzare vantaggi indebiti. Precisando (nel secondo comma lettera a), che gli indici di mancanza di sostanza economica *“sono la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”*, e che i vantaggi fiscali indebiti sono rappresentati dai *“benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”* (secondo comma lettera b). Malgrado la dottrina tributaria abbia rivolto al legislatore critiche per le soluzioni lessicali utilizzate nella formulazione dell'art. 10-bis, l'esame di quanto enunciato nei sopra indicati commi evidenzia con sufficiente chiarezza che la disposizione, il cui perimetro è esclusivamente di natura tributaria, individua nel *“vantaggio fiscale indebito”* il presupposto per l'applicazione della disposizione antiabuso in commento.

Pertanto, sulla base di quanto disposto dall'art.10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, affinché una operazione possa essere considerata abusiva risulta necessario:

- che venga realizzato un vantaggio fiscale indebito;
- che l'operazione sia priva di sostanza economica.

Presupposti quest'ultimi che devono entrambi sussistere perché un'operazione venga qualificata di natura abusiva.

Con apprezzabile chiarezza la clausola generale antiabuso, al quarto comma, delimita i confini dell'abuso dal lecito risparmio fiscale, riconoscendo espressamente al contribuente la possibilità di scegliere tra i vari *“regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*, senza che da tale scelta si possano presumere la presenza di profili di abuso ovvero ancora di evasione fiscale.

Ma quando un comportamento può essere individuato tra quelli volti all'ottenimento di un lecito risparmio d'imposta? Il non facile quesito può trovare una risposta esaustiva, come è stato acutamente indicato, nella Relazione ministeriale alla bozza del D.Lgs. n.358 del 1997, dove viene precisato che il semplice risparmio d'imposta *“si verifica quando, tra i vari comportamenti posti dal sistema su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello meno oneroso, per cui non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere fra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione”*. Peraltro, sul punto, la Stessa Corte di Giustizia UE (Sent. Halifax), aveva statuito che il contribuente ha diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale. Principio richiamato anche dalla Corte di Cassazione (Sentenza 17175/2015). In detta occasione, i Giudici di legittimità, chiamati a decidere su una operazione di *“sale & lease back immobiliare”* che aveva comportato anche un più favorevole regime fiscale della deducibilità dei costi, avevano avuto modo di precisare che una operazione rilevata fiscalmente meno gravosa non è di per sé sufficiente ad integrare la figura dell'abuso di diritto, non essendo giuridicamente sostenibile la tesi secondo cui il contribuente, aggirerebbe le norme sulle imposte sui redditi che verrebbero applicate laddove è lo stesso ordinamento tributario a prevederne la facoltà di scelta.

In conclusione, non tutti i risparmi fiscali possono essere ricondotti nell'alveo dell'abuso del diritto, ma solo quelli che sono caratterizzati da comportamenti meritevoli di disapprovazione, in quanto finalizzate ad ottenere un indebito vantaggio fiscale mediante scelte del contribuente che non risultano congruenti con la *“ratio”* della normativa fiscale applicabile”.

Una diversa conclusione su ciò che è lecito e ciò che invece è abuso del diritto determinerebbe una indebita invasione nella sfera delle scelte imprenditoriali costituzionalmente garantite.

L'introduzione dell'istituto dell'abuso del diritto ha riverberato i propri effetti anche sulla individuazione dei fatti tipici soggetti a sanzione penale

E ciò nel senso che alla ricostruzione delle condotte tipiche incriminate contribuisce ora anche l'art. 10-bis l. 212/2000, che ridisegna per sottrazione le fattispecie di reato, escludendo dal loro perimetro i comportamenti rientranti nella nozione di abuso del diritto. Sicché, coerentemente con il principio informatore dettato dall'art. 8 legge delega (per il quale la reazione penale deve essere riservata soltanto ai «*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa*»), dovranno considerarsi abusive (e dunque estranee al rilievo penale) le condotte che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, siano prive di sostanza economica e volte essenzialmente alla realizzazione di un vantaggio fiscale.

Chiarissimi in questo senso sono stati i primi interventi della giurisprudenza di legittimità successivi all'introduzione della norma. Così, ad esempio, Cass., Sez. III pen., 1 ottobre 2015 n. 40272, afferma: «*(l'abuso) postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza*». Ciò che, come correttamente osserva la Corte stessa, «*imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità*», rimanendo «*impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i requisiti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (...). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi che (...) operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione*».

Peraltro, occorre segnalare come, venendo ad intervenire sulla delimitazione del fatto tipico per sottrazione, quindi con una quantomeno parziale «*abolitio criminis*», l'istituto dell'abuso del diritto ha portata retroattiva sotto il profilo penale.

Invero, la non felice formulazione del quinto comma dell'art. 1 d.lgs 128/2015 - a tenore del quale le disposizioni del nuovo art. 10-bis si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore al 1 ottobre 2015 per le quali, a tale data, non sia stato ancora notificato il relativo atto impositivo - avrebbe potuto generare qualche perplessità, ma la Corte di Cassazione, nella già citata sentenza, ha cura di segnalare che il canone della retroattività della legge penale più favorevole, di cui all'art. 2 c.p. non soffre qui limitazione alcuna, nemmeno rispetto ai casi in cui, invece, sia stato già notificato l'atto impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria.

La medesima linea interpretativa è stata poi seguita ed ampliata, da ulteriori pronunce, tra cui si segnala Corte di Cassazione n. 41755/2016. Con la citata pronuncia è stato infatti stabilito che «*può definirsi elusiva, e pertanto, sulla base della disciplina sopravvenuta, penalmente irrilevante, solamente una operazione che, pur principalmente finalizzata al conseguimento di un vantaggio tributario, sia tuttavia caratterizzata da una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, tale non potendosi ritenere un'operazione che sia, viceversa, meramente simulata*».

Sulla scia del richiamato orientamento, infine, la sentenza Corte di Cassazione n. 48293/2016, ha chiarito che «*il legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, venga adottato uno schermo negoziale articolato (quale quello descritto) allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad una operazione economica realmente verificatasi e che ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti*».

Non sembra contrastare con questo orientamento giurisprudenziale neppure la successiva ordinanza n. 38016/2017, della Corte, laddove pure viene confermata la correttezza della condanna per dichiarazione infedele nell'ambito di una operazione elusiva. Nel caso di specie, infatti accanto alla condotta propriamente elusiva, vi è il riconoscimento di una condotta di falsità ideologica laddove l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 87 TUIR viene invocata in assenza del requisito di cui alla lettera d) della citata norma.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate dopo l'introduzione dell'art.10 -bis

In più occasioni la dottrina non ha mancato di sottolineare che, malgrado l'introduzione della nuova disposizione antiabuso, non sempre l'Agenzia delle Entrate ha fatto ricorso alla nuova normativa, nel valutare l'esistenza di fenomeni di abuso del diritto su specifiche operazioni poste alla sua attenzione.

Una disamina degli orientamenti assunti dall'Agenzia delle Entrate (e della giurisprudenza) dopo l'entrata in vigore dell'art. 10-bis è stata effettuata da Assonime con la circolare n.27 del 18 dicembre 2018. In detto documento è stato evidenziato che in alcune risposte ad interpelli proposti dai contribuenti, l'Agenzia delle Entrate si è basata, nel rilevare l'esistenza di profili di abuso, su approcci giuridici superati dalla nuova disposizione. Il riferimento corre alla recente risposta ad una istanza di interpello - n. 30 dell'8 ottobre 2018 – con la quale l'Agenzia ha qualificato come elusiva un'operazione di riorganizzazione articolata su un conferimento di partecipazioni in regime di realizzo controllato da parte di soci persone fisiche, ai sensi dell'art. 177, comma 2, del T.U.I.R., e in una successiva scissione non proporzionale della conferitaria in più società beneficiarie facenti capo a ciascuno dei soci. Con detta operazione, ogni socio avrebbe potuto detenere la partecipazione originaria non più direttamente, bensì mediante una *holding* personale posseduta al 100%. L'opinione dell'Agenzia sul quesito proposto è stata che l'operazione di conferimento di partecipazioni di minoranza seguita dalla scissione della società conferitaria costituiva un'operazione abusiva. Tale indebito vantaggio fiscale per l'Agenzia sarebbe stato rinvenibile nel risparmio d'imposta derivante dalla fruizione della neutralità fiscale "indotta", che avrebbe assistito il preliminare conferimento di partecipazioni, e dalla fruizione della neutralità fiscale derivante dalla successiva scissione parziale della società conferitaria, in luogo dell'applicazione del principio generale che invece assiste i conferimenti in società, previsto dall'articolo 9 del TUIR, per i soggetti non imprenditori titolari di partecipazioni minoritarie.

La criticata posizione assunta dall'Agenzia nel caso sopra indicato trova, per contro, una diversa valutazione delle disposizioni anti-abuso, con la risposta all'interpello n. 68 del 15 novembre 2018, riguardante un'operazione di scissione proporzionale societaria. La fattispecie esaminata riguardava una scissione parziale non proporzionale asimmetrica effettuata con l'obiettivo di consentire a due gruppi familiari, soci di due società, di procedere alla razionalizzazione delle gestioni immobiliari e commerciali delle due società continuando la gestione commerciale da parte di entrambe le società (sia ALFA che BETA) in modo che il primo gruppo familiare (riferibile ai signori CAIO), sarebbe risultato unico proprietario della società ALFA, ed il secondo gruppo familiare (facente capo ai signori SEMPRONIO), invece, sarebbe risultato unico proprietario della società BETA, ciascuno con patrimoni composti dalle quote di patrimonio provenienti reciprocamente dalle due società originarie. Detta operazione così come prospettata è stata ritenuta legittima dall'Agenzia in quanto non costitutiva di fattispecie abusiva.

