

#16.2016



approfondimento  
in materia di  
fiscalità e diritto tributario

# iltributo

- › Lo strano caso del “bonus energia” e delle immobiliari “di gestione”
- › Novità della Legge di Stabilità: obbligo per il P.M. di dare notizia al fisco di proventi illeciti
- › Credito d’imposta nuovi investimenti nel Mezzogiorno
- › Progetto BEPS: Le Azioni 8-10 - Transfer Pricing to Value Creation
- › Contraddittorio preventivo: per i giudici di merito una garanzia che non può conoscere discriminazioni
- › Divorzi e separazioni esenti dall’imposta di registro
- › Problematiche fiscali del canone RAI

#16.2016

## Approfondimento online - Anno 2

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per ricevere l'approfondimento e le news  
direttamente nella tua casella di posta!

**Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:**

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Lo strano caso del “bonus energia” e delle immobiliari “di gestione”	....02
<i>di Romeo Romei</i>	

## Approfondimento

Novità della Legge di Stabilità: obbligo per il P.M. di dare notizia al fisco di proventi illeciti	....05
--	--------

*di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban*

Credito d'imposta nuovi investimenti nel Mezzogiorno	....09
--	--------

*di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi*

Progetto BEPS: Le Azioni 8-10 - <b>Transfer Pricing to Value Creation</b>	....13
---	--------

*di Paolo Soro*

## Giurisprudenza - Commento

### Commissione Tributaria Provinciale

<b>Contraddittorio preventivo: per i giudici di merito una garanzia che non può conoscere discriminazioni</b>	....19
---	--------

(Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sentenza n. 5.1.16 del 14 gennaio 2016)

**commento di Daniele Brancale**

### Corte di Cassazione

<b>Divorzi e separazioni esenti dall'imposta di registro</b>	....24
--	--------

(Corte di Cassazione, Sez. V, sentenza n. 3110 del 17 febbraio 2016)




**commento di Maurizio Villani**

<b>Problematiche fiscali del canone RAI</b>	....29
---	--------

(Corte di Cassazione, Sez. VI - 5, ordinanza n.1922 del 2 febbraio 2016)

**commento di Antonella Villani**

## Giurisprudenza - Fonti

 Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sentenza n. 5.1.16 del 14 gennaio 2016	....33
 Corte di Cassazione, Sez. V, sentenza n. 3110 del 17 febbraio 2016	....37
 Corte di Cassazione, Sez. VI - 5, ordinanza n.1922 del 2 febbraio 2016	....42

# Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te


**MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.**

**SCOPRI DI PIÙ SU [bancamediolanum.it](http://bancamediolanum.it) | CONTATTA UN FAMILY BANKER®**

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su [bancamediolanum.it](http://bancamediolanum.it) e presso gli Uffici dei Family Banker®.

## Il Punto

### Lo strano caso del “bonus energia” e delle immobiliari “di gestione”

di Romeo Romei 

La Legge finanziaria per il 2007 (n. 296/2006) all'articolo 1, comma da 344 a 347, ha collegato agli interventi fatti per migliorare l'efficienza energetica degli edifici una detrazione di imposta per il contribuente pari, inizialmente, al 55% delle spese sostenute.

Nelle norme citate non si faceva alcun riferimento alla tipologia di soggetti a cui attribuire tale credito. Si consideravano, viceversa, solo le varie modalità di realizzazione del risparmio energetico attraverso vari tipi di opere. In corrispondenza dei diversi interventi la specifica norma prevedeva testualmente la detrazione *“pari al 55 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente,...da ripartire in tre quote annuali di pari importo”*. Il comma 349, rubricato *“disposizioni attuative”* rinviava poi ad un successivo decreto attuativo di concerto tra MEF e Sviluppo Economico.

Tale attuazione alle disposizioni agevolative venne fornita con il D.M. 19 febbraio 2007. L'articolo 2 riconosceva, il linea con la legge, il *bonus* ai soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per la esecuzione degli interventi sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti.

Quindi i 1) possessori di immobili 2) titolari di reddito di impresa 3) che hanno sostenuto le spese, hanno diritto al *bonus*.

Con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 340/E del 1° agosto 2008, venne però data una lettura diversa. Sul presupposto che una non precisata *“interpretazione sistematica”* il *bonus* spetta all'utilizzatore dell'immobile si derivava che le società immobiliari che esercitano attività di locazione non possono fruire della detrazione del 55% delle spese finalizzate al risparmio energetico poiché, per tali società, *“non sono strumentali gli immobili che, pur potendo essere considerati tali rispetto alle finalità che il soggetto persegue attraverso l'esercizio dell'impresa, costituiscono, nel contempo, l'oggetto della predetta attività imprenditoriale”*.

Cioè si affermava in una risoluzione qualcosa di diverso dalla legge. Ciò fatto, si andava alla ricerca di un appiglio giuridico nelle vecchie questioni relative alla strumentalità dei beni in ambito di reddito di impresa. Questioni ormai da tempo risolte nell'attuale art. 90 TUIR.

Siamo di fronte quindi ad un interprete che di fatto legifera. Ma anche ammettendo, per assurdo, che ciò sia corretto, i riferimenti (che ribadiamo vengono dopo l'affermazione apodittica per cui il *bonus* spetta agli utilizzatori, non conforme né alla legge né al decreto attuativo) sono del tutto fuori contesto. Non si tratta di dedurre un costo, quanto di computare una detrazione d'imposta. Che viene dopo la tassazione del reddito complessivo, da qualunque fonte e con qualsiasi regola si sia determinato.

Anche la ricerca di una *“ratio iuris”* in una legge Finanziaria sembra semplice. In quanto legge di

iniziativa governativa basta andare sul sito della Presidenza del Consiglio per leggere che gli scopi del *bonus*, ancora in vigore, sono: "1) *promuovere il miglioramento della prestazione energetica degli edifici*; 2) *favorire lo sviluppo, la valorizzazione e l'integrazione delle fonti rinnovabili negli edifici*; 3) *sostenere la diversificazione energetica*; 4) *promuovere la competitività dell'industria nazionale attraverso lo sviluppo tecnologico*; 5) *conseguire gli obiettivi nazionali in materia energetica e ambientale*". Scopi quindi legati alla tutela dell'ambiente e alla riqualificazione energetica degli edifici, indipendentemente dai soggetti che li possiedono.

Nel 2012 la questione fu anche analizzata, in breve, dalla Norma di Comportamento dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti n. 184 del 1° luglio 2012 nella quale venivano confutate le incomprensibili ragioni alla base della Risoluzione 340/E dell'Agenzia e, sulla base di una rigorosa ricostruzione della norma e delle disposizioni attuative sia sotto il profilo letterale, sia anche seguendo l'Agenzia in una logica di interpretazione sistematica, si concludeva per la spettanza del beneficio anche alle società immobiliari "*di gestione*". Anzi si sottolineava, a contrario, che il decreto attuativo, all'articolo 2 (rubricato proprio "*Soggetti ammessi alla detrazione*") fissa al comma 2 una unica eccezione per le società di *leasing*, riservando il diritto alla detrazione all'utilizzatore. Se dunque si fosse voluto limitare il diritto alla detrazione anche per le immobiliari di gestione si sarebbe intervenuti normativamente sullo stesso articolo. Ma eccezioni in tal senso non esistono.

Nel frattempo arrivavano i ricorsi contro le cartelle di pagamento (i recuperi avvengono infatti con la procedura del *36-ter*) e le prime sentenze. Tutte favorevoli al contribuente. Se ne contavano ad un certo punto almeno quindici di cui due CTR (Milano e Sezione distaccata di Brescia).

A gennaio 2015 una sezione della CTP di Firenze si esprimeva allora con vigore a favore del ricorrente affermando che "*...la strumentalità non figura nella lettera della norma.. In secondo luogo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate appare chiaramente in contrasto con la ratio della norma stessa in quanto la detrazione ..è finalizzata, come riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate con circolare n. 36/E del 31/05/2007, ad incentivare l'adeguamento del patrimonio edilizio a specifici standard di risparmio energetico per cui il raggiungimento dello scopo sarebbe pregiudicato da un'interpretazione restrittiva*".

Tutto chiaro allora? Neanche per idea.

Capitava invece che la commissione provinciale fiorentina nell'estate del 2015 (quindi pochissimi mesi dopo) affermava che "*questo Collegio condivide l'interpretazione secondo cui l'agevolazione non riguarda immobili costituenti oggetto e non strumento dell'attività imprenditoriale (...) essendo l'attribuzione del beneficio riferibile esclusivamente agli utilizzatori degli immobili oggetto degli interventi così come peraltro precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 31/05/2007*".

Si assumeva quindi una lettura della norma opposta alla precedente e opposta a tutta la giurisprudenza di merito del momento. Addirittura tale dicotomica interpretazione menzionando come base la stessa Circolare dell'Agenzia, citata prima a favore delle tesi del contribuente e poi a favore di quelle dell'amministrazione.

Niente di male. Non tutti i Giudici di una stessa CTP la pensano allo stesso modo. I Giudici sono molti e le sezioni pure. Ma c'è da considerare, nel caso specifico, che i Giudici sono

gli stessi. Quelli che dicono prima una cosa e poi il suo opposto sono le stesse persone sia pure in sezioni diverse. E continuano anche con sentenze successive ad avallare le tesi dell’Agenzia. Il titolo del presente editoriale è per questo evocativo dell’opera di Stevenson “*Lo strano caso del Dr. Jekyll e di Mr. Hyde*” emblematico racconto di sdoppiamento della personalità.

Nel frattempo sulla sentenza fiorentina sfavorevole all’Agenzia questa presenta l’appello. Sembra arduo il capovolgimento del giudizio di primo grado, tanto più che ci sono già tre sentenze di altrettante Commissioni Regionali (si è aggiunta un’altra CTR di Milano). Ma a Firenze, si è visto, qualche interpretazione sta inspiegabilmente cambiando.

Accade allora che nella città di Dante il Presidente della Commissione Regionale sia anche il Presidente della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione. Le cause, come la Legge prevede, vengono quindi da egli assegnate alle singole sezioni.

Una lite “bagatellara” da pochi spiccioli per un “*bonus energia*” va allora alla prima sezione della Commissione Regionale. Si attende l’esito nelle prossime settimane. Ovviamente Presidente della Prima sezione è il Presidente della Commissione Regionale nonché Presidente della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione. Forse l’esito di questo appello, malgrado la sentenza andrà a costituire il quarto precedente in ordine temporale in regionale e malgrado gli altri tre siano favorevoli al contribuente, sarà quindi destinato a pesare più degli altri.

Chiaramente siamo perfettamente convinti della buona fede di tutti i protagonisti della vicenda, amministrativa e giurisdizionale.

Dell’Agenzia delle Entrate che attua legittimamente una funzione interpretativa che la Legge le attribuisce. Ma che, lo sappiamo, ha anche degli obiettivi di gettito i quali sono indubbiamente più facili da raggiungere se si limitano le agevolazioni. Agenzia delle Entrate per i funzionari della quale esiste una componente variabile delle retribuzioni collegata al gettito acquisito, come nel marzo 2014, di fronte alla Commissione Finanze della Camera dei Deputati, rispondendo ad una interrogazione dell’On. Enrico Zanetti, ammise l’allora Presidente dell’Agenzia.

Degli organi della Giustizia Tributaria che sicuramente avranno avuto un ripensamento interpretativo legittimo (anche se neppure lontanamente motivato) e che altrettanto legittimamente ritengono la vicenda individuale, anche se di modestissimo rilievo economico, di una tale importanza da attribuirlo ad un così noto Giudice.

La conclusione è semplice. Se chi interpreta le norme non beneficiasse della propria interpretazione avremmo un quadro di maggior trasparenza. Specie se ne beneficia anche economicamente. Se chi decide e chi interpreta non prendessero i propri emolumenti dallo stesso Ministero, la fiducia complessiva nel sistema sarebbe maggiore. Se vi fossero una effettiva terzietà del Giudice e una vera parità delle parti nel processo tributario, se fossimo tutti sicuri che sempre e comunque il Giudice sia soggetto solo alla Legge nessuno, neppure i più malfidati (tra cui, lo ribadiamo, non è da annoverare chi scrive), potrebbero avere pensieri strani, nemmeno in vicende particolari come questa.



## Novità della Legge di Stabilità: obbligo per il P.M. di dare notizia al fisco di proventi illeciti

di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban  
Avvocati Tributaristi

*Tra le novità della Legge di Stabilità 2016, particolare interesse riveste l'ulteriore ampliamento della disciplina della tassazione dei proventi illeciti, prevedendo l'obbligo per l'Autorità Giudiziaria di informare l'Agenzia delle Entrate della possibile sussistenza di "proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo".*

*In particolare, l'art. 1, comma 141, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha modificato l'art. 14, comma 4, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, aggiungendo la previsione per cui "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento".*

### 1. Disciplina e finalità della tassazione dei proventi illeciti

In generale, il presupposto dell'imposizione è il solo possesso di un reddito, indipendentemente dalla sua provenienza.

Per tali ragioni, dopo un lungo dibattito, il Legislatore, introducendo la disciplina di cui

all'art. 14 della L. 24 dicembre 1993, n. 537, ha previsto espressamente che tali proventi vengano sottoposti a tassazione, purché sussistano due condizioni e, cioè, che i redditi derivanti da illecito siano classificabili all'interno di una delle categorie reddituali di cui all'art. 6, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e che gli stessi non siano già stati sottoposti a sequestro o confisca penale.

Oltretutto, l'imposizione dei proventi conseguiti indebitamente corrisponde anche ad un profilo di giustizia in senso sostanziale, per impedire che l'autore di un illecito possa giovare di una ricchezza derivante da una condotta anti-giuridica.

In particolare, nell'ambito dell'illecito penale, la realizzazione di un reato in larga parte comporta il conseguimento di un'utilità economica per il suo autore e ciò rappresenta spesso la spinta motivazionale a delinquere.

Tra i fenomeni che agevolano la creazione di proventi illeciti basti ricordare quello derivante dal riciclaggio, dal traffico di stupefacenti o, in generale, dal mercato parallelo gestito dalla criminalità organizzata.

E' da considerare anche il fenomeno della corruzione, che genera ampi guadagni per i pubblici ufficiali e indebiti vantaggi per i privati corruttori, a discapito degli altri operatori economici.