L'intervento di prassi appena descritto, al quale si aggiungono le risposte agli interpelli nn. 21, 30, 36, 40, 65, 68, 70 e 75, tutte pubblicate tra ottobre e novembre 2018, hanno il merito di segnare un parziale superamento del precedente orientamento dell'Agenzia delle Entrate, che, sulla base della formulazione della abrogata norma antielusiva *ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973*, ravvisava costantemente profili elusivi nei casi di scissione parziale (proporzionale o non proporzionale) con successiva cessione delle quote della società scissa e/o beneficiaria.

In conclusione l'auspicio è che la disciplina introdotta dall'art.10 -bis, rivestendo un ruolo fondamentale nel nostro sistema fiscale possa trovare in tutti gli operatori del diritto tributario la necessaria sensibilità per conformarsi alla "nuova" nozione di abuso del diritto, evitando così le incertezze e le criticità manifestatesi in sede di applicazione sia dell'art. 37-bis, DPR 600/73, sia del divieto antiabuso di costruzione giurisprudenziale.

I principali orientamenti della Commissione tributaria regionale per l'Emilia Romagna in tema di spese del giudizio

Renato Sebastianelli

1. La questione

Gli ultimi interventi legislativi evidenziano sicuramente un rafforzamento del principio della soccombenza delle spese di lite a discapito di quello della compensazione. Il principio ispiratore di tali modifiche, risiede nella volontà del Legislatore tributario di scoraggiare l'uso troppo "generoso" dello strumento della compensazione da parte delle Commissioni, limitandolo al solo verificarsi di determinate condizioni di cui si tratterà specificatamente in seguito.

L'ultima riforma del processo tributario, introdotta dal D. Lgs. n. 156/2015, perseguendo la medesima *ratio*, ha introdotto, per la prima volta, nel processo tributario la responsabilità aggravata per lite temeraria ai sensi del primo e terzo comma dell'articolo 96 del codice di procedura civile.

2. La soccombenza delle spese

Nel processo tributario la norma che disciplina il regime delle spese del giudizio è contenuta nel primo comma dell'articolo 15 del D. Lgs. n. 546/1992. Nello specifico essa dispone che "*la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza*".

La *ratio* della norma, confermata dalla giurisprudenza, è quindi quella di mantenere patrimonialmente indenne la parte che, per far valere il proprio diritto, ha dovuto instaurare un iter processuale con conseguente sostenimento di spese che, se non fossero rimborsate dalla parte soccombente, ne provocherebbero un impoverimento. Il principio cardine della liquidazione delle spese, ovvero quello della soccombenza, è ritenuto ormai indefettibile dalla Cassazione.

3. Il principio della soccombenza reciproca

Il rimodulato articolo 15, al secondo comma, introduce la possibilità di compensazione delle spese nei casi di "*soccombenza reciproca*" ovvero "*nel caso di gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate*".

In particolare, la soccombenza reciproca si verifica allorquando, come efficacemente osservato dalla dottrina e dalla giurisprudenza (Cassazione n. 19520/2015 e n. 21684/2013), risultano accolte o rigettate domande contrapposte che si siano venute a trovare in cumulo nello stesso processo tra le stesse parti, o quando l'unica domanda proposta sia stata parzialmente accolta. In tal senso si è pronunciata la CTR con la recente sentenza n. 2756/5/2018 nella quale il giudice ha ritenuto legittimo procedere alla compensazione delle spese di lite in presenza di domande accolte e rigettate. Medesimo orientamento si desume anche dalla sentenza n. 561/1/2018 della CTP di Bologna.

La soccombenza reciproca, come stabilito dalla Cassazione n. 20261/2017, deve necessariamente verificarsi, al fine di poter procedere con la compensazione delle spese, nel medesimo giudizio, con la conseguenza che risulta illegittima la compensazione pronunciata in presenza di giudizi difformi tra il primo e il secondo grado.

4. Le gravi ed eccezionali ragioni

Si osserva che l'ultima locuzione del secondo comma del già menzionato articolo 15, mette chiaramente in evidenza come le motivazioni che sottendono alla compensazione delle spese di lite debbano essere gravi ed eccezionali, nonché specificatamente motivate all'interno della sentenza stessa.

Negli anni si è assistito al passaggio, dalla tradizionale formula equitativa dei "giusti motivi", ad ipotesi sempre più pregnanti e specifiche che lasciano comunque al giudice tributario una certa discrezionalità nella valutazione delle "gravi ed eccezionali ragioni". Tali considerazioni permettono di adeguare la gravità e l'eccezionalità ad un particolare contesto sociale o a speciali situazioni non esattamente ed efficacemente determinabili a priori (Cassazione n. 591/2017 e n. 14969/2017).

Non è sufficiente che il giudice fornisca una qualsiasi motivazione, ma è necessario che esponga argomentazioni giuridiche o di fatto idonee a giustificare la statuizione di compensazione adottata in concreto, potendo solo in tal caso ritenersi che la disposizione di legge sia stata osservata. Pertanto, il mero riferimento alla “*natura della controversia*”, alla “*particolarità della controversia*”, “*all’opinabilità della soluzione accolta*”, “*all’equità*”, che in taluni casi viene riportata in sentenza, costituiscono semplici clausole di “stile” che non possono in alcun modo esaurire il presupposto normativo dell’esplicita motivazione in virtù di una generica considerazione della natura delle controversie, e che, in quanto tali, non risultano idonee a realizzare il requisito della motivazione richiesto dalla Legge.

Nell’ampio panorama giurisprudenziale della Commissione tributaria regionale in merito alle motivazioni che autorizzano a procedere alla compensazione, è opportuno segnalare alcuni orientamenti più rilevanti che stanno sostanzialmente ricalcando quelli già enunciati dalla Cassazione. La CTR con sentenza n. 994/9/2018 ha ritenuto legittimo procedere alla compensazione delle spese stante l’assenza di un orientamento di legittimità (Cassazione n. 19583/2018). Risulta, inoltre, ammissibile la compensazione se la materia oggetto del contendere è una questione “nuova”, ossia, nel caso in cui si riscontrino novità nei temi trattati (CTR n. 1045/4/2018 e n. 1835/1/2018). Si rilevano ulteriori presupposti per poter procedere alla compensazione delle spese nel caso in cui l’orientamento giurisprudenziale sia stato altalenante o addirittura contraddittorio. Su questa linea si citano le sentenze della CTR n. 540/1/2017, n. 850/7/2017 e n. 2426/7/2018 in cui i giudici hanno ritenuto opportuno compensare le spese dopo aver constatato la presenza di giurisprudenza non uniforme, così come nella sentenza della CTR n. 756/10/2017 in cui la giurisprudenza in materia appariva incerta. Sempre sul tema si richiama la sentenza della CTR n. 2522/1/2018 dove, a causa di un radicale mutamento giurisprudenziale intervenuto nel lasso di tempo intercorso tra il primo e il secondo grado di giudizio, il giudice ha ritenuto equo dimezzare le spese di soccombenza del primo grado e compensare totalmente quelle del secondo al fine di tener conto del già citato mutamento di giurisprudenza. Tale orientamento è stato recepito anche dalla Commissione Provinciale di Bologna nelle sentenze n. 118/4/2018 e n. 202/4/2018.

La sentenza della CTR n. 265/11/2018 pone in evidenza un’altra fattispecie ovvero, la difficoltà di interpretazione della norma di riferimento a causa del continuo susseguirsi di modifiche legislative in materia. Orientamento analogo si osserva anche nella sentenza della CTR n. 1189/1/2017.

In ultimo, una recente sentenza della CTR, la n. 2003/13/2018 ha disposto la compensazione delle spese di giudizio in ragione di problematiche interpretative attinenti al merito della causa.

5. La liquidazione delle spese

Il comma 2-quinquies del citato articolo. 15 è specificatamente dedicato alla quantificazione delle spese di lite in cui si esplicita che “*I compensi agli incaricati dell’assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali....*”.

Analizzando un campione di sentenze regionali non emerge un orientamento univoco e definito in tal senso in quanto, molto spesso, la quantificazione delle spese viene determinata dal giudice non facendo alcun riferimento ai parametri delle singole categorie professionali. E’ opportuno segnalare un recente orientamento della Cassazione in cui è stato espressamente confermato che il giudice, nel caso in cui la difesa sia affidata ad un avvocato, deve liquidare le spese di giudizio sulla base dei parametri previsti dal D.M. 55/2014 e non da quelli previsti dal D.M. 140/2012: questo non per ragioni di mera successione temporale, ma in forza del principio di specialità (ordinanze n. 21486/2018 e n. 1018/2018). Sul punto si citano le sentenze della CTR di nn. 34/11/2018, 827/3/2018, 1090/11/2018 in cui è stato determinato il compenso delle spese facendo riferimento ai parametri esplicitati dal D.M. 55/2014.

6. La lite temeraria

Con la riforma del processo tributario viene ufficialmente introdotta la responsabilità aggravata per lite temeraria, la quale, ai sensi del citato articolo 15 al comma 2 bis, viene disciplinata normativamente mediante il rinvio al primo e terzo comma dell’art. 96 c.p.c..

In passato, la stessa Cassazione (SS.UU. 13899/2013) ne aveva già riconosciuto l’applicabilità in via interpretativa nell’ambito del processo tributario. I criteri, elaborati dalla giurisprudenza di legittimità, per ravvisare la temerarietà della lite sono sicuramente la soccombenza totale e non parziale, il danno

in conseguenza del comportamento processuale e la ricorrenza del dolo e della colpa grave dovuto ad un grado di imprudenza, negligenza e imperizia altamente anomali. Questi comportamenti conducono non solo alla soccombenza delle spese, ma anche al risarcimento dei danni.

Attualmente risultano davvero rari i casi in cui la giurisprudenza regionale ha approfondito l'aspetto della lite temeraria. Si indicano, in proposito, le sentenze della CTR n. 1600/9/2018 e n. 34/11/2018 in cui il giudice non ha riconosciuto la lite temeraria in quanto ha ritenuto insussistenti i principi previsti dal primo comma dell'articolo 96 del codice di procedura civile.

CONTRIBUTI ESTERNI

La sospensione cautelare del deliberato in equilibrio con il principio di immediata esecutività

Giovanna Capponcelli
- scritto svolto a titolo personale -

Sono trascorsi ormai oltre tre anni dall'entrata in vigore dell'ampio disegno riformatore dell'ordinamento fiscale originato dalla legge 12 marzo 2014 n. 23 (*"Delega al governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*) che, tra i vari settori coinvolti (disciplina dell'abuso del diritto e degli interpelli, revisione del sistema sanzionatorio e di quello riscossivo), ha riguardato anche il sistema del contenzioso tributario.

In particolare, l'art. 10 della legge n. 23/2014 aveva delegato il governo ad adottare uno o più decreti legislativi per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, indicando i principi ed i criteri direttivi da seguire nell'intervento innovativo (poi recepiti nel D.lgs. 156/2015, cosiddetto *"decreto di riforma"*).

Nell'esigenza di rivedere la disciplina processuale tributaria di cui al D.lgs. 546/1992 dopo circa vent'anni dalla precedente riforma e superare alcune criticità sussistenti nel sistema, l'intervento novellatore lasciava emergere un forte orientamento teso a chiarire, uniformare e delineare con maggiore precisione alcuni istituti del processo tributario.

Tra questi, particolare attenzione è stata rivolta alla tutela cautelare in corso di giudizio, componente essenziale della più ampia tutela giurisdizionale, attraverso l'inserimento nel testo normativo di principi emersi già da tempo in sede giurisprudenziale (e, in via interpretativa, contenuti anche nei documenti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria) con lo scopo di prevederne non solo il rafforzamento ma anche una più chiara regolamentazione.¹

Se, dunque, nella previgente versione del D.lgs. 546/1992 il tema della tutela cautelare era confinato nell'ambito del primo grado di giudizio (pur con l'apertura interpretativa della Suprema Corte di Cassazione che, tramite rinvio alla disciplina processual-civiltica, ne statuiva l'estensione anche al secondo), lo sforzo del legislatore del 2014 si è indirizzato verso la generalizzazione e l'uniformazione della tutela cautelare nell'intero arco del processo tributario.

La codificazione positiva così operata, seppur non immune da riflessioni critiche da parte dei commentatori, costituisce un'apprezzabile iniziativa di chiarezza e di affermazione di principio, a maggior ragione laddove si consideri che essa va ad inserirsi in un contesto normativo, come quello attuale, volto a perseguire contemporaneamente una maggiore incisività dell'azione di riscossione.

In quest'ottica, essa è dunque volta a consentire la piena realizzazione di una fondamentale esigenza di garanzia per le parti in causa: che il tempo necessario per far valere il proprio diritto nel processo non debba cagionare eventuale pregiudizio a chi otterrà la definitiva ragione.²

Seguendo un percorso normativo frazionato a seconda dello stato del procedimento, l'uniformazione della tutela cautelare restituisce una disciplina che viene spalmata su diversi articoli del D.lgs. 546/1992 (art. 47, 49, 52 e 62 bis) e che, pur non essendo particolarmente innovativa sotto il profilo procedimentale, ha certamente il merito di dare risalto al valore imprescindibile di questa fase incidentale del processo.

La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio si è estrinsecata mediante l'aggiunta di 5 commi all'art. 52 (che ha cambiato anche il *nomen iuris*: ora *"Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello"*), tutti dedicati alla fase cautelare in appello e all'attribuzione dei poteri inibitori al giudice del gravame.

E' stata quindi disciplinata espressamente la facoltà per l'appellante di richiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado, un tempo priva di manifestazione positiva nel D.lgs. 546/1992, in presenza di gravi e fondati motivi. Ed è stata altresì prevista la facoltà per il contribuente

¹ Consolo-Glendi, "Commentario breve alle leggi del processo tributario", CEDAM, 2017.

² Cesare Lamberti, *"Tutela cautelare oltre il primo grado"*, Le Guide IL FISCO, luglio 2016.

di richiedere, anche in grado di appello, la sospensione dell'atto impugnato in presenza di danno grave ed irreparabile.³

Analoghe previsioni sono contenute nell'art. 62bis in ordine alla sospensione delle sentenze impuginate per cassazione.

Nella medesima prospettiva di ampliamento delle garanzie processuali, la legge delega si poneva altresì l'obiettivo di affermare il principio di "*immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle Commissioni Tributarie*"⁴ nonché la razionalizzazione del giudizio di ottemperanza.

Il nuovo regime dell'esecutività immediata delle sentenze tributarie, e ci si riferisce in particolar modo alle sentenze di condanna, è stato sicuramente uno degli aspetti più significativi della riforma del 2015, destinato peraltro a produrre un forte impatto sul piano applicativo.

La disciplina previgente del D.lgs. 546/1992 stabiliva sostanzialmente un trattamento differenziato, nella fase di esecuzione del deliberato, in ragione della tipologia di atto impugnato: per gli atti impositivi, esecuzione frazionata in pendenza di giudizio con previsione di restituzione del versato in eccedenza rispetto al *decisum*, a prescindere dalla definitività (art. 68); per le controversie di rimborso, esecuzione solo dopo il passaggio in giudicato della pronuncia di condanna (art. 69); per gli atti relativi a operazioni catastali, esecuzione solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza (art. 69bis).⁵

Nella prospettiva di una revisione sistematica e di un allineamento con le pronunce rese nel giudizio civile e in quello amministrativo, il legislatore delegato ha introdotto l'art. 67bis, contenente l'enunciazione di principio, abrogato l'art. 69bis e modificato gli artt. 68, 69 e 70.

In punto di esecutività delle sentenze, l'aspetto maggiormente innovativo si è certamente manifestato con la completa riscrittura dell'art. 69.

La nuova lettera della norma prevede l'immediata esecutività delle sentenza di condanna (al rimborso) in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi ad operazioni catastali, precisando che il pagamento di somme di importo superiore a 10.000 €, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice ad idonea garanzia, tenuto conto della solvibilità dell'istante.⁶

Le disposizioni in argomento sono ormai pienamente operative in virtù dell'approvazione del D.M. 22/2017⁷ contenente la regolamentazione delle garanzie di cui al comma 2 dell'art. 69, ultimo tassello mancante cui era subordinata, ai sensi dell'art. 12, comma 2, D.lgs. 156/2015, l'applicabilità dell'art.69 in tema di condanna al rimborso.

A chiudere il cerchio di questo assetto normativo si collocano, infine, alcune significative modifiche alla disciplina del giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70, tra le quali spicca il nuovo ambito applicativo dell'istituto, precedentemente riservato alle pronunce passate in giudicato, che ormai si configura quale rimedio generalizzato di tutela in fase esecutiva esperibile anche per le sentenze non definitive⁸, oltre che per le ordinanze liquidatorie di spese di lite su rinuncia al ricorso ex art. 44 D.lgs. 546/1992.⁹

³ Sulla differenziazione normativa tra sospensione della sentenza e sospensione dell'atto è nato un interessante dibattito in dottrina. Cfr. Glendi, "*Neoescrecenze normative processualtributaristiche: l'inibitoria in appello*", Corriere Tributario n. 29/2016, p. 2237.

⁴ Art. 10, comma 1, lett b), punto 10, della L. n. 23/2014.

⁵ Impostazione questa che aveva dato corso ad un ampio dibattito dottrinario e a censure di illegittimità costituzionale (non accolte dalla Consulta) volte a mettere in evidenza la disparità di trattamento tra le parti processuali.

⁶ Un regime differenziato resta invece per le spese di lite disposte in favore dell'Amministrazione Finanziaria, che possono essere rimosse solo alla definitività del giudizio (art. 15 D.lgs. 546/1992).

⁷ In vigore dal 28.03.2017.

⁸ Nonostante l'art. 70 continui a riferirsi, sotto il profilo testuale, alle sentenze passate in giudicato, il rimedio è esperibile anche in relazione a pronunce non definitive in virtù dell'esplicito richiamo all'art. 70 contenuto nei novellati artt. 68 e 69 del D.lgs. 546/1992, che prevedono altresì il termine entro il quale l'Ufficio deve dare esecuzione al deliberato.