A prescindere da tali gravi fenomeni criminali, il Legislatore tributario ha specificato che i proventi illeciti possono derivare da qualunque illecito penale e, quindi, non solo da delitti dolosi, ma anche da reati colposi e contravvenzionali.

## 2. Indeducibilità dei costi da reato

Oltre a quanto sopra, il Legislatore ha previsto anche l'indeducibilità dei costi da reato, ai sensi dell'art. 14, comma 4 *bis*, della citata L. 24 dicembre 1993, n. 537.

Tale norma dispone che *"per la determinazione del reddito [...] non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale"*.

Innanzitutto, tale indeducibilità è sancita per legge in relazione a spese effettivamente sostenute dal contribuente, ma utilizzate per porre in essere un delitto e può essere per questo assimilata ad una sorta di sanzione.

Inoltre, si rileva che, a differenza della disciplina sulla tassazione dei proventi illeciti, l'indeducibilità dei costi è prevista unicamente in relazione a delitti dolosi, escludendo quindi le fattispecie contravvenzionali e quelle punibili a titolo di colpa.

Oltre a ciò, l'art. 14, comma 4 *bis*, prevede che la indeducibilità sia subordinata alla condizione che il P.M. abbia esercitato l'azione penale in ordine al delitto per il quale sono stati sostenuti i costi.

Pertanto, l'indeducibilità opera laddove vi sia una evidenza indiziaria tale da indurre il P.M. a formulare un giudizio di fondatezza della notizia di reato e, quindi, ad esercitare l'azione penale.

Infine, il Legislatore, in caso di assoluzione o proscioglimento del contribuente - imputato, ha previsto il diritto di rimborso delle maggiori imposte versate.

## 3. La notizia all'Agenzia delle Entrate da parte dell'autorità inquirenti

Focalizzando l'attenzione sulla recente modifica dell'art. 14 della L. n. 537/1993, occorre innanzitutto chiedersi quale sia il soggetto destinatario dell'obbligo di dare la notizia in questione.

La norma fa riferimento alle *"autorità inquirenti"* lasciando intendere perciò che si tratti dei soggetti preposti allo svolgimento delle indagini preliminari e, quindi, del Pubblico Ministero ma anche degli Ufficiali di Polizia Giudiziaria.

Quanto alla "notizia" che l'autorità giudiziaria dovrebbe trasmettere all'Agenzia delle Entrate, la disposizione legislativa nulla dice sul

contenuto e le modalità di tale segnalazione.

Si può ritenere che non si tratti semplicemente di una comunicazione generica, con la sola indicazione del reato astrattamente configurabile nella fattispecie concreta.

Al contrario, la "notizia" dovrà senz'altro essere articolata, descrivendo le circostanze concrete da cui possa desumersi il presunto percepimento di un provento o vantaggio illecito.

Quanto alla sussistenza del reato da cui derivano tali proventi, ci si domanda altresì se l'autorità giudiziaria debba o meno esplicitare anche le risultanze probatorie già acquisite nel corso del procedimento penale.

La risposta non può che essere affermativa, dato che il presupposto della tassazione è l'esistenza di un illecito e l'Agenzia delle Entrate non ha il potere né gli strumenti per effettuare particolari indagini.

Pertanto, l'autorità inquirente potrebbe addirittura trasmettere preventivamente tutti gli atti di indagine, magari con espressa autorizzazione all'utilizzo di tali elementi in sede tributaria.

Ciò in quanto i poteri attribuiti all'Agenzia delle Entrate non sono sempre sufficienti e adeguati per accertare l'esistenza di qualsiasi tipologia di reato e il conseguente profitto illecito.

La procedura in questione, soprattutto nel caso in cui la tassazione si basi su una presunzione derivante dal contenuto degli atti di indagine, in assenza di contraddittorio, potrebbe essere un limite all'esercizio del diritto di difesa.

Oltretutto, ciò sembra contraddire il principio di autonomia tra il procedimento penale e quello amministrativo, determinando un ulteriore contrasto con il sistema del c.d. "*doppio binario*".

Infine, il Legislatore - a differenza della disciplina dell'indeducibilità dei costi da reato - non ha previsto espressamente il diritto al rimborso in caso di assoluzione o proscioglimento dal delitto presupposto.

Tuttavia, tale rimborso deve ritenersi sussistente, non essendoci alcuna preclusione, in quanto tale facoltà discende dal principio generale dell'ordinamento consistente nel diritto ad ottenere la ripetizione dell'indebito.

#### **4. Quando trasmettere la notizia**

In ordine al momento in cui effettuare la segnalazione, la nuova norma si limita a indicare con l'avverbio "immediatamente" che le autorità inquirenti devono procedere senza indugio a tale incumbente.

Ci si domanda se il Pubblico Ministero debba procedere non appena riceve la comunicazione della notizia di reato ovvero debba attendere di aver raccolto sufficienti elementi probatori e indiziari in merito alla sussistenza del reato e dei conseguenti proventi illeciti.

Occorre senz'altro ritenere che, anche in questo caso, l'Autorità Giudiziaria dovrà disporre di elementi indiziari sufficienti per ritenere fondata la comunicazione di reato, anche per orientare il conseguente accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, che - come già detto - dispone di limitati poteri di indagine.

#### **5. Per quali reati corre detto obbligo**

Quanto ai reati per cui l'Autorità Giudiziaria deve effettuare la segnalazione, si tratta di quelli per cui sussiste l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. e, cioè, di quelli procedibili d'ufficio.

Sono quindi esclusi unicamente i reati procedibili a querela di parte.

## **6. Limite della confisca**

Come già illustrato sopra, i proventi illeciti non sono tassabili qualora siano già stati sottoposti a sequestro o confisca penale.

Ciò in quanto tale ricchezza è già stata sottratta al godimento del soggetto agente.

Pertanto, qualora l'Autorità Giudiziaria abbia già applicato a tali proventi un'eventuale misura cautelare reale o la confisca, si ritiene che non sussista l'obbligo di segnalazione, mancando il presupposto per la tassazione di tali profitti.

## **7. L'accertamento tributario conseguente alla notizia**

Occorrerà attendere le applicazioni concrete di tale disciplina ma, sino da ora, si può immaginare che gli Uffici finanziari difficilmente svolgeranno ulteriori accertamenti, salvo, in determinate ipotesi, procedere alla raccolta di elementi probatori a sostegno dell'ipotesi accusatoria, magari attraverso le indagini bancarie o lo scambio di informazioni.

Pertanto, si può ipotizzare che il Legislatore abbia inteso creare uno strumento per una ripresa a tassazione dei proventi illeciti più efficace, basata sulla notizia ricevuta dal Pubblico Ministero e sull'attività di indagine svolta dal suo Ufficio nell'ambito del relativo procedimento penale.

## **8. Conclusioni**

In ultima analisi, la previsione di cui trattasi potrà senz'altro costituire un utile strumento "a basso costo" per dare attuazione alla disciplina della tassazione dei proventi illeciti che, pur essendo in vigore da oltre 20 anni, è stata scarsamente applicata, proprio per la mancanza di uno scambio di informazioni tra l'Autorità Giudiziaria e l'Amministrazione Finanziaria.

Si rileva, infine, come il Legislatore si stia allontanando sempre più dal modello del "doppio binario" introducendo istituti che creano una interdipendenza reciproca tra il procedimento penale e quello amministrativo.



## Credito d'imposta nuovi investimenti nel Mezzogiorno

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

*Avvocati tributaristi*

A decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 è riconosciuto un credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nelle regioni del Mezzogiorno - in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia, nonché in Molise, Sardegna e Abruzzo - in misura variabile dal 10 al 20% a seconda delle dimensioni aziendali. L'intento è sostenere l'economia delle Regioni meridionali attraverso una serie di misure per accelerare gli investimenti delle imprese. Il Governo ritiene, infatti, che nel Mezzogiorno sia necessario migliorare l'implementazione delle politiche nazionali.

Questa la novità introdotta dalla **Legge di stabilità (Legge 28 dicembre 2015, n. 208) per il 2016 ai commi da 98 a 108 dell'art. 1.**

La norma specifica anche che, alle imprese attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, nel settore della pesca e dell'acquacoltura, disciplinato dal regolamento (UE) n. 1379/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, e nel settore della

trasformazione e della commercializzazione di prodotti agricoli e della pesca e dell'acquacoltura, che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi, gli aiuti sono concessi nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato nei settori agricolo, forestale e delle zone rurali e ittico.

La disciplina del nuovo credito d'imposta ricalca sostanzialmente quella dell'originario bonus introdotto dall'art. 8 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388<sup>1</sup> e dovrebbe rappresentare la prosecuzione del *bonus* investimenti che ha visto appena conclusa la sua operatività nel mese di giugno 2015<sup>2</sup>, ma con notevoli differenze che lo rendono sicuramente più vicino a quello introdotto dalla legge finanziaria per il 2007<sup>3</sup>.

In particolare, rispetto al credito di imposta di cui al decreto competitività<sup>4</sup>, viene:

- ✓ ridotto l'ambito territoriale di applicazio-

1 Legge finanziaria 2001.  
2 Ex articolo 18 del DI 91/2014.  
3 N. 296/2006.  
4 DI 91/2014.

ne (dall'intero territorio nazionale si passa alle sole aree svantaggiate del Paese);

- ✓ ampliata la tipologia di beni agevolabili (non solo beni rientranti nella divisione 28 della Classificazione Ateco 2007, ma beni classificabili come impianti, macchinari e attrezzature varie);
- ✓ diversificata la percentuale di aiuto (dal 15% generale si passa da un minimo del 10% a un massimo del 20% in relazione alla dimensione di impresa);
- ✓ modificata la base di calcolo dell'incentivo (si abbandona la media degli investimenti dei cinque anni precedenti, per ritornare all'investimento netto dato come differenza tra costo complessivo dei beni e ammortamenti).

Diversamente dalle precedenti regolamentazioni, però, la nuova disciplina non appare del tutto completa, nel senso che mancano alcune indicazioni presenti nelle precedenti versioni; si pensi per fare un esempio - alla mancata indicazione del trattamento tributario del predetto credito. Sul punto, stante la sostanziale identità dei benefici, si ritiene che si possa far riferimento alle discipline ed ai chiarimenti forniti in relazione ai precedenti crediti d'imposta.

### 1. Chi può beneficiare del bonus

Il credito d'imposta è riservato alle "imprese" che effettuano gli investimenti ai sensi del comma 98 laddove sono del tutto ininfluenti la natura giuridica assunta dall'impresa beneficiaria ed il regime di contabilità in uso. Ciò significa che sono ammesse le imprese in forma individuale così come le società di persone o le società di capitali. Ed ancora, l'agevolazione sussiste anche per le imprese in regime di contabilità semplificata in assenza di un espresso divieto contenuto nella norma ed altresì per gli enti non commerciali con riferimento all'attivi-

tà commerciale eventualmente esercitata.<sup>5</sup>

### 2. Quali sono i beni agevolabili

Il comma 99 specifica che sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che detta il regime definitivo per gli aiuti di stato compatibili con il mercato comune, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio.

Nello specifico l'agevolazione può essere concessa solamente agli investimenti in beni strumentali nuovi per:

1. la realizzazione di un nuovo stabilimento;
2. l'ampliamento di uno stabilimento esistente;
3. la diversificazione della produzione di uno stabilimento;
4. la trasformazione radicale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente;
5. la riattivazione di uno stabilimento chiuso o che sarebbe stato chiuso qualora non fosse stato acquisito.

Pertanto, vanno considerati esclusi tutti gli investimenti che non realizzino una fattispecie di investimento iniziale (ad esempio sostituzione di singoli beni strumentali) ed altresì gli investimenti in immobili e veicoli in quanto non richiamati.

<sup>5</sup> Circ. n. 38/E/2008.

### 3. Soggetti esclusi

Il comma 100 prevede che il credito di imposta non viene riconosciuto ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo e neppure alle imprese in difficoltà come definite dalla comunicazione della Commissione europea 2014/C 249/01 del 31 luglio 2014.

### 4. Come determinare il credito d'imposta

Il comma 101 prevede che l'agevolazione sia commisurata alla quota del costo complessivo dei beni ammissibili, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, pari a 1,5 milioni di euro per le piccole imprese, a 5 milioni per le medie imprese e a 15 milioni per le grandi imprese, eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta, relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento della stessa struttura produttiva, ad esclusione degli ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato. Viene inoltre specificato che, per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, venga assunto il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni e che questo non comprenda le spese di manutenzione.

Orbene vanno evidenziati due aspetti inerenti al calcolo dell'agevolazione e, in particolare, la determinazione dell'investimento netto. La deduzione degli ammortamenti calcolati nel periodo di imposta deve essere effettuata solo con riferimento ai beni rientranti nella stessa categoria di quelli per i quali si richiede l'agevolazione. In sostanza, se il progetto d'investimento ha previsto l'acquisizione nel periodo d'imposta di nuovi impianti e di nuove attrezzature, il prezzo di acquisto di tali beni deve essere ridotto de-

gli ammortamenti degli impianti e delle attrezzature già esistenti nella struttura produttiva, senza tener conto degli ammortamenti dei beni appartenenti alle restanti categorie agevolabili, ossia i macchinari - per i quali non sono state effettuate nuove acquisizioni nello stesso periodo di imposta e unità produttiva.

Di poi, è necessario tenere conto dei cosiddetti "ammortamenti figurativi", calcolati utilizzando le aliquote d'ammortamento previste dalle tabelle ministeriali, relativamente ai beni detenuti in leasing dall'impresa beneficiaria e impiegati nella medesima struttura produttiva.

### 5. Non Cumulabilità

La norma prevede espressamente che il credito d'imposta non è cumulabile con aiuti "de minimis", né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammissibili

### 6. Modalità di utilizzazione del credito d'imposta

Il credito d'imposta dovrà essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di maturazione e nelle dichiarazioni dei redditi successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

Il *bonus* non è soggetto all'ordinario limite di utilizzo di 250.000 annui previsto dall'art. 1, comma 53, della Legge 244/2007.<sup>6</sup> Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24. La compensazione potrà essere fruita a decorrere dal periodo di imposta in cui è stato effettuato l'investimento.