⁹ Saverio Capolupo, "*L'esecutività delle sentenze: una riforma parziale*", Corriere Tributario n. 19/2017, p. 1484.

Nel quadro normativo così delineato l'estensione della tutela cautelare nei successivi gradi di giudizio e il principio di immediata esecutività delle pronunce giurisdizionali sono emersi, dunque, quali principi di alta civiltà giuridica che costituiscono, a ben vedere, due facce della medesima medaglia, posti a far da contraltare l'uno all'altro nel necessario bilanciamento degli interessi e delle prerogative delle parti in causa.

Al riguardo, merita una riflessione l'esigenza di coordinamento tra gli istituti *de quibus*, anche sotto il profilo della tempistica, nelle vicende processuali.

Si pensi al caso in cui, a fronte di una sentenza di condanna immediatamente esecutiva, notificata dal contribuente, l'Ufficio proponga impugnazione con contestuale richiesta di sospensione dell'esecutività della pronuncia, intendendo quindi avvalersi di un istituto giuridico "paralizzante" l'esecuzione.

La notifica della sentenza da parte del contribuente fa scattare, tuttavia, non solo il termine breve di 60 giorni per l'impugnazione ma anche il termine di 90 giorni di cui all'art. 69, entro il quale l'Ufficio deve dare esecuzione alla pronuncia.

Di modo che, nelle more della trattazione della richiesta cautelare, decorso vanamente il termine di 90 giorni e in assenza dell'adempimento da parte dell'Ufficio, il contribuente potrà legittimamente e immediatamente avviare il giudizio di ottemperanza.

In questa ipotesi, le parti in causa fanno contemporaneamente ricorso, entrambe legittimamente e ciascuna per quanto nelle sue prerogative, a due istituti giuridici del processo tributario che sono divergenti quanto alle finalità perseguite e che generano procedimenti separati presso l'organo giurisdizionale.

Da qui l'aspirazione alla massima tempestività di trattazione dell'inibitoria richiesta.

Nella disciplina del D.lgs. 546/1992 è dato rinvenire alcuni strumenti che possano rivelarsi utili a tal fine.

Le disposizioni di cui al comma 4 dell'art. 52 (così come quelle del comma 3 dell'art.62bis) permettono di chiedere al Presidente della Commissione Tributaria Regionale, previa deliberazione nel merito, la concessione (naturalmente laddove ne ravvisi i presupposti) dei provvedimenti inibitori in via d'urgenza. Ciò potrebbe consentire di giungere alla trattazione del giudizio di ottemperanza con una posizione già definita in esito alla richiesta cautelare.

Diversamente, nelle more dell'esito della richiesta di sospensione, pur nella consapevolezza di non poter comprimere il diritto di nessuna delle parti in causa, occorre valutare se sussistano i presupposti per chiedere al giudice dell'ottemperanza, che nel frattempo abbia fissato la trattazione, di disporre un rinvio dell'udienza per attendere l'esito della richiesta cautelare che, se positivo, sarebbe altrimenti inevitabilmente vanificato.

La problematica verrebbe meno *ab origine*, ovviamente, nel caso in cui la sentenza di condanna avesse disposto la prestazione della garanzia di cui al comma 1 dell'art. 69, mancando in tale ipotesi in radice l'esigenza di ulteriore tutela.

Va da sé che, in via del tutto analoga, la medesima esigenza di attivazione tempestiva della tutela cautelare emerge per il contribuente raggiunto da un titolo esecutivo e ciò, naturalmente, anche nel primo grado di giudizio.

Le brevi considerazioni di cui sopra conducono, ancora una volta, a riflettere sul valore imprescindibile, affinché la tutela giurisdizionale possa affermarsi pienamente, della fase cautelare nel processo e sull'importanza della sua tempestiva attivazione, con la certezza che tutti i protagonisti del processo tributario sapranno affrontare le quotidiane problematiche concrete mediante il consueto ed essenziale lavoro di ricerca ermeneutica.

Giovanna Capponcelli

(Funzionario Delegato dell' Ufficio Legale e Riscossione - Direzione Regionale Emilia Romagna)

INDICE CRONOLOGICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA

(con annotazione del numero di pagina)

Sentenza n. 0008/2018, del 02.01.2018, Sez. 12.....	7
Sentenza n. 0013/2018, del 02.01.2018, Sez. 13.....	7
Sentenza n. 0015/2018, del 02.01.2018, Sez. 13.....	8
Sentenza n. 0016/2018, del 02.01.2018, Sez. 12.....	8
Sentenza n. 0018/2018, del 03.01.2018, Sez. 11.....	8
Sentenza n. 0021/2018, del 05.01.2018, Sez. 11.....	9
Sentenza n. 0027/2018, del 05.01.2018, Sez. 11.....	9
Sentenza n. 0031/2018, del 05.01.2018, Sez. 11.....	10
Sentenza n. 0032/2018, del 05.01.2018, Sez. 11.....	10
Sentenza n. 0034/2018, del 05.01.2018, Sez. 11.....	11
Sentenza n. 0035/2018, del 05.01.2018, Sez. 11.....	11
Sentenza n. 0041/2018, del 10.01.2018, Sez. 06.....	12
Sentenza n. 0046/2018, del 08.01.2018, Sez. 07.....	12
Sentenza n. 0049/2018, del 08.01.2018, Sez. 07.....	13
Sentenza n. 0059/2018, del 12.01.2018, Sez. 13.....	13
Sentenza n. 0060/2018, del 12.01.2018, Sez. 13.....	14
Sentenza n. 0061/2018, del 12.01.2018, Sez. 13.....	14
Sentenza n. 0067/2018, del 12.01.2018, Sez. 13.....	15
Sentenza n. 0082/2018, del 09.01.2018, Sez. 03.....	15
Sentenza n. 0086/2018, del 15.01.2018, Sez. 04.....	15
Sentenza n. 0088/2018, del 15.01.2018, Sez. 04.....	16
Sentenza n. 0113/2018, del 16.01.2018, Sez. 07.....	16
Sentenza n. 0128/2018, del 18.01.2018, Sez. 07.....	17
Sentenza n. 0133/2018, del 22.01.2018, Sez. 02.....	17
Sentenza n. 0136/2018, del 18.01.2018, Sez. 07.....	18
Sentenza n. 0159/2018, del 23.01.2018, Sez. 01.....	18
Sentenza n. 0162/2018, del 23.01.2018, Sez. 04.....	19

Sentenza n. 0163/2018, del 23.01.2018, Sez. 13.....	20
Sentenza n. 0193/2018, del 23.01.2018, Sez. 13.....	20
Sentenza n. 0198/2018, del 22.01.2018, Sez. 12.....	21
Sentenza n. 0199/2018, del 22.01.2018, Sez. 09.....	21
Sentenza n. 0205/2018, del 22.01.2018, Sez. 09.....	22
Sentenza n. 0209/2018, del 22.01.2018, Sez. 09.....	22
Sentenza n. 0214/2018, del 22.01.2018, Sez. 05.....	23
Sentenza n. 0217/2018, del 19.01.2018, Sez. 11.....	23
Sentenza n. 0222/2018, del 19.01.2018, Sez. 11.....	24
Sentenza n. 0240/2018, del 22.01.2018, Sez. 06.....	24
Sentenza n. 0242/2018, del 22.01.2018, Sez. 06.....	25
Sentenza n. 0251/2018, del 18.01.2018, Sez. 01.....	25
Sentenza n. 0253/2018, del 18.01.2018, Sez. 01.....	26
Sentenza n. 0260/2018, del 19.01.2018, Sez. 11.....	26
Sentenza n. 0271/2018, del 23.01.2018, Sez. 03.....	27
Sentenza n. 0289/2018, del 26.01.2018, Sez. 05.....	27
Sentenza n. 0298/2018, del 29.01.2018, Sez. 12.....	28
Sentenza n. 0316/2018, del 26.01.2018, Sez. 01.....	28
Sentenza n. 0326/2018, del 29.01.2018, Sez. 12.....	29
Sentenza n. 0327/2018, del 29.01.2018, Sez. 12.....	29
Sentenza n. 0343/2018, del 29.01.2018, Sez. 14.....	30
Sentenza n. 0366/2018, del 06.02.2018, Sez. 05.....	30
Sentenza n. 0367/2018, del 02.02.2018, Sez. 01.....	31
Sentenza n. 0394/2018, del 06.02.2018, Sez. 03.....	31
Sentenza n. 0400/2018, del 08.02.2018, Sez. 13.....	32
Sentenza n. 1504/2018, del 08.06.2018, Sez. 01.....	32
Sentenza n. 1511/2018, del 08.06.2018, Sez. 01.....	33
Sentenza n. 1513/2018, del 14.06.2018, Sez. 08.....	33
Sentenza n. 1529/2018, del 15.06.2018, Sez. 14.....	34
Sentenza n. 1545/2018, del 15.06.2018, Sez. 01.....	34
Sentenza n. 1555/2018, del 15.06.2018, Sez. 01.....	35
Sentenza n. 1566/2018, del 18.06.2018, Sez. 12.....	35
Sentenza n. 1587/2018, del 18.06.2018, Sez. 09.....	35

Sentenza n. 1590/2018, del 18.06.2018, Sez. 09.....	36
Sentenza n. 1592/2018, del 18.06.2018, Sez. 05.....	36
Sentenza n. 1604/2018, del 18.06.2018, Sez. 05.....	37
Sentenza n. 1618/2018, del 20.06.2018, Sez. 10.....	37
Sentenza n. 1622/2018, del 18.06.2018, Sez. 09.....	38
Sentenza n. 1627/2018, del 20.06.2018, Sez. 10.....	38
Sentenza n. 1628/2018, del 20.06.2018, Sez. 10.....	39
Sentenza n. 1641/2018, del 18.06.2018, Sez. 14.....	39
Sentenza n. 1677/2018, del 20.06.2018, Sez. 01.....	40
Sentenza n. 1680/2018, del 20.06.2018, Sez. 01.....	40
Sentenza n. 1684/2018, del 21.06.2018, Sez. 01.....	41
Sentenza n. 1686/2018, del 21.06.2018, Sez. 01.....	41
Sentenza n. 1693/2018, del 15.06.2018, Sez. 12.....	42
Sentenza n. 1695/2018, del 25.06.2018, Sez. 12.....	42
Sentenza n. 1703/2018, del 25.06.2018, Sez. 08.....	42
Sentenza n. 1709/2018, del 25.06.2018, Sez. 05.....	43
Sentenza n. 1715/2018, del 21.06.2018, Sez. 07.....	43
Sentenza n. 1719/2018, del 25.06.2018, Sez. 08.....	44
Sentenza n. 1737/2018, del 26.06.2018, Sez. 13.....	44
Sentenza n. 1749/2018, del 26.06.2018, Sez. 11.....	45
Sentenza n. 1750/2018, del 26.06.2018, Sez. 11.....	45
Sentenza n. 1752/2018, del 26.06.2018, Sez. 11.....	46
Sentenza n. 1767/2018, del 27.06.2018, Sez. 08.....	47
Sentenza n. 1772/2018, del 27.06.2018, Sez. 05.....	47
Sentenza n. 1781/2018, del 29.06.2018, Sez. 08.....	48
Sentenza n. 1796/2018, del 03.07.2018, Sez. 12.....	48
Sentenza n. 1801/2018, del 03.07.2018, Sez. 05.....	48
Sentenza n. 1810/2018, del 03.07.2018, Sez. 03.....	49
Sentenza n. 1816/2018, del 05.07.2018, Sez. 01.....	49
Sentenza n. 1824/2018, del 06.07.2018, Sez. 08.....	50
Sentenza n. 1832/2018, del 09.07.2018, Sez. 08.....	50
Sentenza n. 1833/2018, del 10.07.2018, Sez. 13.....	51
Sentenza n. 1835/2018, del 10.07.2018, Sez. 13.....	51

Sentenza n. 1847/2018, del 03.07.2018, Sez. 03.....	52
Sentenza n. 1857/2018, del 10.07.2018, Sez. 13.....	52
Sentenza n. 1880/2018, del 09.07.2018, Sez. 06.....	53
Sentenza n. 1896/2018, del 13.07.2018, Sez. 10.....	54
Sentenza n. 1899/2018, del 13.07.2018, Sez. 10.....	54
Sentenza n. 1902/2018, del 09.07.2018, Sez. 06.....	54
Sentenza n. 1907/2018, del 16.07.2018, Sez. 05.....	55
Sentenza n. 1908/2018, del 16.07.2018, Sez. 12.....	55
Sentenza n. 1912/2018, del 16.07.2018, Sez. 12.....	56
Sentenza n. 1926/2018, del 16.07.2018, Sez. 09.....	56
Sentenza n. 1936/2018, del 18.07.2018, Sez. 10.....	57
Sentenza n. 1950/2018, del 19.07.2018, Sez. 04.....	57
Sentenza n. 1966/2018, del 19.07.2018, Sez. 04.....	58
Sentenza n. 1969/2018, del 19.07.2018, Sez. 12.....	58
Sentenza n. 1970/2018, del 19.07.2018, Sez. 12.....	59
Sentenza n. 1988/2018, del 20.07.2018, Sez. 02.....	59
Sentenza n. 2001/2018, del 23.07.2018, Sez. 11.....	60
Sentenza n. 2002/2018, del 23.07.2018, Sez. 13.....	60
Sentenza n. 2003/2018, del 23.07.2018, Sez. 13.....	61
Sentenza n. 2004/2018, del 23.07.2018, Sez. 13.....	61
Sentenza n. 2005/2018, del 23.07.2018, Sez. 13.....	62
Sentenza n. 2010/2018, del 23.07.2018, Sez. 04.....	62
Sentenza n. 2012/2018, del 23.07.2018, Sez. 04.....	63
Sentenza n. 2016/2018, del 24.07.2018, Sez. 04.....	63
Sentenza n. 2018/2018, del 24.07.2018, Sez. 04.....	64
Sentenza n. 2020/2018, del 25.07.2018, Sez. 10.....	64
Sentenza n. 2022/2018, del 27.07.2018, Sez. 12.....	64
Sentenza n. 2029/2018, del 31.07.2018, Sez. 02.....	65
Sentenza n. 2033/2018, del 01.08.2018, Sez. 08.....	66
Sentenza n. 2044/2018, del 27.08.2018, Sez. 11.....	66
Sentenza n. 2047/2018, del 27.08.2018, Sez. 11.....	67
Sentenza n. 2054/2018, del 10.09.2018, Sez. 12.....	67
Sentenza n. 2061/2018, del 12.09.2018, Sez. 08.....	68

Sentenza n. 2064/2018, del 13.09.2018, Sez. 08.....	68
Sentenza n. 2072/2018, del 14.09.2018, Sez. 13.....	69
Sentenza n. 2074/2018, del 14.09.2018, Sez. 13.....	69
Sentenza n. 2078/2018, del 13.09.2018, Sez. 14.....	69
Sentenza n. 2082/2018, del 13.09.2018, Sez. 14.....	70
Sentenza n. 2084/2018, del 13.09.2018, Sez. 14.....	71
Sentenza n. 2087/2018, del 13.09.2018, Sez. 14.....	71
Sentenza n. 2095/2018, del 17.09.2018, Sez. 05.....	71
Sentenza n. 2107/2018, del 11.09.2018, Sez. 03.....	72
Sentenza n. 2111/2018, del 17.09.2018, Sez. 05.....	72
Sentenza n. 2118/2018, del 11.09.2018, Sez. 03.....	73
Sentenza n. 2121/2018, del 11.09.2018, Sez. 03.....	73
Sentenza n. 2124/2018, del 17.09.2018, Sez. 05.....	73
Sentenza n. 2131/2018, del 17.09.2018, Sez. 05.....	74
Sentenza n. 2134/2018, del 17.09.2018, Sez. 05.....	74
Sentenza n. 2135/2018, del 17.09.2018, Sez. 05.....	75
Sentenza n. 2136/2018, del 17.09.2018, Sez. 05.....	75
Sentenza n. 2137/2018, del 17.09.2018, Sez. 10.....	76
Sentenza n. 2139/2018, del 17.09.2018, Sez. 09.....	76
Sentenza n. 2141/2018, del 17.09.2018, Sez. 09.....	77
Sentenza n. 2142/2018, del 17.09.2018, Sez. 09.....	77
Sentenza n. 2150/2018, del 17.09.2018, Sez. 09.....	77
Sentenza n. 2153/2018, del 21.09.2018, Sez. 06.....	78
Sentenza n. 2157/2018, del 17.09.2018, Sez. 09.....	78
Sentenza n. 2161/2018, del 17.09.2018, Sez. 09.....	79
Sentenza n. 2165/2018, del 17.09.2018, Sez. 09.....	79
Sentenza n. 2168/2018, del 24.09.2018, Sez. 12.....	80
Sentenza n. 2195/2018, del 24.09.2018, Sez. 12.....	80
Sentenza n. 2203/2018, del 21.09.2018, Sez.11.....	81
Sentenza n. 2205/2018, del 21.09.2018, Sez. 11.....	81
Sentenza n. 2206/2018, del 21.09.2018, Sez. 11.....	81
Sentenza n. 2211/2018, del 24.09.2018, Sez. 09.....	82
Sentenza n. 2212/2018, del 24.09.2018, Sez. 09.....	82