<sup>6</sup> Finanziaria 2008.

## **7. Come fruire dell'agevolazione**

Prima di utilizzare il credito d'imposta, i beneficiari dovranno presentare all'Agenzia delle entrate una comunicazione.

Le modalità, i termini e il contenuto della comunicazione dovranno essere stabiliti dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate con apposito provvedimento, da emanarsi entro 60 giorni dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di Stabilità 2016.

L'Agenzia delle Entrate comunicherà alle imprese l'autorizzazione alla fruizione del credito di imposta.

## **8. Trattamento contabile e fiscale**

Il credito d'imposta in questione, essendo commisurato al solo costo dei beni strumentali ammortizzabili, costituisce un contributo in conto impianto, da contabilizzare, alternativamente, a diretta riduzione del costo ammortizzabile o con il metodo dei risconti passivi.

Pur non essendo stata prevista alcuna regolamentazione al riguardo, analogamente ai similari e precedenti crediti per gli investimenti, si ritiene che lo stesso non concorra alla formazione del reddito di impresa né alla formazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP.

Analogamente, si ritiene che tale credito non debba essere tenuto presente ai fini della determinazione del rapporto di indeducibilità degli interessi passivi e delle spese generali.

## **9. Revoca del credito di imposta**

Qualora a seguito dei controlli si accerta l'indebita fruizione del credito d'imposta l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo maggiorato di interessi e sanzioni.

Il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno è subordinato al rispetto della normativa europea sugli aiuti di Stato (Regolamento UE n. 651 del 2014) e in particolare della norma (articolo 14) che disciplina gli aiuti a finalità regionale agli investimenti.



## Progetto BEPS: Le Azioni 8-10 - *Transfer Pricing to Value Creation*

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

*Di pari passo con la globalizzazione dell'economia, i trasferimenti infragruppo tra diversi Paesi sono aumentati esponenzialmente. Le regole sul prezzo di trasferimento si pongono, allora, l'obiettivo di determinare la reale creazione di valore, evitando illegittime allocazioni dei profitti in giurisdizioni fiscalmente vantaggiose.*

L'impatto delle leggi fiscali, oggi, è diventato particolarmente significativo per le aziende e per le Amministrazioni Fiscali con l'aumento del numero e del valore dei movimenti infragruppo. Come è stato evidenziato dal Piano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), gli standard internazionali, attualmente presenti per quanto riguarda le norme in materia di *transfer pricing*, potrebbero venire applicati in maniera scorretta, favorendo così l'allocazione dei profitti in violazione del *nexus approach* - vale a dire, mancata imputazione per diretta competenza alle attività economiche che li hanno realmente generati e all'effettiva sede.

Le "Azioni 8-10" (*Transfer Pricing, Intangibles Risks & Capital High-Risk Transactions*) del Piano BEPS, recentemente oggetto di revisione da parte dell'OCSE, mirano a eliminare questo

problema, in modo da assicurare che i prezzi di trasferimento siano correttamente allineati con il corrispondente valore creato (*Transfer Pricing to Value Creation*).

Il criterio attualmente usato dai vari Paesi per stabilire le leggi sul prezzo di trasferimento è il c. d. *arm's length principle*, incluso nei trattati in base all'art. 9 del *Model Tax Convention* dell'OCSE. Nelle "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*" viene esposta un'interpretazione di questo principio condivisa da molti dei Paesi che lo utilizzano correntemente.

In sostanza, si richiede che le transazioni tra aziende consociate (*transactions between associated enterprises*) siano valutate come se le due aziende fossero indipendenti (*operating at*

*arm's length*), impegnandosi affinché le operazioni avvengano nelle medesime condizioni, nella medesima situazione economica e con riferimento al medesimo periodo. Qualora le condizioni stabilite differiscano da quelle di una transazione che riguardasse due aziende indipendenti nelle stesse circostanze, saranno necessari degli aggiustamenti all'allocazione dei profitti per ragioni di carattere fiscale.

L'*arm's length principle* ha dimostrato di essere utile come standard con finalità pratiche e di bilanciamento per le Amministrazioni e per i contribuenti, al fine di valutare i prezzi di trasferimento tra aziende consociate e alla scopo di evitare la doppia tassazione.

Cionondimeno, con riferimento ai termini contrattuali, la normativa esistente ha dimostrato di essere facilmente manipolabile, col rischio di originare risultati che non corrispondono al valore effettivamente creato dalle sottostanti attività economiche realmente svolte a opera delle diverse entità del gruppo internazionale.

Perciò, la piattaforma BEPS ha richiesto che venga chiarita l'applicazione dell'*arm's length principle*, provvedendo contestualmente a un suo rafforzamento. Qualora, poi, i rischi connessi al prezzo di trasferimento rimanessero immutati anche a seguito di tali nuove previsioni, il citato Piano BEPS ha altresì previsto la possibilità di introdurre ulteriori misure speciali, all'interno o in aggiunta al richiamato principio dell'*arm's length*.

Il lavoro si è concentrato su tre aree principali:

- ✓ **L'Azione 8** ha preso in esame i problemi legati al prezzo di trasferimento delle transazioni che riguardano i beni immateriali, e alla loro conseguente corretta allocazione.
- ✓ **L'Azione 9** ha analizzato i rischi contrattuali e la conseguente allocazione dei profitti che ne deriva, in modo tale che vi sia reale corrispondenza con le attività effettivamente svolte. Altra questione conside-

rata è stata poi quella concernente il tasso di interesse per la restituzione dei finanziamenti concessi a una società del gruppo dotata di ingente patrimonio (*capital rich MNE group member*), quando questo saggio non dovesse corrispondere al livello di attività svolte dall'azienda finanziata.

- ✓ **L'Azione 10** è, infine, incentrata sulle altre aree ad alto rischio; vale a dire: i profitti che originano da transazioni non razionali, dal punto di vista commerciale, per le singole imprese coinvolte; l'utilizzo di metodi di *transfer pricing* con la finalità di spostare i redditi dal centro delle attività economiche predominanti del gruppo; l'annullamento di alcuni tipi di pagamento infragruppo (*management fees*, spese per *head office*), al solo fine di diminuire di fatto la base imponibile.

Le Linee Guida affrontano questi problemi e assicurano che le regole sul prezzo di trasferimento siano in grado di ottenere come risultato la corretta imputazione dei profitti della gestione operativa alle attività economiche che li hanno concretamente generati.

Al fine di raggiungere il suddetto obiettivo, è innanzitutto necessaria una precisa definizione delle transazioni tra le imprese, mediante l'analisi delle intercorrenti relazioni contrattuali, in combinazione con l'effettiva condotta delle imprese stesse. Detta condotta potrà integrare o sostituire gli accordi negoziali qualora i contratti risultino incompleti o diversi dalla medesima. In tal modo, le Linee Guida puntano a una corretta applicazione dei metodi di valutazione dei prezzi, secondo un metodo che impedisca il conseguimento dei redditi in luoghi nei quali non avviene la contribuzione per gli stessi. Pertanto, nei casi in cui le transazioni tra imprese consociate manchino di razionalità dal punto di vista commerciale, l'OCSE autorizza a ignorare tali contratti ai fini del prezzo di trasferimento.

A questo punto, il problema (non da poco) è ovviamente quello concernente la soggettività di

tale valutazione.

Come vedremo più avanti, l'OCSE garantisce la soluzione della questione con l'approccio olistico del Piano BEPS. A modesto parere di chi scrive, peraltro, permangono alcuni dubbi riguardo all'attuazione pratica delle regole.

Le nuove Linee Guida includono, inoltre, due importanti chiarimenti con riferimento ai **rischi** e ai **beni immateriali**.

I rischi sono definiti come potenziale incertezza agli effetti del conseguimento dell'oggetto sociale.

In tutte le attività economiche di un'impresa, siano esse dei processi svolti per cogliere una nuova opportunità, oppure semplici atti di generazione di redditi o esborsi monetari, è presente un certo grado di incertezza e di conseguenza viene assunto un rischio. Ebbene, nessun imprenditore assumerebbe mai un rischio associato a un'opportunità commerciale che non preveda un ritorno economico positivo.

La nozione base dell'economia, secondo la quale, a un rischio maggiore, corrisponderà di regola un guadagno potenzialmente più elevato, ha fatto mettere in atto da parte dei gruppi multinazionali delle strategie di mera pianificazione fiscale connesse alla regolarizzazione dei rischi mediante lo strumento contrattuale, talvolta però senza alcun concreto cambiamento delle attività svolte.

Per far fronte a detto *modus operandi*, la relazione illustrativa dell'OCSE stabilisce che i rischi contrattualmente assunti da una società la quale, in pratica, non ne abbia il controllo significativo e specifico, o non abbia comunque la capacità finanziaria per assumerli, debbano essere imputati alla parte del gruppo che possenga tali prerogative.

Per quanto concerne i beni immateriali, le Linee Guida chiariscono che il loro solo possesso a titolo legale non genera necessariamente il diritto a tutti (o ad alcuni) dei guadagni realizzati a seguito della loro vendita o del loro sfrutta-

mento. Il gruppo che svolge le funzioni più importanti si assume i rischi economici più elevati e contribuisce maggiormente alle attività. *Ergo*, sulla base di quanto determinato dall'accurata analisi delle effettive transazioni concluse, avrà diritto a un guadagno appropriato che rifletta il valore della contribuzione erogata.

Ulteriori specifiche raccomandazioni sul punto assicureranno che l'analisi in parola non sia resa imprecisa dall'asimmetria informativa tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente, con riferimento al valore di stima dei beni immateriali, o mediante speciali relazioni contrattuali, quali gli accordi afferenti il costo di contribuzione (*cost contribution arrangement*).

L'Azione 9 – come sopra anticipato – è stata rivista anche per quanto riguarda la situazione in cui un'entità del gruppo dotata di un patrimonio particolarmente ingente offra finanziamenti, ma di fatto svolga l'attività aziendale in misura scarsa o comunque inadeguata.

Qualora, infatti, tale impresa non assuma il rischio finanziario derivante dal predetto finanziamento (per esempio per il fatto di fornire semplicemente denaro quando richiesto, senza alcuna valutazione del merito creditizio circa l'azienda che riceve il finanziamento), non avrà diritto ad alcuna parte dei profitti generati da detto rischio finanziario, potendo al massimo percepire il corrispettivo per il c. d. *risk-free return*; o neanche quello nell'ipotesi in cui, per esempio, le transazioni non siano commercialmente razionali e perciò si renda applicabile la clausola che prevede la possibilità di disconoscerele.

Infine, le Linee Guida mirano a garantire che i metodi di valutazione dei prezzi producano un'allocazione dei profitti in corrispondenza delle attività economicamente più importanti.

Non sarà, conseguentemente, più possibile imputare ad libitum i benefici sinergici delle attività operative del gruppo alle varie società dello stesso; ma solo a quelle che abbiano effettivamente contribuito alla realizzazione di

quegli stessi benefici sinergici. Per esempio, gli sconti che si generano per l'acquisto di alti volumi di beni ordinati da una serie di aziende facenti parte di un gruppo, sarà imputato per competenza a quelle aziende che hanno emesso l'ordine.

A conclusione del documento, l'OCSE preavvisa per il 2016/2017 la realizzazione di un ulteriore metodo di ripartizione transazionale dei profitti (*Transactional Profit Split Method*). Le prossime Linee Guida riguarderanno le modalità per poter applicare in maniera utile e appropriata questo metodo, onde allineare i prezzi di trasferimento al valore effettivamente creato, compresa la tipica fattispecie rappresentata dalla nota "catena di valore internazionale".

Prima di chiudere, giova ricordare che l'OCSE raccomanda di guardare tutte le Azioni BEPS come collegate tra di loro attraverso un approccio di tipo olistico (ossia, devono essere intese e considerate quale sistema unico e inscindibile).

Un esempio servirà meglio a chiarire il concetto di fondo.

Abbiamo già avuto modo di precisare come le società con patrimonio maggiore, ma prive di qualsiasi altra importanza a livello di effettivo svolgimento di attività (c. d. *cash boxes*), non avranno diritto ad alcuna parte dei redditi generati. Gli unici profitti cui potrebbero avere diritto saranno pari a non più del citato *risk-free return*. Dopo di che, qualora i guadagni fossero rappresentati esclusivamente da interessi (o altro pagamento equivalente), quei profitti già marginali saranno soggetti alle norme sulla deducibilità di cui all'Azione 4 (*Interest Deductions*).

Inoltre, diverrà estremamente complesso strutturare i pagamenti presso il Paese in cui è residente la *cash box* (così da scongiurare operazioni elusive), grazie alle Linee Guida sull'impedimento degli abusi perpetrati tramite le Convenzioni, fornite nell'Azione 6 (*Treaty Abuse*).

Non basta: la *cash box* con limitata (o assenza

di) attività economica diventerebbe immediatamente sottoposta alla normativa CFC – *Controlled Foreign Companies* – di cui all'Azione 3 (*CFC Rules*).

Ancora: le previsioni di cui all'Azione 13 (*Transfer Pricing Documentation*), obbligano le aziende a fornire ogni necessaria informazione atta a rendere assolutamente trasparente l'attività di tutte le entità del gruppo, attraverso la compilazione del *Master File*, del *Local File* (Documentazione Nazionale, in Italia) e, nei particolari casi previsti, anche del nuovo *Country By Country Report*. Dette disposizioni renderanno di fatto impossibile nascondere il ruolo della *cash box*.

Infine, considerato che le valutazioni concernenti il *transfer pricing* non possono che dipendere dall'analisi di fatti e circostanze, le quali implicano delle interpretazioni soggettive, è potenzialmente alto il rischio di doppia tassazione. Orbene, l'Azione 14 (*Dispute Resolution*), onde migliorare l'efficacia dei meccanismi di risoluzione delle dispute, ha incluso un nuovo standard minimo per dare accesso alla Procedura di Accordo Reciproco (*Mutual Agreement Procedure*), ex Articolo 25 del Modello Convenzionale Fiscale (*OECD's Model Tax Convention*), per tutti i casi di *transfer pricing*.

A rafforzare dette Linee Guida, tra l'altro, i Paesi membri del G20 si sono impegnati all'arbitrato vincolante (*binding arbitration*), specificando che non verrà fornito accesso all'arbitrato nei casi di *transfer pricing*, in modo tale da eliminare i potenziali casi di doppia imposizione.