Sentenza n. 2217/2018, del 24.09.2018, Sez. 01	83
Sentenza n. 2218/2018, del 24.09.2018, Sez. 01	83
Sentenza n. 2219/2018, del 24.09.2018, Sez. 01	84
Sentenza n. 2222/2018, del 20.09.2018, Sez. 01	84
Sentenza n. 2223/2018, del 20.09.2018, Sez. 01	85
Sentenza n. 2224/2018, del 20.09.2018, Sez. 01	85
Sentenza n. 2229/2018, del 20.09.2018, Sez. 01	85
Sentenza n. 2230/2018, del 20.09.2018, Sez. 01	86
Sentenza n. 2234/2018, del 20.09.2018, Sez. 01	86
Sentenza n. 2243/2018, del 25.09.2018, Sez. 08.....	87
Sentenza n. 2248/2018, del 24.09.2018, Sez. 14.....	87
Sentenza n. 2256/2018, del 24.09.2018, Sez. 01	88
Sentenza n. 2257/2018, del 24.09.2018, Sez. 01	88
Sentenza n. 2265/2018, del 27.09.2018, Sez. 08.....	89
Sentenza n. 2268/2018, del 25.09.2018, Sez. 03.....	89
Sentenza n. 2271/2018, del 25.09.2018, Sez. 03.....	90
Sentenza n. 2289/2018, del 28.09.2018, Sez. 02.....	90
Sentenza n. 2290/2018, del 28.09.2018, Sez. 08.....	91
Sentenza n. 2300/2018, del 01.10.2018, Sez. 06.....	91
Sentenza n. 2302/2018, del 01.10.2018, Sez. 14.....	92
Sentenza n. 2307/2018, del 01.10.2018, Sez. 08.....	92
Sentenza n. 2310/2018, del 01.10.2018, Sez. 04.....	92
Sentenza n. 2319/2018, del 02.10.2018, Sez. 12.....	93
Sentenza n. 2320/2018, del 02.10.2018, Sez. 12.....	93
Sentenza n. 2321/2018, del 02.10.2018, Sez. 12.....	94
Sentenza n. 2324/2018, del 02.10.2018, Sez. 12.....	94
Sentenza n. 2329/2018, del 04.10.2018, Sez. 12.....	95
Sentenza n. 2330/2018, del 04.10.2018, Sez. 12.....	95
Sentenza n. 2331/2018, del 04.10.2018, Sez. 12.....	96
Sentenza n. 2338/2018, del 08.10.2018, Sez. 05.....	96
Sentenza n. 2339/2018, del 08.10.2018, Sez. 05.....	96
Sentenza n. 2344/2018, del 08.10.2018, Sez. 05.....	97
Sentenza n. 2345/2018, del 08.10.2018, Sez. 05.....	97

Sentenza n. 2348/2018, del 08.10.2018, Sez. 05	98
Sentenza n. 2355/2018, del 09.10.2018, Sez. 03	98
Sentenza n. 2359/2018, del 11.10.2018, Sez. 02	98
Sentenza n. 2360/2018, del 09.10.2018, Sez. 03	99
Sentenza n. 2361/2018, del 09.10.2018, Sez. 03	99
Sentenza n. 2365/2018, del 12.10.2018, Sez. 09	100
Sentenza n. 2371/2018, del 12.10.2018, Sez. 09	100
Sentenza n. 2375/2018, del 16.10.2018, Sez. 07	101
Sentenza n. 2378/2018, del 15.10.2018, Sez. 06	101
Sentenza n. 2389/2018, del 15.10.2018, Sez. 06	101
Sentenza n. 2393/2018, del 15.10.2018, Sez. 06	102
Sentenza n. 2394/2018, del 15.10.2018, Sez. 06	102
Sentenza n. 2401/2018, del 18.10.2018, Sez. 14	103
Sentenza n. 2402/2018, del 18.10.2018, Sez. 14	103
Sentenza n. 2405/2018, del 18.10.2018, Sez. 14	104
Sentenza n. 2410/2018, del 22.10.2018, Sez. 06	104
Sentenza n. 2414/2018, del 18.10.2018, Sez. 07	105
Sentenza n. 2415/2018, del 18.10.2018, Sez. 07	105
Sentenza n. 2419/2018, del 18.10.2018, Sez. 07	106
Sentenza n. 2429/2018, del 23.10.2018, Sez. 10	106
Sentenza n. 2430/2018, del 23.10.2018, Sez. 08	106
Sentenza n. 2432/2018, del 23.10.2018, Sez. 10	107
Sentenza n. 2435/2018, del 23.10.2018, Sez. 10	107
Sentenza n. 2440/2018, del 23.10.2018, Sez. 08	108
Sentenza n. 2448/2018, del 24.10.2018, Sez. 05	108
Sentenza n. 2452/2018, del 24.10.2018, Sez. 10	109
Sentenza n. 2457/2018, del 18.10.2018, Sez. 07	109
Sentenza n. 2465/2018, del 18.10.2018, Sez. 07	110
Sentenza n. 2470/2018, del 25.10.2018, Sez. 08	110
Sentenza n. 2472/2018, del 23.10.2018, Sez. 03	111
Sentenza n. 2473/2018, del 18.10.2018, Sez. 07	111
Sentenza n. 2477/2018, del 25.10.2018, Sez. 08	112
Sentenza n. 2480/2018, del 26.10.2018, Sez. 12	112

Sentenza n. 2483/2018, del 26.10.2018, Sez. 12.....	112
Sentenza n. 2486/2018, del 29.10.2018, Sez. 03.....	113
Sentenza n. 2491/2018, del 29.10.2018, Sez. 02.....	113
Sentenza n. 2498/2018, del 29.10.2018, Sez. 13.....	114
Sentenza n. 2499/2018, del 29.10.2018, Sez. 13.....	114
Sentenza n. 2501/2018, del 29.10.2018, Sez. 13.....	115
Sentenza n. 2502/2018, del 29.10.2018, Sez. 13.....	115
Sentenza n. 2509/2018, del 29.10.2018, Sez. 11.....	116
Sentenza n. 2510/2018, del 29.10.2018, Sez. 11.....	117
Sentenza n. 2511/2018, del 29.10.2018, Sez. 11.....	117
Sentenza n. 2519/2018, del 29.10.2018, Sez. 11.....	118
Sentenza n. 2521/2018, del 30.10.2018, Sez. 08.....	118
Sentenza n. 2522/2018, del 29.10.2018, Sez. 01.....	118
Sentenza n. 2524/2018, del 29.10.2018, Sez. 01.....	119
Sentenza n. 2529/2018, del 29.10.2018, Sez. 01.....	119
Sentenza n. 2530/2018, del 30.10.2018, Sez. 08.....	120
Sentenza n. 2531/2018, del 29.10.2018, Sez. 11.....	120
Sentenza n. 2532/2018, del 29.10.2018, Sez. 01.....	121
Sentenza n. 2533/2018, del 29.10.2018, Sez. 01.....	121
Sentenza n. 2539/2018, del 29.10.2018, Sez. 01.....	122
Sentenza n. 2556/2018, del 29.10.2018, Sez. 14.....	122
Sentenza n. 2560/2018, del 29.10.2018, Sez. 14.....	122
Sentenza n. 2564/2018, del 05.11.2018, Sez. 12.....	123
Sentenza n. 2750/2018, del 05.11.2018, Sez. 12.....	123
Sentenza n. 2575/2018, del 05.11.2018, Sez. 12.....	124
Sentenza n. 2587/2018, del 06.11.2018, Sez. 04.....	124
Sentenza n. 2590/2018, del 06.11.2018, Sez. 04.....	125
Sentenza n. 2597/2018, del 05.11.2018, Sez. 05.....	125
Sentenza n. 2600/2018, del 05.11.2018, Sez. 05.....	126
Sentenza n. 2601/2018, del 05.11.2018, Sez. 05.....	126
Sentenza n. 2605/2018, del 05.11.2018, Sez. 05.....	126
Sentenza n. 2610/2018, del 06.11.2018, Sez. 03.....	127
Sentenza n. 2612/2018, del 08.11.2018, Sez. 09.....	127

Sentenza n. 2614/2018, del 08.11.2018, Sez. 09.....	128
Sentenza n. 2615/2018, del 08.11.2018, Sez. 09.....	128
Sentenza n. 2621/2018, del 08.11.2018, Sez. 09.....	129
Sentenza n. 2623/2018, del 09.11.2018, Sez. 05.....	129
Sentenza n. 2630/2018, del 09.11.2018, Sez. 12.....	130
Sentenza n. 2635/2018, del 12.11.2018, Sez. 12.....	130
Sentenza n. 2640/2018, del 12.11.2018, Sez. 02.....	131
Sentenza n. 2647/2018, del 06.11.2018, Sez. 03.....	131
Sentenza n. 2649/2018, del 06.11.2018, Sez. 03.....	131
Sentenza n. 2650/2018, del 06.11.2018, Sez. 03.....	132
Sentenza n. 2661/2018, del 13.11.2018, Sez. 10.....	132
Sentenza n. 2665/2018, del 13.11.2018, Sez. 10.....	133
Sentenza n. 2670/2018, del 13.11.2018, Sez. 07.....	133
Sentenza n. 2672/2018, del 19.11.2018, Sez. 04.....	134
Sentenza n. 2673/2018, del 19.11.2018, Sez. 04.....	134
Sentenza n. 2674/2018, del 19.11.2018, Sez. 04.....	135
Sentenza n. 2677/2018, del 19.11.2018, Sez. 13.....	135
Sentenza n. 2686/2018, del 19.11.2018, Sez. 01.....	135
Sentenza n. 2691/2018, del 23.11.2018, Sez. 11.....	136
Sentenza n. 2692/2018, del 23.11.2018, Sez. 11.....	136
Sentenza n. 2694/2018, del 22.11.2018, Sez. 07.....	137
Sentenza n. 2703/2018, del 26.11.2018, Sez. 08.....	137
Sentenza n. 2704/2018, del 21.11.2018, Sez. 02.....	138
Sentenza n. 2705/2018, del 26.11.2018, Sez. 08.....	138
Sentenza n. 2711/2018, del 26.11.2018, Sez. 13.....	139
Sentenza n. 2720/2018, del 27.11.2018, Sez. 08.....	139
Sentenza n. 2722/2018, del 27.11.2018, Sez. 12.....	140
Sentenza n. 2723/2018, del 27.11.2018, Sez. 08.....	140
Sentenza n. 2727/2018, del 27.11.2018, Sez. 12.....	141
Sentenza n. 2728/2018, del 27.11.2018, Sez. 12.....	141
Sentenza n. 2734/2018, del 26.11.2018, Sez. 14.....	142
Sentenza n. 2738/2018, del 28.11.2018, Sez. 05.....	142
Sentenza n. 2739/2018, del 28.11.2018, Sez. 05.....	143