Rammentiamo, pure, sempre con specifico riferimento all'Italia, che analogamente all'Agenzia delle Entrate, anche l'Agenzia delle Dogane (circolare 16/2015, da noi illustrata nel N. 14 di questa stessa rivista), ha espresso la necessità di attivare politiche di ruling internazionale per consentire un'esatta individuazione dei prezzi di trasferimento dei beni, già in sede di attraversamento delle frontiere.

In questo modo, dunque, l'approccio olistico del

---

Progetto BEPS (per quanto attiene all'esempio in argomento) assicura che, nelle loro strategie, i grossi gruppi multinazionali preferiscano accantonare l'idea di usare le cash boxes per allocare i profitti in giurisdizioni fiscalmente convenienti ed eludere il nesso di competenza con le rispettive attività economiche che li generano.

Insomma, a parere dell'OCSE, le Azioni 8-10 dovrebbero garantire un miglior allineamento tra prezzo di trasferimento ed effettiva creazione di valore, in capo ai gruppi internazionali. Nel contempo, l'approccio di natura olistica del Progetto BEPS assicurerà il rispetto del *nexus approach*, evitando anche potenziali fattispecie di doppia tassazione.

Peraltro, su quest'ultimo punto (come già anticipato), a nostro avviso permangono ancora dei dubbi legati alle valutazioni soggettive sui singoli casi specifici che, seppure parzialmente limitate, le varie Amministrazioni Fiscali dovranno inevitabilmente effettuare nel dare attuazione pratica alle regole OCSE, le quali attualmente ancora consentono un pericoloso margine di interpretazione che sarebbe opportuno cercare in tutte le maniere di eliminare.

[WWW.ROMEO1931.IT](http://WWW.ROMEO1931.IT)

**CLASSICITA'  
CONTEMPORANEA**



## **Contraddittorio preventivo: per i giudici di merito una garanzia che non può conoscere discriminazioni**

Commento a Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sentenza n. 5.1.16 del 14 gennaio 2016

 di Daniele Brancale  
Dottore Commercialista

Per chiarezza di esposizione si precisa che il commento alla sentenza in esame non può che prendere le mosse da un più generale inquadramento della questione nella recente cornice giurisprudenziale.

Da un po' di tempo a questa parte quello del contraddittorio preventivo all'emissione di un atto impositivo sembra rappresentare uno dei temi più presenti nelle aule di giustizia tributaria del nostro Paese.

Più in particolare, il dubbio che maggiormente affligge gli organi chiamati a giudicare su tale eccezione, è quello relativo all'estensione, o meno, della garanzia prevista dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, a quelle verifiche fiscali che non si estrinsecano in un accesso presso i locali del contribuente, ma che, al contrario, vengono condotte direttamente negli uffici dell'amministrazione finanziaria.

Parliamo di tutte quelle verifiche che l'ufficio effettua sulla base di notizie fornite da altre pubbliche amministrazioni piuttosto che da terzi come banche, istituti di credito, o, addirittura, dallo stesso contribuente mediante la compilazione di questionari e via scorrendo.

Ricordiamo ai lettori che la disposizione prima citata, rubricata "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*", impone ai verificatori tributari di garantire al soggetto, nei cui confronti è in atto una verifica fiscale, determinati diritti, quali appunto:

- ✓ L'obbligo di formazione di un verbale di chiusura delle operazioni, con contestuale rilascio di copia del medesimo al contribuente;
- ✓ La facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste;
- ✓ Il dovere, posto in capo all'Ufficio procedente, di valutare, entro il termine di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, le osservazioni e le richieste presentate dal contribuente;
- ✓ Il divieto di emanare l'eventuale avviso di accertamento prima della scadenza del termine di cui al punto precedente, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Ciò chiarito, il principale problema dal quale scaturiscono non poche controversie tributarie è rappresentato dal fatto che, a parere dell'amministrazione finanziaria le suddette garanzie non si applicherebbero a tutte le tipologie di verifiche, bensì unicamente a quelle che richiedono un accesso presso i locali del contribuente accertato.

Basterebbe tanto a far emergere l'evidente ed inequivocabile disparità di trattamento cui una simile interpretazione dell'art. 12, comma 7, condurrebbe, dal momento che non vi è ragione alcuna in base alla quale possa ritenersi giustificata l'applicazione di alcune garanzie procedurali soltanto a determinate tipologie di verifiche piuttosto che a tutte.

Purtroppo, però, nonostante tale discriminazione possa rivestire carattere di assoluta obiettività, nelle decisioni dei Giudici tributari, sia di merito che di legittimità, non è possibile registrare ancora un orientamento univoco e consolidato sulla vicenda, tanto che solo un anno fa<sup>1</sup> la VI sezione civile della Corte di Cassazione ha ritenuto necessario investire della questione le Sezioni Unite.

Com'è noto a tutti, la decisione di queste ultime è arrivata il 9 dicembre scorso, con la sentenza n. **24823/2015**, la quale ha tentato di risolvere, o meglio, di affrontare il problema partendo da una pregiudiziale distinzione fra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.

Dopo aver constatato l'assenza nel diritto nazionale, a differenza di quanto previsto dal diritto dell'Unione europea, di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto, il massimo consesso ha deliberato il seguente principio di diritto *"Ne consegue che, in tema di tributi non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto"*.

In sintesi, per i Giudici delle Sezioni Unite, l'obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale parrebbe esistere solo ed esclusivamente in relazione a quegli atti di accertamento che hanno per oggetto tributi armonizzati, quale ad es. l'Iva.

---

1 Ordinanza, 14 gennaio 2015, n. 527.

Ma c'è dell'altro.

Persino in simili fattispecie, a parere della Corte, l'omessa attivazione del contraddittorio comporterebbe la nullità dell'atto solo nell'ipotesi in cui il contribuente riuscisse a dimostrare in giudizio (ciò significa che il giudice chiamato a decidere sulla questione principale dovrebbe aprire un giudizio incidentale per accertare ciò) che le ragioni che avrebbe potuto far valere in contraddittorio sarebbero state "fondate" e non puramente pretestuose.

Insomma, oltre al danno anche la beffa.

Fortuna, però, che le prime sentenze di merito successive alla decisione appena enunciata si sono schierate in senso diametralmente opposto, continuando a riconoscere, in maniera sempre più marcata, l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, anche, o forse soprattutto, nel caso delle c.d. "*verifiche a tavolino*".

L'ultima, per ordine di tempo, è stata la **sentenza n. 5/1/2016, emanata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia**.

La pronuncia in questione trae origine dal ricorso di una società avverso un avviso di accertamento che rettificava il reddito d'impresa dichiarato; tale avviso faceva seguito ad un invito mediante il quale l'agenzia delle entrate intimava alla società contribuente di presentare la documentazione contabile ed extracontabile relativa al periodo d'imposta 2009.

Tale documentazione veniva prontamente consegnata dalla parte presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, con un incontro del tutto formale limitatosi al deposito, appunto, dei documenti al funzionario.

Nel ricorso introduttivo, la società eccepiva in via preliminare la nullità dell'atto, sostenendo che l'avviso di accertamento impugnato dovesse ritenersi nullo, invalido ed illegittimo, in quanto, a seguito del controllo eseguito direttamente negli uffici dell'Agenzia, non era stato attivato il contraddittorio preventivo, idoneo a consentire al contribuente la tutela dei propri diritti di difesa.

Lamentava, inoltre, la società, la circostanza per cui la procedura di verifica si fosse conclusa con l'immediata emissione dell'avviso di accertamento, prima dei sessanta giorni di cui alla normativa dello Statuto del contribuente, ed, oltretutto, senza la convocazione del soggetto destinatario della verifica.

La Commissione adita, dopo aver effettuato un breve *excursus* sul quadro giurisprudenziale esistente in materia, ha dichiarato la nullità dell'atto, sulla base di tre motivi:

- In primo luogo, ha riconosciuto il fatto che la rettifica riguardasse, fra gli altri, anche il

tributo Iva, pertanto, in ossequio alla pronuncia delle Sezioni Unite prima citata, non potesse che rilevarsi l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo a pena di nullità.

- In un secondo momento, ha statuito il carattere essenziale rivestito dal p.v. di chiusura ai fini della legittimità del conseguente atto di accertamento, sottolineando come il dato possa assumere ancor più rilievo nel caso degli accertamenti a tavolino.
- Infine, il collegio si è soffermato sull'**eccezione relativa alla mancanza del contraddittorio**.

In relazione a quest'ultima doglianza, i Giudici emiliani manifestano dapprima un forte senso di disapprovazione verso la sentenza delle Sezioni Unite, definendola addirittura come *"... una decisione che riporta l'orologio all'indietro di almeno trent'anni, a prima della legge sul procedimento amministrativo, dello statuto dei diritti del contribuente, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e di numerose pronunce della Corte di Giustizia sul diritto al contraddittorio."*

Ma di enorme ed indiscusso rilievo appare senza dubbio il principio fissato poche righe dopo, dove viene sottolineato come proprio **nel caso delle indagini a tavolino** sussista, a maggior ragione, **l'esigenza del confronto preventivo**, dal momento che il **contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale** – magari effettuata da terzi – **o della risposta di un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'ufficio finanziario** e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà **conosciuta per la prima volta solo a seguito di un atto già esecutivo**, suscettibile di cristallizzarsi se non impugnato entro uno stretto termine di decadenza.

Con riferimento, invece, alla distinzione operata dalle Sezioni Unite fra tributi armonizzati e non, la Commissione di Reggio Emilia conclude in maniera encomiabile, affermando che *"è obbligatorio il contraddittorio preventivo anche per i tributi non armonizzati. La violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo, ossia antecedente all'emanazione dell'atto di accertamento, determina l'illegittimità dell'atto e, di conseguenza, il suo annullamento. Il riconoscimento di tale diritto si estende anche ai tributi per i quali la disciplina specifica non stabilisce un previo contraddittorio, in quanto è espressione di un principio di natura generale, ricavabile sia dalla Costituzione (art. 97) che dagli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, i quali garantiscono il diritto di ogni individuo a essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. L'inviolabilità di tale diritto, come recentemente riconosciuto dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione (sentenza 5 dicembre 2014, n. 25759) anche per i tributi non armonizzati dalla normativa europea (quali dazi doganali e Iva) apre la strada al riconoscimento dell'illegittimità degli avvisi di rettifica (per esempio in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali) per i quali non vi sia stata la preventiva comunicazione, al contribuente, dell'avvio di un procedimento di accer-*

---

*tamento fiscale, anche a tavolino”.*

La sentenza in commento, a parere di chi scrive, suscita notevole interesse per due ordini di ragioni:

1) Innanzitutto, perché pone in evidenza un aspetto molto particolare tralasciato (forse volutamente) dai Giudici delle Sezioni Unite, ovvero la sorte che dovrebbe subire un avviso di accertamento, emesso in assenza di contraddittorio, che riguardi, contemporaneamente, la rettifica sia dell'Iva, come tributo armonizzato, sia, ad esempio, dell'Irpef, come tributo non armonizzato.

Viene davvero difficile ricostruire l'intento del massimo consesso, ma, altrettanto, pensare ad un'eventuale nullità dell'atto per metà.

2) In secondo luogo, perché incurante del precetto espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sottolinea l'importanza ancora maggiore che assume il confronto preventivo con il contribuente nelle ipotesi delle verifiche a tavolino, dove il contribuente, come egregiamente affermano i Giudici emiliani, si potrebbe trovare di fronte ad un accertamento senza aver avuto la benché minima possibilità di manifestare il proprio, legittimo, punto di vista.

Concludo ricordando che l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, al comma 1, afferma che **“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della COLLABORAZIONE e della buona fede”**.

## ***Divorzi e separazioni esenti dall'imposta di registro***

*Commento a Corte di Cassazione, Sez. V, sentenza n. 3110 del 17 febbraio 2016*



di Maurizio Villani  
Avvocato Tributarista

***La Corte di Cassazione – Sez. Tributaria - con la recente sentenza n. 3110, depositata il 17 febbraio 2016, ha stabilito che sono esenti dall'imposta di registro tutti gli atti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio. La suddetta sentenza ha completamente cambiato l'indirizzo giurisprudenziale che sino ad oggi si era avuto, soprattutto con la sentenza n. 15231 del 03 dicembre 2001.***

La citata Cass. n. 15231/2001 ha, come è noto, recepito, quanto alle conseguenze che se ne assumono derivanti in ambito tributario, la distinzione, che risale ad autorevole, per quanto ormai remoto indirizzo dottrinale, tra contenuto necessario ed eventuale degli accordi di separazione, nel primo dovendo ricomprendersi il consenso reciproco a vivere separati, l'affidamento dei figli, l'assegnazione della casa familiare in funzione del preminente interesse della prole e la previsione di assegno di mantenimento a carico di uno dei coniugi in favore dell'altro, ove ne ricorrano i presupposti.

Nel secondo vanno invece ricompresi i patti che trovino solo occasione nella separazione, costituiti da accordi patrimoniali del tutto autonomi che i coniugi concludono in relazione all'instaurazione di un regime di vita separata.

Detta distinzione, che si trova ribadita anche nella più recente giurisprudenza della I sezione civile della Corte<sup>1</sup>, è sostanzialmente finalizzata a distinguere tra i patti, riflettenti il contenuto necessario della separazione, che sono soggetti alla procedura di modifica o revoca, ex art. 156, ultimo comma, c.c. e 710 c.p.c., e quelli, viceversa, che abbiano trovato solo occasione nella separazione, la cui efficacia tra le parti trova il proprio riferimento normativo nell'art. 1372 c.c.

La giurisprudenza della sezione tributaria della Corte, non solo nella succitata pronuncia, ma anche in altre successive decisioni volte a riconoscere l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987 *"a tutti gli atti e convenzioni che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare sotto il controllo del giudice i loro rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale, ivi compresi gli accordi che contengono il*

1 Cfr., tra le altre, Cass. 19 agosto 2015, n. 16909; Cass. 22 novembre 2007, n. 24321.

*riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge*",<sup>2</sup> o anche in favore dei figli<sup>3</sup> ha pur sempre avuto modo di chiarire che *"l'esenzione non opera quando si tratti di atti ed accordi che non siano finalizzati allo scioglimento della comunione tra coniugi conseguente alla separazione, ma siano soltanto occasionalmente generati dalla separazione"*.<sup>4</sup> In particolare, la menzionata Cass. n. 15231/2001, che si riferiva al recupero a tassazione di atto dispositivo del trasferimento da un coniuge all'altro di quota nella misura del 20% della nuda proprietà di bene acquistato in precedenza dai coniugi in regime di separazione, nell'escludere nella fattispecie l'applicabilità dell'esenzione invocata dal contribuente *ex art. 19 della L. n. 74/1987*, osservava che in parte qua l'accordo era solo occasionalmente generato dalla separazione tra i coniugi, senza integrarne il naturale contenuto patrimoniale. I coniugi, infatti, così motivava la citata sentenza, avrebbero potuto legittimamente mantenere il regime di comunione ordinario, pur se separati, in tal senso deponendo *"l'esame del testo dell'art. 8 della tariffa allegata al D.P.R. 131/86, che parla di attribuzione di beni già facenti parte di comunione tra i coniugi, con un richiamo evidentemente solo alla comunione caratterizzata dal rapporto coniugale tra le parti, di cui agli artt. 159 e ss. c.c."*.

Le tesi contrarie non sembrano idonee a giustificare l'esclusione dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 19 della L. n. 74/1987, nel testo conseguente alla declaratoria d'illegittimità costituzionale operata da Corte Cost. 10 maggio 1999, n. 154, *"nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi"*.

Si tratta di sentenza additiva pura che, ponendosi nel solco della precedente Corte Cost. 15 aprile 1992, n. 176, espressamente richiamata, che aveva già dichiarato l'illegittimità della norma con riferimento alla mancata previsione dell'estensione dell'esenzione al solo provvedimento d'iscrizione d'ipoteca a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge separato, osservava che il profilo tributario non potesse ragionevolmente riflettere un momento di diversificazione tra il giudizio di divorzio e la procedura di separazione, *"atteso che l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile, è con più accentuata evidenza presente nel giudizio di separazione"*.

La scelta operata dalla citata Cass. n. 15231/2001 di non ritenere sovrapponibili, sul piano dell'interpretazione letterale, la dizione di *"atti stipulati in occasione della separazione e del divorzio"* a quella di *"atti relativi al procedimento di separazione o divorzio"*, conseguente alla portata additiva della sentenza della Corte costituzionale n. 154/1999 al testo dell'art. 19 della L. n. 74/1987, che porrebbe come limite all'accesso del trattamento di favore il nesso causale necessario dell'atto col procedimento, poggia peraltro su due argomenti che non possono ri-

<sup>2</sup> Cfr., tra le altre, Cass. 22 maggio 2002, n. 7493; Cass. 28 ottobre 2003, n. 16171.

<sup>3</sup> Più di recente cfr. Cass. 17 gennaio 2014, n. 860.

<sup>4</sup> Così, testualmente, la citata Cass. n. 7493/2002.

tenersi decisivi.

Il primo si pone, come si è visto, in relazione all'art. 8 (lett. f) della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, norma da intendersi non più applicabile proprio per effetto della citata Corte Cost. n. 154/1999.<sup>5</sup>

Il secondo è riferito alla possibile finalità elusiva di accordi estranei al contenuto essenziale della separazione, che trovino occasione d'inserimento nel relativo procedimento unicamente per il conseguimento di un indebito risparmio fiscale.

Con riferimento a tale ultimo profilo, in generale, deve osservarsi che se anche l'interpretazione di una disposizione di legge consenta scelte di strumenti attuativi di volontà delle parti potenzialmente tali da realizzare intenti elusivi, ciò non sembra motivo sufficiente perché essa venga necessariamente compiuta, essendo il fenomeno dell'elusione, la sua prevenzione e la sua repressione oggetto di specifica regolamentazione normativa, che oggi trova il suo fondamentale riferimento nell'art. 10 *bis* della L. n. 212/2000, quale introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Ciò che appare tuttavia di maggior rilievo, nel senso di addivenire al superamento del precedente indirizzo, è il mutato contesto normativo di riferimento.

È noto come un ormai quasi ventennale orientamento dottrinale abbia sottoposto a serrata critica la distintone tra accordi di separazione propriamente detti ed accordi stipulati "*in occasione della separazione*", affermando che anche gli accordi che prevedano, nel contesto di una separazione tra coniugi, atti comportanti trasferimenti patrimoniali dall'uno all'altro coniuge o in favore dei figli, debbano essere ricondotti nell'ambito delle "*condizioni della separazione*" di cui all'art. 711, comma 4, c.p.c., in considerazione del carattere di "*negoziazione globale*" che la coppia in crisi attribuisce al momento della "*liquidazione*" del rapporto coniugale, attribuendo quindi a detti accordi la qualificazione di contratti tipici, denominati "*contratti della crisi coniugale*", la cui causa è proprio quella di definire in modo non contenzioso e tendenzialmente definitivo la crisi.

La tesi innanzi ricordata trae certamente nuova linfa in un contesto normativo che, quantunque in modo non sempre consapevole e soprattutto coerente, ha certamente attribuito all'elemento del consenso tra i coniugi il ruolo centrale nella definizione della crisi coniugale.

Non è questa la sede per un'approfondita disamina delle tappe attraverso le quali è stato scandito detto percorso, che culmina certamente nelle disposizioni degli artt. 6 e 12. del D. L. 12

---

<sup>5</sup> Si ricordi anche la successiva declaratoria d'illegittimità costituzionale dell'art. 8, lett. b, della medesima Tariffa., parte I, ad opera della pronuncia della Corte Costituzionale n. 202 depositata l'11 giugno 2003, nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 c.c. nell'ambito dei rapporti tra genitori e figli.

settembre 2014, n. 132, convertito, con modificazioni, nella L. 10 novembre 2014, n. 162, che hanno, rispettivamente, esteso il procedimento di negoziazione assistita-da avvocati alla separazione consensuale, al divorzio ed alla modifica delle condizioni di separazione e di divorzio (art. 6) e previsto che *"i coniugi possono concludere, innanzi al Sindaco, quale Ufficiale dello stato civile, un accordo di separazione personale, di divorzio o di modifica delle condizioni di separazione e di divorzio (art. 12)"*, i quali, ad ogni effetto di legge, *"tengono luogo dei provvedimenti giudiziari che definiscono i corrispondenti procedimenti"* e nelle disposizioni sul c.d. divorzio breve di cui alla L. 6 maggio 2015, n. 55, che:

- ✓ ha (art. 1) drasticamente ridotto il tempo d'ininterrotta separazione consensuale richiesto per poter richiedere il divorzio a dodici mesi dall'udienza di comparizione dei coniugi dinanzi al Presidente del Tribunale in caso di separazione giudiziale ed in sei mesi in caso di separazione consensuale, anche quando il giudizio contenzioso si sia trasformato in consensuale, sia che essa sia avvenuta per mezzo di negoziazione assistita o di accordo di separazione perfezionato avanti al sindaco quale ufficiale dello stato civile;
- ✓ previsto (art. 2) lo scioglimento della comunione legale tra i coniugi nel momento in cui il provvedimento presidenziale autorizza i coniugi a vivere separati o alla data di sottoscrizione del processo verbale dell'udienza di comparizione dei coniugi dinanzi al Presidente nel procedimento di separazione consensuale, purché ad esso sia seguito il decreto di omologazione;
- ✓ disposto (art. 3) l'immediata applicabilità delle nuove disposizioni ai procedimenti di separazione già pendenti alla data di entrata in vigore della legge citata.

Senza che in questa sede ci si possa soffermare sull'effettiva portata di disposizioni, quali ad esempio il terzo periodo del 3° comma dell'art. 12 del citato D.L. n. 132/2014, quale convertito dalla L. n. 162/2014, secondo il quale l'accordo stipulato dalle parti dinanzi al Sindaco, quale Ufficiale dello stato civile, *"non può contenere patti di trasferimento patrimoniale"*, è sufficiente osservare come le nuove disposizioni, drasticamente riducendo l'intervento dell'organo giurisdizionale in procedimenti tradizionalmente segnati da vasta area di diritti indisponibili legati allo status coniugale ed alla tutela della prole minore, abbiano, nel quadro d'interventi definiti di *"degiurisdizionalizzazione"*, di fatto **attribuito al consenso tra i coniugi un valore ben più pregnante rispetto a quello che, anche a seguito dell'introduzione del divorzio a domanda congiunta delle parti, aveva pur sempre indotto unanimemente dottrina e giurisprudenza ad escludere che nel nostro ordinamento giuridico potesse avere cittadinanza il c.d. divorzio consensuale.**

Quanto sopra, nei limiti propri della suddetta sentenza, induce a ritenere che, **nel mutato contesto normativo di riferimento, debba riconoscersi il carattere di negoziazione globale a tutti gli accordi di separazione che, anche attraverso la previsione di trasferimenti mobiliari o immobiliari, siano volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniu-**

---

**gale, destinata a sfociare, di lì a breve, nella cessazione degli effetti civili del matrimonio concordatario o nello scioglimento del matrimonio civile, cioè in un divorzio non solo prefigurato, ma voluto dalle parti, in presenza delle necessarie condizioni di legge.**

In tale contesto **non sembra, infatti, potersi più ragionevolmente negare**, quale che sia la forma che i negozi concretamente vengano ad assumere, che detti negozi siano da intendersi quali "*atti relativi al procedimento di separazione o divorzio*", che, **come tali possono usufruire dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987 nel testo conseguente alla pronuncia n. 154/1999 della Corte Costituzionale, salvo che l'Amministrazione contesti e provi, secondo l'onere probatorio cadente a suo carico, la finalità elusiva degli atti medesimi.**

Infine, va dato atto che, nel ribadire l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 19 della L. n. 74/1987, come modificato per effetto delle succitate sentenze della Corte costituzionale, per quanto qui rileva, a "*tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi*" ai procedimenti di separazione e divorzio, anche a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, con la circolare n. 2/2014 (pagg. 62-63) **la stessa Agenzia delle Entrate, richiamando i precedenti documenti di prassi in materia<sup>6</sup>, non opera alcuna distinzione al riguardo tra accordi, comportanti trasferimenti immobiliari, integranti il contenuto essenziale della separazione ed accordi analoghi tra i coniugi stipulati in occasione della separazione.**

---

6 Circolare e n.27/2012, pag. 10, e circolare n. 18/2013, pagg. 38-41.

## ***Problematiche fiscali del canone RAI***

***Commento a Corte di Cassazione, Sez. VI - 5, ordinanza n.1922 del 2 febbraio 2016***



dott. Antonella Villani

*La richiesta di oscuramento dei canali Rai non estingue l'obbligo di pagamento del canone radiotelevisivo.*

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del Regio-decreto legge 21 febbraio 1938, n. 246, relativo alla disciplina degli abbonamenti alle radioaudizioni, è obbligato al pagamento del canone di abbonamento chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle radioaudizioni.

Con il progresso tecnologico i dispositivi in grado di consentire la fruizione di immagini televisive sono aumentati, tant'è vero che la ricezione del segnale televisivo ad oggi è consentita anche da personal computer, smartphone e tablet.

Sul punto, il Ministero dello Sviluppo Economico-Dipartimento per le Comunicazioni con nota del 22 febbraio 2012 ha precisato che, ai fini dell'insorgere dell'obbligo di pagare il canone di abbonamento radiotelevisivo, per "*apparecchi atti od adattabili alla ricezione delle radioaudizioni*" devono ritenersi assoggettabili a canone tutte le apparecchiature munite di sintonizzatore per la ricezione del segnale (terrestre o satellitare) di radiodiffusione dall'antenna radiotelevisiva.

Ne consegue che chi non possiede televisori ma solo un personal computer non dotato di un sintonizzatore – ma che consente l'ascolto e/o la visione dei programmi radiotelevisivi, anche collegati in rete (*digital signage* o simili), via Internet- non è assoggettabile a canone.

Da ultimo, inoltre, è stato chiarito dalla stessa Rai che la visione solo in streaming dei programmi non implica la debenza del canone di abbonamento radiotelevisivo.<sup>1</sup>

Per contro, un apparecchio originariamente munito di sintonizzatore - come tipicamente un televisore - rimane soggetto a canone anche se successivamente privato del sintonizzatore stesso (ad esempio perché lo si intende utilizzare solo per la visione di DVD).

A titolo puramente indicativo, si precisa che, anche se viene definito "*canone di abbonamento*", si tratta pur sempre di un'imposta sul possesso e/o sulla detenzione dell'apparecchio televisivo.

<sup>1</sup> Vedi: FAQ sul sito [www.canone.rai.it](http://www.canone.rai.it).

vo, ragione per cui il canone va pagato indipendentemente dall'uso del televisore o dalla scelta delle emittenti televisive.

Tale prestazione, infatti, originariamente configurata come corrispettivo dovuto dagli utenti di un servizio riservato allo Stato ed esercitato in regime di concessione, ha da tempo assunto natura di entrata tributaria, non essendo commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio in questione, al cui finanziamento il canone è destinato, ma essendo dovuta, invece, sul presupposto della sua riconducibilità ad una manifestazione, ragionevolmente individuata, di capacità contributiva.<sup>2</sup>

Tale principio, oramai consolidato in dottrina e giurisprudenza, è stato chiarito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 284 del 2002 secondo cui *“è fuor di dubbio che oggetto del giudizio sia la debenza (...) del canone di abbonamento radiotelevisivo: quest'ultimo non trova la sua ragione nell'esistenza di uno specifico rapporto contrattuale che leghi il contribuente, da un lato, e l'Ente (...) che gestisce il servizio pubblico radiotelevisivo, ma si tratta di una prestazione tributaria, fondata sulla legge, non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio de quo”*.