Sentenza n. 2740/2018, del 26.11.2018, Sez. 14.....	143
Sentenza n. 2742/2018, del 28.11.2018, Sez. 08.....	144
Sentenza n. 2746/2018, del 28.11.2018, Sez. 08.....	144
Sentenza n. 2747/2018, del 28.11.2018, Sez. 12.....	145
Sentenza n. 2752/2018, del 28.11.2018, Sez. 05.....	145
Sentenza n. 2755/2018, del 28.11.2018, Sez. 08.....	146
Sentenza n. 2756/2018, del 28.11.2018, Sez. 05.....	146
Sentenza n. 2758/2018, del 28.11.2018, Sez. 08.....	147
Sentenza n. 2761/2018, del 26.11.2018, Sez. 14.....	148
Sentenza n. 2766/2018, del 26.11.2018, Sez. 14.....	148
Sentenza n. 2771/2018, del 29.11.2018, Sez. 10.....	148
Sentenza n. 2772/2018, del 26.11.2018, Sez. 14.....	149
Sentenza n. 2779/2018, del 30.11.2018, Sez. 11.....	149
Sentenza n. 2782/2018, del 29.11.2018, Sez. 01.....	150
Sentenza n. 2785/2018, del 04.12.2018, Sez. 04.....	150
Sentenza n. 2787/2018, del 04.12.2018, Sez. 12.....	151
Sentenza n. 2789/2018, del 30.11.2018, Sez. 03.....	151
Sentenza n. 2793/2018, del 30.11.2018, Sez. 03.....	152
Sentenza n. 2797/2018, del 03.12.2018, Sez. 14.....	152
Sentenza n. 2800/2018, del 04.12.2018, Sez. 03.....	153
Sentenza n. 2802/2018, del 03.12.2018, Sez. 14.....	153
Sentenza n. 2803/2018, del 03.12.2018, Sez. 14.....	153
Sentenza n. 2804/2018, del 03.12.2018, Sez. 14.....	154
Sentenza n. 2805/2018, del 03.12.2018, Sez. 14.....	154
Sentenza n. 2806/2018, del 03.12.2018, Sez. 14.....	155
Sentenza n. 2810/2018, del 03.12.2018, Sez. 14.....	155
Sentenza n. 2811/2018, del 07.12.2018, Sez. 13.....	155
Sentenza n. 2815/2018, del 07.12.2018, Sez. 13.....	156
Sentenza n. 2819/2018, del 10.12.2018, Sez. 10.....	156
Sentenza n. 2822/2018, del 10.12.2018, Sez. 05.....	157
Sentenza n. 2827/2018, del 10.12.2018, Sez. 05.....	157
Sentenza n. 2832/2018, del 11.12.2018, Sez. 02.....	158
Sentenza n. 2833/2018, del 11.12.2018, Sez. 02.....	158

Sentenza n. 2843/2018, del 11.12.2018, Sez. 02.....	159
Sentenza n. 2851/2018, del 11.12.2018, Sez. 03.....	159
Sentenza n. 2852/2018, del 12.12.2018, Sez. 01.....	159
Sentenza n. 2853/2018, del 11.12.2018, Sez. 03.....	160
Sentenza n. 2856/2018, del 14.12.2018, Sez. 02.....	160
Sentenza n. 2857/2018, del 14.12.2018, Sez. 02.....	161
Sentenza n. 2860/2018, del 14.12.2018, Sez. 02.....	161
Sentenza n. 2861/2018, del 14.12.2018, Sez. 02.....	161
Sentenza n. 2865/2018, del 17.12.2018, Sez. 08.....	162
Sentenza n. 2870/2018, del 17.12.2018, Sez. 08.....	162
Sentenza n. 2875/2018, del 17.12.2018, Sez. 06.....	163
Sentenza n. 2879/2018, del 17.12.2018, Sez. 06.....	163
Sentenza n. 2880/2018, del 17.12.2018, Sez. 06.....	164
Sentenza n. 2882/2018, del 13.12.2018, Sez. 01.....	164
Sentenza n. 2885/2018, del 13.12.2018, Sez. 01.....	164
Sentenza n. 2889/2018, del 13.12.2018, Sez. 01.....	165
Sentenza n. 2891/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	165
Sentenza n. 2893/2018, del 13.12.2018, Sez. 01.....	166
Sentenza n. 2899/2018, del 13.12.2018, Sez. 01.....	166
Sentenza n. 2901/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	167
Sentenza n. 2902/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	167
Sentenza n. 2903/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	168
Sentenza n. 2904/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	168
Sentenza n. 2906/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	169
Sentenza n. 2907/2018, del 17.12.2018, Sez. 01.....	169
Sentenza n. 2910/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	170
Sentenza n. 2911/2018, del 17.12.2018, Sez. 01.....	170
Sentenza n. 2913/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	171
Sentenza n. 2915/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	171
Sentenza n. 2916/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	172
Sentenza n. 2917/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	172
Sentenza n. 2917/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	173
Sentenza n. 2919/2018, del 17.12.2018, Sez. 09.....	173

Sentenza n. 2920/2018, del 17.12.2018, Sez. 06.....	173
Sentenza n. 2921/2018, del 17.12.2018, Sez. 06.....	174
Sentenza n. 2922/2018, del 17.12.2018, Sez. 06.....	174
Sentenza n. 2924/2018, del 19.12.2018, Sez. 02.....	175
Sentenza n. 2926/2018, del 19.12.2018, Sez. 02.....	175
Sentenza n. 2927/2018, del 19.12.2018, Sez. 02.....	176
Sentenza n. 2929/2018, del 17.12.2018, Sez. 06.....	176
Sentenza n. 2934/2018, del 20.12.2018, Sez. 13.....	177
Sentenza n. 2935/2018, del 20.12.2018, Sez. 08.....	177
Sentenza n. 2936/2018, del 20.12.2018, Sez. 13.....	177
Sentenza n. 2939/2018, del 20.12.2018, Sez. 08.....	178

INDICE ANALITICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA

(con annotazione del numero di pagina)

A

Abuso

del diritto · 28; 85; 121

Accertamento

attività istruttoria · 15; 118

con adesione · 15

induttivo · 8; 20; 32; 69; 74; 165

sintetico · 7

Accettazione

di eredità · 122

Accise · 20; 49; 72; 102; 106; 178

Agenzia

delle Entrate · 54; 95; 133

Agevolazioni

fiscali · 54; 70

proprietà contadina · 13; 29; 44; 79

Ammissibilità

della rettifica di dichiarazione · 120

dell'appello · 92

Ammortamento · 26; 27; 28; 35; 113; 149; 156; 157

Antieconomicità · 8; 65; 69; 78; 92; 112; 113; 132; 178

Autotutela · 85

B

Buona fede · 31; 49

C

Catasto · 75

rendita · 100; 111

tariffa d'estimo · 161

Cessione

di quote · 18; 21; 22; 47; 48; 71; 91

Cessione

di azienda · 33; 42; 144

di terreno · 122; 174; 175

Competenza

del giudice · 106

Condanna · 70

del contribuente · 107

diritto penale · 164

Condono · 57; 145

Consorzio

di bonifica · 149

di imprese · 21

Consulenza tecnica · 12; 111

Contabilità · 8; 32; 36; 45; 52; 68; 69; 74; 100; 128

Contraddittorio

diritto al · 11; 12; 15; 18; 49; 65; 72; 75; 86; 91; 93; 97; 99; 112; 124; 153; 164; 171

Cosa giudicata · 174

Credito d'imposta · 136

D

Deposito

degli atti · 55

della certificazione · 29

di documentazione · 49

Detrazione · 10; 17; 30; 66; 102; 116; 126; 160

Dichiarazione

emendabilità · 90; 120; 176
IVA · 23
omessa · 23; 99; 103; 178
tributaria · 34; 104; 120; 158

Diritti

del contribuente · 15; 77; 78; 86
royalties · 114

Diritto UE · 32

Disapplicazione

della TARSU · 46
di accisa · 58; 102
di sanzioni amministrative · 78; 174

Dispositivo

atto · 129

Dogana · 56; 140

Domanda

catastale · 109
di rimborso · 98; 141
di riqualificazione catastale · 75

Domicilio · 67; 94; 95; 154

E

Elusione fiscale · 11; 18; 147

Esecuzione

del rimborso · 35; 141
della prestazione · 60; 62; 72
di opere di urbanizzazione · 10
esattoriale · 108

Evasione fiscale · 74; 158; 169

F

Fallimento · 32; 70; 133; 136; 137; 165; 166

Famiglia fiscale · 7

Fattura · 10; 30; 37; 38; 56; 59; 60; 79; 84; 107; 108; 113; 125; 126; 128; 138; 139;
140; 149; 150; 176; 177