Sul punto è intervenuta altresì anche la Corte Europea di Strasburgo che con sentenza del 31 marzo 2009<sup>3</sup>, ha chiarito che il canone televisivo è *“una imposta dovuta in ragione del possesso di un apparecchio atto a ricevere qualsiasi programma televisivo”* e aggiunge che *“il canone Rai costituisce in effetti un'imposta destinata al finanziamento del servizio pubblico della radio-televisione. (...) Un sistema che permettesse di vedere soltanto i canali privati, senza pagare il canone televisivo, ammesso che possa essere tecnicamente realizzabile, equivarrebbe a denudare l'imposta della sua stessa natura, ossia contribuire a un servizio rivolto alla comunità e non, invece, un prezzo da corrispondere in cambio della ricezione di una particolare rete televisiva”*. Ed invero, nel rigettare il ricorso, la Corte ribadisce che non sussiste violazione del diritto di ricevere informazione e nemmeno interferenza nel diritto al rispetto della vita privata e familiare, come lamenta la parte.

In virtù della natura tributaria di tale prelievo, ne è derivato che la debenza del canone di abbonamento radiotelevisivo è soggetto alla giurisdizione del Giudice tributario ai sensi dell'articolo 2 Decreto Legislativo n. 546 del 1992, come modificato dalla Legge n. 448 del 2001, articolo 12 comma 2.<sup>4</sup>

Sulla scorta dei principi fin qui delineati, da ultimo, la Suprema Corte con **ordinanza n. 1922/16** ha chiarito che l'oscuramento dei canali Rai non estingue l'obbligo di pagamento del canone radiotelevisivo.

2 Sul punto cfr. Cass., sez. un., 20068/2006.

3 V. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. XII, (Pres. *Tulkens*), 31 marzo 2009, Faccio c. Italia (ricorso n. 33/04).

4 Cfr. Cassazione, S.U., 20 novembre 2007, n. 24010.

Tale pronuncia interviene a definire una controversia sorta per omesso pagamento del canone televisivo per gli anni dal 2002 al 2007.

In particolare, la CTR Lazio, in accoglimento delle tesi del contribuente, riteneva illegittima la cartella di pagamento emessa dall’Agenzia delle Entrate, deducendo che il pagamento del canone non fosse dovuto, avendo il contribuente richiesto nel 2002 l’oscuramento delle reti Rai e nel 2008 dichiarato l’inutilizzo dell’apparecchio televisivo perché rotto. Con ricorso per Cassazione, l’Agenzia delle Entrate chiedeva la riforma della sentenza di seconda grado per falsa applicazione degli art. 1, 10 e 12 del Regio decreto-legge n. 246/38.

Ed invero la Suprema Corte, muovendo dai fondamenti sopra esposti, ha accolto il ricorso dell’Agenzia delle Entrate, non ritenendo che l’oscuramento dei canali Rai rientri nel novero dei fatti estintivi di cui all’art. 10 del regio decreto legge.

Ed infatti, secondo l’art. 10 del citato Regio decreto-legge, **l’estinzione dell’obbligo di pagamento del canone si realizza esclusivamente al verificarsi dei seguenti eventi con annessi adempimenti:**

1) *“se l’abbonato non intenda o non possa, per qualsiasi ragione, più usufruire delle radioaudizioni circolari e continui a detenere l’apparecchio presso di sé”*

La denuncia, compilata su carta semplice, deve contenere la specificazione del tipo dell’apparecchio di cui si è in possesso e deve essere inviata a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno non oltre il mese di novembre di ciascun anno. Unitamente alla denuncia deve essere spedito il vaglia postale di 5,16 euro, intestato all’Agenzia delle Entrate, dovuto per le spese del cd. suggellamento nonché il libretto di abbonamento RAI (se lo si possiede).<sup>5</sup>

Il suggellamento consiste nel rendere inutilizzabili, di solito mediante chiusura in appositi involucri, tutti gli apparecchi detenuti dal titolare del canone tv e dagli appartenenti al suo nucleo familiare presso qualsiasi luogo di loro residenza o dimora.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Sul punto consulta [www.centroconsumatori.tn.it](http://www.centroconsumatori.tn.it). In particolare:

- se si possiede il libretto di abbonamento alla Rai: spedire tramite raccomandata A/R la cartolina contrassegnata con la lettera D (su cui si deve barrare la casella "Intende far suggellare il Televisore"), la ricevuta del vaglia postale ed il libretto di abbonamento;

- se non si possiede il libretto di abbonamento alla Rai: spedire tramite raccomandata A/R la lettera assieme alla ricevuta del vaglia postale, facendo fotocopia di tutto.

<sup>6</sup> Art. 12 - Chiusura e riapertura degli apparecchi - *“Alla chiusura ed alla riapertura degli apparecchi nei casi di cui al precedente art. 10 provvedono gli Uffici Tecnici Erariali ai quali gli Uffici del Registro comunicano i nominativi in appositi elenchi. L’involucro che contiene l’apparecchio deve essere chiuso con filo di ferro munito all’estremità di un piombino timbrato dell’Ufficio Tecnico ed è lasciato in deposito alla utente con tutte le conseguenze di legge. La chiusura dello apparecchio deve constare da apposito verbale redatto in triplice esemplare, uno dei quali verrà consegnato all’utente, un altro spedito al competente Ufficio del Registro perché ne prenda nota sul registro di consistenza degli abbonati; il terzo esemplare rimarrà presso l’Ufficio Tecnico Erariale.*

*Nel verbale dovranno indicarsi le generali dell’abbonato, il numero di ruolo e l’Ufficio del Registro presso il quale l’abbonato è iscritto, nonché il tipo dell’apparecchio ed il numero delle valvole delle quali l’apparecchio è dotato.*

*Su richiesta dell’utente la inutilizzazione dell’apparecchio, oltre che con l’involucro, può essere effettuata con altri mezzi ritenuti idonei dall’Ufficio Tecnico Erariale. In questo caso, della richiesta dell’utente e del mezzo usato per la inutilizzazione dell’apparecchio deve farsi constare nel verbale di cui sopra”.*

La disdetta del canone tv denunciata entro il 31 dicembre dispensa dal pagamento dal 1° gennaio dell'anno successivo.

2) *“se l'utente intenda cedere o alienare l'apparecchio”*

Allo stesso modo di quanto previsto per la prima ipotesi, nel caso in cui l'abbonato intenda cedere o alienare il proprio apparecchio è comunque obbligato alla denuncia, nella quale deve indicare il cognome, nome, paternità e domicilio del cessionario od acquirente.

In questo caso, al contrario di quanto previsto per il caso precedente, l'utente è esonerato dall'obbligo del pagamento della dell'importo di 5,16 euro.

L'utente con abbonamento semestrale che ceda o venda l'apparecchio entro il 1° semestre dell'anno è dispensato dal pagamento del canone relativo al 2° semestre a condizione che entro il 30 giugno denunci all'Ufficio del Registro presso il quale si trova iscritto a ruolo l'avvenuta cessione con le generalità del cessionario o acquirente e comprovi che questo ultimo abbia pagato il canone.

Orbene, nel caso esaminato dalla Suprema Corte, il contribuente aveva dichiarato l'inutilizzo dell'apparecchio televisivo solo nel 2008, mentre per gli anni precedenti aveva richiesto unicamente l'oscuramento delle reti che, come può desumersi da quanto fin qui esposto, non rientra tra i fatti estintivi dell'obbligo di pagamento del canone. Pertanto, applicando correttamente il disposto dell'art. 10 del regio decreto – legge, i Giudici di legittimità hanno ritenuto legittima la cartella di pagamento emessa.

Si precisa che la legge n.. 208/2015, all'art. 1, commi 152 e segg. (legge di Stabilità 2016), a decorrere dal 1° gennaio 2016, ha parzialmente modificato la normativa ed il sistema di riscossione degli abbonamenti per uso privato.

In particolare, con riguardo alle modalità di pagamento e riscossione, ha previsto che detto canone (l'importo è di 100 euro, e non di 114 euro in quanto non più assoggettato all'accisa del 14%), deve essere pagato, in via ordinaria, **mediante addebito in dieci rate mensili tra Gennaio e Ottobre, nella bolletta di fornitura dell'energia elettrica.**

Tale novità muove dal presupposto che in tutte le abitazioni (adibite ad abitazione principale) **dove è prevista la fornitura di energia elettrica, allora si disponga anche di un apparecchio televisivo.** Tale presunzione può, tuttavia, essere contestata mediante invio di un'apposita autocertificazione all'Agenzia delle Entrate (Ufficio Torino 1). Resta fermo che tale canone di abbonamento è dovuto una sola volta in relazione a tutti gli apparecchi detenuti dai componenti di una famiglia anagrafica nei luoghi adibiti a propria residenza o dimora.

Per il 2016 il primo addebito arriverà dopo il 1° luglio 2016.

## Commiss. Trib. Prov., Reggio Emilia, Sez. I, sentenza n. 5 del 19 gennaio 2016 (ud 14 gennaio 2016)

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO NELL'EMILIA

PRIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

CROTTI MASSIMO - Presidente e Relatore

GRANATO PASQUALE - Giudice

MANFREDINI ROMANO - Giudice

ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sul ricorso n. 29/2015

depositato il 19/01/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO 2009

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2009

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dal ricorrente:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

Contro avviso di accertamento (...) periodo d'imposta 2009 ricorre S. snc di M.M.

### FATTO

Con l'avviso di accertamento n. (...) notificato in data 01/07/2013, l'Ufficio accertava un maggiore reddito di impresa da tassare in capo ai soci per trasparenza, di Euro 13.507,00; ai fini IRAP, ai sensi degli artt. 19 e 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997, un maggior valore della produzione pari ad Euro 13.507,00 ed ai fini IVA, un maggior volume d'affari di Euro 13.507,00 ed una maggiore imposta di Euro 2.701,40,00. Contestualmente si irrogavano sanzioni per Euro 4.051,50.

In particolare, nell'ambito di un'attività di controllo fiscale l'Ufficio, in data 20.05.2014, notificava alla società "S. snc di M.M.", esercente l'attività di commercio al dettaglio di torte, dolci, confetteria, l'invito n. 100413/2014, con il quale chiedeva di presentare la documentazione fiscale ed extra contabile relativa all'anno d'imposta 2009.

Nell'incontro del 04/06/2013, la Parte, prosegue l'Ufficio, presentava la documentazione richiesta e forniva chiarimenti circa le modalità di svolgimento dell'attività.

Con istanza di reclamo/mediazione consegnata all'Ufficio in data 14/10/2014, la società contribuente impugna l'avviso di accertamento de quo e pur contestando parzialmente la pretesa tributaria avanzata nei suoi confronti, ne chiede in via principale, l'annullamento totale, ed in via subordinata il riconoscimento della non assoggettabilità all'Iva dell'indennità di perdita di avviamento.

In particolare, la parte ribadisce quanto affermato in sede di istanza di autotutela parziale, ossia che la risoluzione del contratto di locazione è un atto unilaterale del locatore, il quale con raccomandata ha comunicato disdetta intimando al conduttore di lasciare liberi i locali alla naturale scadenza del contratto; che l'art. 34 della L. n. 392 del 1978 prevede in modo automatico l'obbligo in capo al locatore di liquidare una somma a titolo di risarcimento per la perdita di avviamento e che non deve essere attribuita natura contrattuale alla disponibilità di rinunciare ad una quota parte di indennità a fronte della

riconsegna anticipata dei locali. Ed ancora, la società istante afferma che la natura risarcitoria si evince dallo stesso articolo sopra riportato e che nulla è lasciato alla libera contrattazione delle parti, pertanto non esiste alcun rapporto sinallagmatico. L'Agenzia, secondo la parte, avrebbe ignorato quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE la quale uniformerebbe ai fini IVA, l'applicazione del medesimo criterio sia ai canoni che al risarcimento per cessazione del rapporto locativo. Ed ancora, la contribuente afferma che le conclusioni cui giunge l'Amministrazione f. sono ritenute non convincenti dalla prevalente dottrina e che la tesi dell'esclusione dell'indennità dal raggio d'azione dell'IVA è stata postulata anche dalla Corte di Cassazione in quanto, i giudici con sentenza n. 13345/2006, avrebbero affermato che l'indennità in questione non ha natura corrispettiva bensì prettamente risarcitoria.

Infine, la società contribuente evidenzia che il locatore non è soggetto IVA e che quindi anche le somme dovute a titolo di risarcimento per indennità perdita di avviamento commerciale non sono soggette ad IVA.

Conclude, l'Ufficio, affermando che nell'istanza di reclamo/mediazione non vi sono ad ogni buon conto argomentazioni difensive sulla base delle quali la Commissione tributaria dovrebbe annullare in toto l'atto contestato.

L'Ufficio dimentica di riportare una eccezione preliminare della difesa: l'avviso di accertamento impugnato deve a parere della difesa, ritenersi nullo, invalido ed illegittimo in quanto, a seguito del controllo eseguito direttamente negli uffici dell'Agenzia senza accesso, non è stato attivato il contraddittorio preventivo per consentire al contribuente la tutela dei propri diritti di difesa ed interessi.

In fatto la procedura di verifica si è conclusa con l'immediata emissione dell'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni di cui alla normativa dello Statuto del contribuente, senza la convocazione del contribuente interessato, e senza fosse stato effettuato il contraddittorio. L'ufficio tace.

#### La Commissione osserva

##### Primo motivo di nullità

Trattandosi di rettifica ai fini Iva, tributo armonizzato, era obbligatorio il contraddittorio (anche alla luce dell'ultima SSUU, alla quale il Collegio aderisce).

Secondo motivo di nullità: negli accertamenti a tavolino il pv di chiusura è essenziale ai fini della legittimità dell'atto. Per Giurisprudenza costante di questa Commissione, per giurisprudenza della CTR Emilia Romagna, per giurisprudenza costante Cassazione.

Tutti i rilievi devono essere necessariamente e obbligatoriamente riassunti all'interno del pvc. L'imprescindibilità di quest'ultimo fa scattare le ulteriori garanzie previste dallo Statuto e in relazione alle quali assume importanza anche la notifica del pvc, poiché è da questo momento che decorrono i 60 giorni entro i quali all'ufficio è preclusa, a pena di nullità, l'emissione dell'avviso di accertamento; ciò a prescindere che la verifica, nel caso di specie l'indagine finanziaria, sia stata condotta in ufficio e non nei locali del contribuente. Il Collegio converge nell'obbligatorietà della redazione del pvc anche nell'ipotesi dei cosiddetti accertamenti a tavolino, richiamando il passaggio dell'ordinanza interlocutoria (527/15) con cui i giudici di legittimità propendono per l'esegesi secondo cui il contraddittorio endoprocedimentale deve essere garantito anche nelle verifiche svolte internamente all'ufficio. Peraltro, il venir meno delle garanzie procedurali violerebbe anche le norme sovranazionali che prevedono l'inderogabilità del diritto al contraddittorio. Oltretutto la Commissione sottolinea come nella fattispecie, trattandosi di accertamento bancario, le norme stesse, poste a fondamento dell'accertamento, impongono che il contraddittorio deve risultare da un processo verbale in mancanza del quale verrebbero meno le garanzie e i diritti del contribuente con conseguente illegittimità dell'atto impositivo perché emesso in assenza del contraddittorio preventivo.

In senso conforme: Ctp di Milano sentenza 18 novembre 2008, n. 303; Ctr della Toscana, con la sentenza 23 ottobre 2009, n. 68 e con la sentenza 26 settembre 2012, n. 117/8/12; Comm. Trib. di 1 grado di Trento, con la sentenza n. 1/1/2013; Ctr Lombardia, sez. XXXVIII, 23 febbraio 2011, n. 38; Ctr Piemonte, sez. XIV, 9 febbraio 2011, n. 9; Ctr Lazio, sez. IV, 27 gennaio 2011, n. 40; Ctp Bari, sez. II, 12 gennaio 2011, n. 20; Ctr Lombardia, sez. XXII, 16 dicembre 2010, n. 150; Ctp Reggio Emilia, sez. 1, 18 ottobre 2010, n. 173; Ctp Brescia, sez. VII, 1 marzo 2010, n. 535; Ctr Sicilia, sez. XIV, 18 gennaio 2010, n. 16; Ctr Liguria, sez. XII, 18 gennaio 2010, n. 10; Ctr Toscana, sez. XXIX, 22 settembre 2009, n. 96; Ctr Friuli-Venezia Giulia, sez. 1, 13 luglio 2009, n. 58; Ctp Mantova, sez. 1, 19 febbraio 2009, n. 15.

Ultima in ordine di tempo, la sentenza della CTR Em.Rom. 337/8/15 (rel. Grandinetti) Orientamento della Cassazione.

(ex multis), con la recentissima ordinanza 2 luglio 2014, n. 15010, la Corte perviene alla conclusione che il termine di cui al c. 7 dell'art. 12, decorra da qualsiasi verbale, anche se non formalmente denominato "Pvc". Secondo il Giudice di legittimità, l'impiego di una locuzione generica come verbale di chiusura delle operazioni, contenuta nel comma 7 dell'art. 12, comprenderebbe tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica a tavolino o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto. Pertanto anche la verifica eseguita e radicatasi nel redditometro di cui al presente contenzioso doveva essere seguita da verbale di chiusura operazioni.

#### Nullità dell'atto per mancata valutazione delle doglianze del contribuente

Di tutto ciò, così come delle memorie della difesa poco o nulla; la mancata valutazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, delle memorie del contribuente relative al PVC (che nel caso, persino, manca) determina la nullità dell'atto impositivo. La dottrina e la giurisprudenza sono ormai pervenute a una conclusione univoca sul punto. L'ufficio finanziario, in base all'articolo 12, comma 7, dello Statuto ha l'obbligo di indicare, nell'ambito delle motivazioni dell'atto di accertamento, se e in quale misura le osservazioni e le richieste del contribuente hanno avuto effetti sulla decisione adottata o le ragioni per le quali le stesse sono risultate irrilevanti agli stessi fini. La norma citata è finalizzata alla tutela dei diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale e, al contempo, obbliga gli uffici ad un riesame critico del processo verbale, alla luce delle osservazioni, integrazioni ed eccezioni fornite dal contribuente. La mancanza di una adeguata valutazione circa le osservazioni determina - anche in assenza di una espressa previsione di legge - la illegittimità dell'atto impositivo, sotto il profilo della completezza e sufficienza della motivazione: si tratta, quindi, di un atto nullo per difetto di motivazione. All'assenza di valutazione da parte degli uffici delle osservazioni del contribuente è equiparabile il rigetto delle stesse con clausole di mero stile e, cioè, con formule di rito che formalmente fanno riferimento alle memorie difensive ma che, nella sostanza, evitano all'ufficio di confrontarsi nel merito delle osservazioni formulate dal contribuente (da ultimo, Ctr Lombardia, Sez. I, sentenza 27 giugno 2014, n. 3467). È il caso, ad esempio, della generica espressione "Le osservazioni non sono condivisibili e le richieste avanzate non possono essere accolte in quanto non sono suffragate da idonea documentazione". L'ufficio, quindi, non può eludere il confronto e nulla dire in merito alle specifiche eccezioni della parte ricorrente le quali possono assumere significato dirimente agli effetti della controversia. In caso contrario, il diritto di difesa del contribuente sarebbe totalmente privo di significato, come se la norma non esistesse; è evidente, infatti, che non avrebbe senso disciplinare una forma di partecipazione del contribuente se poi l'amministrazione potesse tranquillamente ignorare le osservazioni dello stesso. E la forma di partecipazione prevista dallo Statuto ha tutti i connotati del contraddittorio in quanto va osservato che il contribuente può non solo presentare osservazioni ma anche fare richieste; si tratta, nel secondo caso, di una forma sostanziale di interlocuzione che garantisce il contribuente ma che consente, allo stesso tempo, all'amministrazione finanziaria di migliorare l'esercizio della potestà impositiva attraverso un vaglio critico delle ragioni dei contribuenti.

Terzo motivo di nullità: mancanza del contraddittorio - ultima giurisprudenza delle Cassazione a SSUU 24823 dell'8 12.2015

Con la suddetta sentenza la Cassazione a Sezioni Unite (relatore Cappabianca) ha negato l'esistenza di un generale diritto al contraddittorio del contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, ha una lunghezza inversamente proporzionale al reale approfondimento della questione e alla persuasività della decisione assunta.

Si tratta di una decisione che riporta l'orologio all'indietro di almeno trent'anni, a prima della legge sul procedimento amministrativo, dello statuto dei diritti del contribuente, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e di numerose pronunce della Corte di Giustizia sul diritto al contraddittorio.

Eppure il procedimento di "estrazione" di un generalizzato principio del contraddittorio a partire dalle (numerose) norme che lo sanciscono o dai valori che innervano l'ordinamento non era particolarmente difficile: c'era l'aggancio con le norme dello Statuto del contribuente, come il principio di collaborazione, art. 10, o quello che sancisce l'obbligo di consentire al contribuente di far valere le proprie osservazioni a seguito del processo verbale di chiusura prima di emettere l'accertamento, che poteva essere senza soverchie difficoltà esteso alle indagini condotte "a tavolino", visto che nel contesto dell'art. 12 ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") la locuzione "verifiche fiscali" non necessariamente doveva essere fatta coincidere con gli "accessi ispezioni e verifiche" presso la sede del privato, ben potendo essere considerata sinonimo di "controlli fiscali" (a nulla rilevando che molti dei commi di cui si compone il citato art. 12 si riferiscano effettivamente alle verifiche "sul campo"). Oltretutto, è proprio nelle verifiche "a tavolino" che più sussiste l'esigenza di un contraddittorio col soggetto sottoposto a verifica; negli accessi e ispezioni presso la sede del contribuente vi è infatti una interlocuzione molto stretta con quest'ultimo, sancita anche dalla redazione dei verbali giornalieri delle operazioni compiute dai verificatori, delle domande fatte e delle risposte ricevute; al contrario, nei controlli "a tavolino" il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale - magari effettuata da terzi! - o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'Ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta soltanto a seguito di un atto già esecutivo, suscettibile di cristallizzarsi se non impugnato entro uno stretto termine di decadenza

La Cassazione aveva inoltre l'aggancio con l'art. 24 e 97 della Costituzione italiana. Soprattutto, aveva a disposizione la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che all'art. 41, sul diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, nel quadro di una norma sul "Diritto ad una buona amministrazione", a sua volta inserito in una Carta che ribadisce i "diritti derivanti dalle tradizioni costituzionali" dei Paesi membri. Questo Giudice non può sapere (sospettare, questo sì) se le Sezioni Unite siano state mosse da una esigenza di cassa, dalla volontà di non provocare l'annullamento di molti accertamenti già emanati senza attuare alcun contraddittorio con il contribuente. Forse i giudici supremi hanno pensato che il contraddittorio endoprocedimentale sia in fondo poco importante, se non un orpello inutile; certamente hanno espresso la preoccupazione per un utilizzo formalistico e

strumentale dello stesso da parte dei contribuenti, per eccepire la nullità di accertamenti emessi inaudita altera parte (curioso come il riconoscimento di un diritto, in materia tributaria, si accompagni sempre al sospetto di un suo possibile "abuso"). Eppure la stessa Cassazione aveva la soluzione a portata di mano: sarebbe infatti bastato estendere a tutti i tributi quel che la Suprema Corte ha affermato per i tributi "armonizzati", per i quali, sulla scia della posizione della Corte di Giustizia, "la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'Interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

Per questo Giudice l'atto opposto è nullo in quanto effettuato a tavolino e privo sia di contraddittorio iniziale che di p.v di chiusura operazioni.

In sintesi: è obbligatorio il contraddittorio preventivo anche per i tributi non armonizzati. La violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo, ossia antecedente all'emanazione dell'atto di accertamento, determina l'illegittimità dell'atto e, di conseguenza, il suo annullamento. Il riconoscimento di tale diritto si estende anche ai tributi per i quali la disciplina specifica non stabilisce un previo contraddittorio, in quanto è espressione di un principio di natura generale, ricavabile sia dalla Costituzione (art. 97) che dagli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, i quali garantiscono il diritto di ogni individuo a essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. L'inviolabilità di tale diritto, come recentemente riconosciuto dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione (sentenza 5 dicembre 2014. n. 25759) anche per i tributi non armonizzati dalla normativa Europea (quali dazi doganali e Iva) apre la strada al riconoscimento dell'illegittimità degli avvisi di rettifica (per esempio in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali) per i quali non vi sia stata la preventiva comunicazione, al contribuente, dell'avvio di un procedimento di accertamento fiscale, anche "a tavolino".

Restano assorbite le ulteriori eccezioni in materia di IVA che appaiono fondate:

la risoluzione del contratto di locazione è un atto unilaterale del locatore; l'art. 34 della L. n. 392 del 1978 prevede in modo automatico l'obbligo in capo al locatore di liquidare una somma a titolo di risarcimento per la perdita di avviamento e che non deve essere attribuita natura contrattuale alla disponibilità di rinunciare ad una quota parte di indennità a fronte della riconsegna anticipata dei locali. La natura risarcitoria si evince dallo stesso articolo sopra riportato che nulla è lasciato alla libera contrattazione delle parti, pertanto non esiste alcun rapporto sinallagmatico. L'Agenzia, secondo la parte, avrebbe ignorato quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE la quale uniformerebbe ai fini IVA, l'applicazione del medesimo criterio sia ai canoni che al risarcimento per cessazione del rapporto locativo. La tesi dell'esclusione dell'indennità dal raggio d'azione dell'IVA è stata postulata anche dalla Corte di Cassazione in quanto, i giudici con sentenza n. 13345/2006, hanno affermato che l'indennità in questione non ha natura corrispettiva bensì prettamente risarcitoria. Per di più, il locatore non è soggetto IVA e che quindi anche le somme dovute a titolo di risarcimento per indennità perdita di avviamento commerciale non sono soggette ad IVA.

Il ricorso va pertanto accolto seguendo le spese la soccombenza

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso essendo fondate in diritto e nel merito le doglianze della difesa, liquidando le spese a carico di parte soccombente in Euro 2.500,00 Euro.

Reggio Emilia il 14 gennaio 2016.

## Corte di Cassazione Civile, Sez. V, sentenza n. 3110 del 17 febbraio 2016 (ud 14 gennaio 2016)

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -  
Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere -  
Dott. MELONI Marina - Consigliere -  
Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -  
Dott. NAPOLITANO Lucio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 25843/2010 proposto da:

- AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

G.A.;

- intimata -

avverso la sentenza n. 88/2009 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 16/09/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/01/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO NAPOLITANO;

udito per il ricorrente l'Avvocato DETTORI che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott FUZIO Riccardo, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Forlì - dopo aver riconosciuto in sede di registrazione dell'atto di trasferimento di quota d'immobile (terreno privo di fabbricati) effettuato in attuazione degli obblighi conseguenti agli accordi di separazione consensuale tra coniugi i benefici fiscali di cui alla L. n. 74 del 1987, art. 19, notificò al sig. G.A. avviso diliquidazione per il recupero dell'imposta di registro e delle ulteriori imposte ipotecaria e catastale ritenute dovute, non considerando applicabile nella fattispecie il trattamento agevolato, essendo quest'ultimo, usufruibile, secondo l'Ufficio, solo per gli atti posti in essere in attuazione degli obblighi connessi all'affidamento dei figli, al loro mantenimento

ed a quello del coniuge, oltre al godimento della casa di famiglia.

Il contribuente impugnò l'avviso di liquidazione dinanzi alla CTP di Forlì, che accolse il ricorso.

Avverso la decisione di primo grado l'Ufficio propose appello dinanzi alla CTR dell'Emilia - Romagna, che con sentenza n. 88/01/09, depositata il 16 settembre 2009, rigettò il gravame.

Contro detta decisione l'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione, affidando il ricorso ad un solo motivo.

L'intimato non ha svolto difese.