Fatturazione · 30

Fondo patrimoniale · 9

Frode

carosello · 9; 10; 38; 96; 160

G

Giurisdizione tributaria · 9; 27; 64; 76; 106; 136; 161

I

ICI (imposta comunale sugli immobili) · 67; 81; 82; 89; 96; 100; 111; 135; 148;
152; 160; 162; 167; 176

Illiceità

di attività d'impresa · 171

Illiceità

della prova · 151

Imposta comunale sulla pubblicità · 46; 54; 114; 122; 135; 172

Imposta di registro · 10; 11; 13; 18; 21; 22; 24; 25; 28; 31; 33; 34; 39; 40; 42; 43;
44; 48; 53; 71; 79; 80; 88; 91; 119; 120; 128; 133; 136; 137; 144; 146; 154; 155;
165; 166; 168

Imposta sostitutiva · 35; 86

Imposte ipocatastali · 28; 79; 109; 110; 128

Imposte ipotecarie · 111

Imprenditore

commerciale · 52; 102

Impugnazione · 9; 10; 15; 17; 63; 71; 85; 89; 122; 138; 147; 156; 174

Inammissibilità

del giudizio · 121

del metodo di accertamento · 144

del ricorso · 57; 63; 73; 75
dell'appello · 96
dell'impugnazione · 15; 17; 29; 71; 72
dell'istanza di rimborso · 44
di querela di falso · 175

Inammissibilità

di revocazione · 10
intervento adesivo dipendente · 10

Inesistenza

della notifica · 51; 57; 134
dell'atto impositivo · 130
dell'operazione · 60; 96; 152; 167

Interesse storico · 124; 152

Interessi · 19; 36; 39; 47; 73; 116; 117; 130

Interpretazione

analogica · 146
autentica · 21; 50; 71; 169
eurounitaria · 17; 29
restrittiva · 46; 108; 109; 135; 152
strumentalità (principio di) · 51
tassativa · 88

Interruzione

del processo · 45; 93

Inversione contabile (*Reverse charge*) · 58; 59; 108; 109; 163

Ipoteca · 9; 173

IRAP · 8; 9; 14; 15; 19; 94; 95; 102; 145; 148; 156; 157; 158; 172

IRES · 20; 30; 32; 47; 135
participation exemption · 112
sopravvenienza · 55; 56; 65; 171

IRPEF · 59; 102; 117

Ispezioni (accessi e verifiche) · 112

Istanza

di autotutela · 15

di rimborso · 8; 27; 35; 44; 49; 98; 141

IVA · 17

L

Liquidazione

dell'IVA di gruppo · 30

Liquidazione

avviso di · 168

della società · 13; 48; 75; 86; 136

dell'imposta · 122; 168

dell'IVA di gruppo · 126

di fondo pensione · 168

Litisconsorzio · 82; 93; 123; 167

M

Motivazione per relationem · 113

N

Notificazione · 94; 168; 175

Nullità

dell'atto impositivo · 47; 49; 61; 66; 70; 76; 91; 124; 165

Nullità

della sentenza · 37; 160

O

Onere della prova · 9; 41; 58; 60; 67; 68; 83; 87; 90; 106; 109; 114; 117; 127; 129;
137; 147; 149; 150; 155; 159; 161; 165; 167

Opposizione dell'Ufficio · 107

P

Pagamento

cartella di · 51; 72; 94; 97; 105; 107; 108; 119; 122; 130; 136; 137; 142; 163; 175
intimazione di · 72

Parti · 18; 21; 38; 42; 53; 55; 64; 65; 70; 107; 122; 137; 144; 146; 159; 174; 175; 177

Penale

processo · 134

Plusvalenza · 14; 55; 68; 86; 112

Poteri

di controllo · 154

istruttori · 52

Presunzione

redditometro · 7; 62; 93; 99; 110; 112; 124; 127; 129; 150; 151; 159; 170

ristretta base sociale · 32; 47; 50; 75; 76; 103; 106; 113; 143; 167; 169

studi di settore · 8; 20; 52; 78; 90; 91; 92; 101; 112; 132; 151; 164

Prima casa · 11; 12; 43; 67; 80; 133

Principio

del doppio grado di giudizio · 72

del legittimo affidamento · 78; 102

di alternatività IVA - Registro · 53

di capacità contributiva · 79; 87

di contraddittorio · *Vedi* Contraddittorio (diritto al)

di corrispondenza tra chiesto e pronunciato · 67

di inerenza · 79; 87; 90

di leale collaborazione · 66; 80

di neutralità · 17; 126; 141

di onere della prova · 61

di ragionevolezza · 52; 60; 61; 176

di utilità · 87

generale antielusivo · 121

Processo verbale · 61; 66; 70; 75; 113; 165

Prova (lista Falciani) · 151

Pubblicità (spese di) · 11; 16

Q

Querela · 175

R

Rappresentanza · 11; 23; 31; 140; 147; 171

Registro (delle imprese) · 12; 47; 48; 85; 86; 93; 165; 169

Residenza fiscale · 19; 59; 97

Revocazione · 48

Rimessione (in primo grado) · 123

Rinuncia

al ricorso · 17

all'azione · 17

Rinvio · 20; 43; 55; 113; 123; 153; 160

Riscossione · 12; 51; 73; 97; 110; 132; 133; 161; 163; 173

Ritenuta alla fonte · 104; 168

Riunione

dei procedimenti · 82; 123

S

Sanzioni · 23; 30; 38; 63; 78; 89; 128; 161; 164; 176; 178

Separazione

tra coniugi · 128

Sospensione

del processo · 16

dell'atto impositivo · 133

dell'atto presupposto · 132

feriale · 66

Spese legali · 56; 134

Successione (imposta di) · 103

Surroga · 56

T

Transfer pricing · 113; 157

U

Udienza · 45; 160; 174

Usufrutto · 11

V

Valore normale · 68; 94; 116; 157

Versamento

del saldo · 8

in acconto · 8; 61

*Finito di stampare
da Grafiche SIGEM S.r.l.
nel mese di Marzo 2019*

*© Tutti i diritti riservati a favore della
Commissione tributaria regionale
per l'Emilia-Romagna*

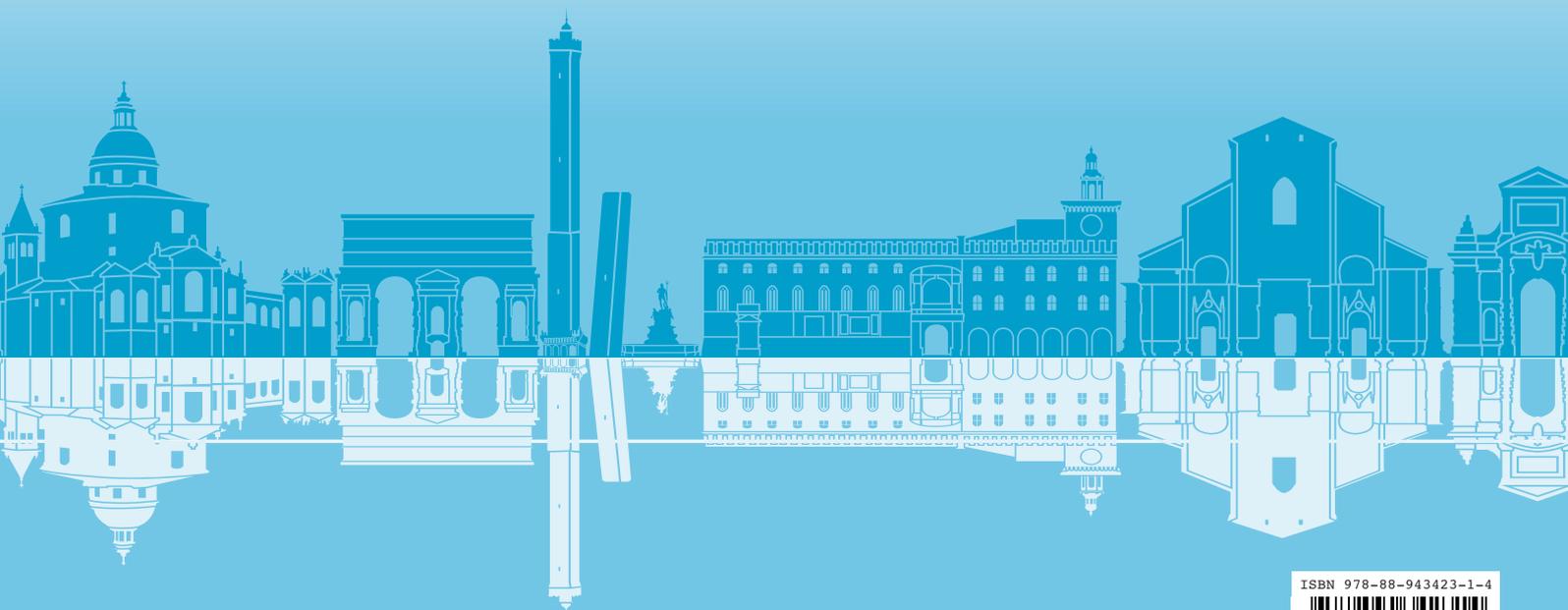
*Vietata la riproduzione totale o parziale dell'opera
senza l'approvazione della
Commissione tributaria regionale
per l'Emilia-Romagna*

Organizzazione generale: Gianvito Mastropasqua

Con la collaborazione



**UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI FERRARA**
- EX LABORE FRUCTUS -



ISBN 978-88-943423-1-4



9 788894 342314