La causa, già chiamata all'udienza del 9 settembre 2015, è stata rinviata a nuovo ruolo per consentirne la trattazione congiunta col giudizio R.G.N. 22809/10, relativo ad analogo ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria avverso altra sentenza dello stesso tenore resa dalla CTR dell'Emilia - Romagna nel contenzioso tra l'Agenzia delle Entrate e la sig.ra D.R., coniuge separata del G., quale coobbligata solidale.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo la ricorrente Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per "falsa applicazione della L. n. 74 del 1987, art. 19, e violazione dell'art. 8 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, dell'art. 159 c.c. e ss., e dell'art. 1100 c.c. e ss., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

L'Amministrazione ricorrente deduce l'erroneità in diritto della decisione impugnata, che ha ritenuto applicabile nella fattispecie in esame il regime di esenzione previsto dalla L. n. 74 del 1987, art. 19, considerando il trasferimento immobiliare in questione, per il quale l'avviso di liquidazione impugnato aveva disposto l'assoggettamento a tassazione ordinaria, come disposto in attuazione degli accordi di separazione consensuale tra i coniugi G.A. e D.R.; ciò senza considerare - circostanza questa pacifica in fatto - che l'acquisto da parte del G. della metà del terreno oggetto di trasferimento dalla moglie D.R. al prezzo convenuto di Euro 74.886,25 non era conseguenza dell'avvenuto scioglimento della comunione legale tra i coniugi, vigendo già tra questi il regime della separazione dei beni ed essendo stato acquistato il terreno dai coniugi nel 2000 ciascuno per Vi in regime dunque di comunione ordinaria; sicchè - conclude la ricorrente richiamando la pronuncia di questa Corte, Cass. civ. sez. 5<sup>a</sup> 3 dicembre 2001, n. 15231 - trattandosi di atto solo occasionalmente generato dalla separazione personale tra i coniugi, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice tributario, non può trovare applicazione nella fattispecie il regime di esenzione previsto dalla L. n. 74 del 1987, art. 19.

1.1. Ritiene la Corte che il ricorso debba essere disatteso, alla stregua delle considerazioni che seguono, che giustificano, a giudizio di questa Corte, un mutamento d'indirizzo rispetto al precedente richiamato dalla difesa erariale a sostegno del ricorso proposto, ciò non solo in virtù di una rivalutazione critica di talune argomentazioni ivi espresse, ma soprattutto alla stregua del mutato quadro normativo di riferimento che, nel contesto di un'evoluzione verosimilmente non ancora del tutto conclusa, ha fortemente valorizzato la centralità dell'accordo tra le parti nella definizione della crisi coniugale.

1.2. La citata Cass. n. 15231/2001 ha, come è noto, recepito, quanto alle conseguenze che se ne assumono derivanti in ambito tributario, la distinzione, che risale ad autorevole, per quanto ormai remoto indirizzo dottrinale, tra contenuto necessario ed eventuale degli accordi di separazione, nel primo dovendo ricomprendersi il consenso reciproco a vivere separati, l'affidamento dei figli, l'assegnazione della casa familiare in funzione del preminente interesse della prole e la previsione di assegno di mantenimento a carico di uno dei coniugi in favore dell'altro, ove ne ricorrano i presupposti.

Nel secondo vanno invece ricompresi i patti che trovino solo occasione nella separazione, costituiti da accordi patrimoniali del tutto autonomi che i coniugi concludono in relazione all'instaurazione di un regime di vita separata.

Detta distinzione, che si trova ribadita anche nella più recente giurisprudenza della 1<sup>a</sup> sezione civile di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass. 19 agosto 2015, n. 16909; Cass. 22 novembre 2007, n. 24321), è sostanzialmente finalizzata a distinguere tra i patti, riflettenti il contenuto necessario della separazione, che sono soggetti alla procedura di modifica o revoca, ex art. 156 c.c., u.c., e art. 710 c.p.c., e quelli viceversa che abbiano trovato solo occasione nella separazione, la cui efficacia tra le parti trova il proprio riferimento normativo nell'art. 1372 c.c..

La giurisprudenza della sezione tributaria di questa Corte, non solo nella succitata pronuncia, ma anche in altre successive decisioni volte a riconoscere l'applicabilità dell'esenzione di cui alla L. n. 74 del 1987, art. 19, "a tutti gli atti e convenzioni che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare sotto il controllo del giudice i loro rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale, ivi compresi gli accordi che

contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge", (cfr., tra le altre, Cass. 22 maggio 2002, n. 7493; Cass. 28 ottobre 2003, n. 16171) o anche in favore dei figli (più di recente cfr. Cass. 17 gennaio 2014, n. 860) ha pur sempre avuto modo di chiarire che "l'esenzione non opera quando si tratti di atti ed accordi che non siano finalizzati allo scioglimento della comunione tra coniugi conseguente alla separazione, ma siano soltanto occasionalmente generati dalla separazione" (così, testualmente, la citata Cass. n. 7493/2002).

In particolare la menzionata Cass. n. 15231/2001, che si riferiva al recupero a tassazione di atto dispositivo del trasferimento da un coniuge all'altro di quota nella misura del 20% della nuda proprietà di bene acquistato in precedenza dai coniugi in regime di separazione, nell'escludere nella fattispecie l'applicabilità dell'esenzione invocata dal contribuente L. n. 74 del 1987, ex art. 19, osservava che in parte qua l'accordo era solo occasionalmente generato dalla separazione tra i coniugi, senza integrarne il naturale contenuto patrimoniale. I coniugi, infatti - così motivava la citata sentenza - avrebbero potuto legittimamente mantenere il regime di comunione ordinario, pur se separati, in tal senso deponendo "l'esame del testo dell'art. 8 della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, che parla di attribuzione di beni già facenti parte di comunione tra i coniugi, con un richiamo evidentemente solo alla comunione caratterizzata dal rapporto coniugale tra le parti, di cui all'art. 159 c.c. e ss."

Se così non fosse, concludeva in tal senso la decisione richiamata dalla difesa erariale, "è intuitivo che atti di diversa natura si presterebbero facilmente ad intenti elusivi".

1.2.1. Entrambe le affermazioni, ove riferite al caso analogo qui all'esame del collegio, relativo ad atto dispositivo di quota del 50% - che la difesa dell'Amministrazione finanziaria qualifica tout court, senza, peraltro trascrivere il contenuto dell'atto dispositivo del diritto immobiliare, come scioglimento di comunione ordinaria nel quadro degli accordi di separazione di cui al verbale di udienza di comparizione dei coniugi all'udienza presidenziale del procedimento di separazione consensuale - non sembrano idonee a giustificare l'esclusione dell'applicazione dell'esenzione prevista dalla L. n. 74 del 1987, art. 19, nel testo conseguente alla declaratoria d'illegittimità costituzionale operata da Corte cost. 10 maggio 1999, n. 154, "nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi".

Si tratta di sentenza additiva pura che - ponendosi nel solco della precedente Corte cost. 15 aprile 1992, n. 176, espressamente richiamata, che aveva già dichiarato l'illegittimità della norma con riferimento alla mancata previsione dell'estensione dell'esenzione al solo provvedimento d'iscrizione d'ipoteca a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge separato - osservava che il profilo tributario non potesse ragionevolmente riflettere un momento di diversificazione tra il giudizio di divorzio e la procedura di separazione, "atteso che l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile, è con più accentuata evidenza presente nel giudizio di separazione".

La scelta operata dalla citata Cass. n. 15231/2001 di non ritenere sovrappositivi, sul piano dell'interpretazione letterale, la dizione di "atti stipulati in occasione della separazione e del divorzio" a quella di "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio", conseguente alla portata additiva della sentenza della Corte costituzionale n. 154/1999 al testo della L. n. 74 del 1987, art. 19, che porrebbe come limite all'accesso del trattamento di favore il nesso causale necessario dell'atto col procedimento, poggia peraltro su due argomenti che non possono ritenersi decisivi.

Il primo si pone, come si è visto, in relazione all'art. 8 (lett. f) della Tariffa, parte 1<sup>a</sup>, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, norma da intendersi non più applicabile proprio per effetto della citata Corte cost. n. 154/1999 (si ricordi anche la successiva declaratoria d'illegittimità costituzionale dell'art. 8, lett. b, della medesima Tariffa, parte 1<sup>a</sup>, ad opera della pronuncia della Corte costituzionale n. 202 depositata l'11 giugno 2003, nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 c.c., nell'ambito dei rapporti tra genitori e figli).

1.2.2. Il secondo è riferito alla possibile finalità elusiva di accordi estranei al contenuto essenziale della separazione, che trovino occasione d'inserimento nel relativo procedimento unicamente per il conseguimento di un indebito risparmio fiscale. Con riferimento a tale ultimo profilo, in generale deve osservarsi che se anche l'interpretazione di una disposizione di legge consenta scelte di strumenti attuativi di volontà delle parti potenzialmente tali da realizzare intenti elusivi, ciò non sembra motivo sufficiente perché essa venga necessariamente compiuta, essendo il fenomeno dell'emissione, la sua prevenzione e la sua repressione oggetto di specifica regolamentazione normativa, che oggi trova il suo fondamentale riferimento nella L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, quale introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1.

In particolare deve poi osservarsi, riguardo alla fattispecie oggetto della controversia qui sottoposta all'esame della Corte, che l'avviso di liquidazione così come riportato in ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, non contesta minimamente, sotto il profilo motivazionale, la finalità elusiva dell'atto, pacificamente

facente parte del quadro globale degli accordi di separazione quali convenuti tra i coniugi, ma giustifica la ripresa a tassazione unicamente in ragione dell'insussistenza di un rapporto di causalità necessaria con il procedimento di separazione medesimo.

1.3. Ciò che appare tuttavia di maggior rilievo nel senso di addivenire al superamento del precedente indirizzo è il mutato contesto normativo di riferimento.

E' noto come un ormai quasi ventennale orientamento dottrinale abbia sottoposto a serrata critica la distinzione tra accordi di separazione propriamente detti ed accordi stipulati "in occasione della separazione", affermando che anche gli accordi che prevedano, nel contesto di una separazione tra coniugi, atti comportanti trasferimenti patrimoniali dall'uno all'altro coniuge o in favore dei figli, debbano essere ricondotti nell'ambito delle "condizioni della separazione" di cui all'art. 711 c.p.c., comma 4, in considerazione del carattere di "negoziato globale" che la coppia in crisi attribuisce al momento della "liquidazione" del rapporto coniugale, attribuendo quindi a detti accordi la qualificazione di contratti tipici, denominati "contratti della crisi coniugale", la cui causa è proprio quella di definire in modo non contenzioso e tendenzialmente definitivo la crisi.

La tesi innanzi ricordata trae certamente nuova linfa in un contesto normativo che - quantunque in modo non sempre consapevole e soprattutto coerente - ha certamente attribuito all'elemento del consenso tra i coniugi il ruolo centrale nella definizione della crisi coniugale.

Non è questa la sede per un'approfondita disamina delle tappe attraverso le quali è stato scandito detto percorso, che culmina certamente nelle disposizioni del D.L. 12 settembre 2014, n. 132, artt. 6 e 12, convertito con modificazioni, nella L. 10 novembre 2014, n. 162, che hanno, rispettivamente, esteso il procedimento di negoziazione assistita da avvocati alla separazione consensuale, al divorzio ed alla modifica delle condizioni di separazione e di divorzio (art. 6) e previsto che i coniugi possono concludere, innanzi al Sindaco, quale Ufficiale dello stato civile... un accordo di separazione personale, di divorzio o di modifica delle condizioni di separazione e di divorzio (art. 12), i quali, ad ogni effetto di legge, "tengono luogo dei provvedimenti giudiziali che definiscono i corrispondenti procedimenti" e nelle disposizioni sul c.d. divorzio breve di cui alla L. 6 maggio 2015, n. 55, che: ha (art. 1) drasticamente ridotto il tempo d'ininterrotta separazione consensuale richiesto per poter richiedere il divorzio a dodici mesi dall'udienza di comparizione dei coniugi dinanzi al Presidente del Tribunale in caso di separazione giudiziale ed in sei mesi in caso di separazione consensuale, anche quando il giudizio contenzioso si sia trasformato in consensuale, sia che essa sia avvenuta per mezzo di negoziazione assistita o di accordo di separazione perfezionato avanti al sindaco quale ufficiale dello stato civile; previsto (art. 2) lo scioglimento della comunione legale tra i coniugi nel momento in

cui il provvedimento presidenziale autorizza i coniugi a vivere separati o alla data di sottoscrizione del processo verbale dell'udienza di comparizione dei coniugi dinanzi al Presidente nel procedimento di separazione consensuale, purché ad esso sia seguito il decreto di omologazione; disposto (art. 3) l'immediata applicabilità delle nuove disposizioni ai procedimenti di separazione già pendenti alla data di entrata in vigore della legge citata.

Senza che in questa sede ci si possa soffermare sull'effettiva portata di disposizioni, quali ad esempio il terzo periodo del citato D.L. n. 132 del 2014, art. 12, comma 3, quale convertito dalla L. n. 162 del 2014, secondo il quale l'accordo stipulato dalle parti dinanzi al Sindaco, quale Ufficiale dello stato civile, "non può contenere patti di trasferimento patrimoniale", è sufficiente osservare come le nuove disposizioni, drasticamente riducendo l'intervento dell'organo giurisdizionale in procedimenti tradizionalmente segnati da vasta area di diritti indisponibili legati allo status coniugale ed alla tutela della prole minore, abbiano, nel quadro d'interventi definiti di "degiurisdizionalizzazione", di fatto attribuito al consenso tra i coniugi un valore ben più pregnante rispetto a quello che, anche a seguito dell'introduzione del divorzio a domanda congiunta delle parti, aveva pur sempre indotto unanimemente dottrina e giurisprudenza ad escludere che nel nostro ordinamento giuridico potesse avere cittadinanza il c.d.

divorzio consensuale.

Quanto sopra, nei limiti propri della presente decisione, induce questa Corte a ritenere che, nel mutato contesto normativo di riferimento, debba riconoscersi il carattere di negoziazione globale a tutti gli accordi di separazione che, anche attraverso la previsione di trasferimenti mobiliari o immobiliari, siano volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniugale, destinata a sfociare, di lì a breve, nella cessazione degli effetti civili del matrimonio concordatario o nello scioglimento del matrimonio civile, cioè in un divorzio non solo prefigurato, ma voluto dalle parti, in presenza delle necessarie condizioni di legge (per quanto qui rileva, il decorso del termine richiesto di separazione legale ininterrotta).

In tale contesto non sembra, infatti, potersi più ragionevolmente negare - quale che sia la forma che i negozi concretamente vengano ad assumere - che detti negozi siano da intendersi quali "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio", che, come tali possono usufruire dell'esenzione di cui alla L. n. 74 del 1987, art. 19, nel testo conseguente

---

alla pronuncia n. 154/1999 della Corte costituzionale, salvo che l'Amministrazione contesti e provi, secondo l'onere probatorio cedente a suo carico, la finalità elusiva degli atti medesimi.

1.4. Infine, va dato atto che, nel ribadire l'applicabilità dell'esenzione di cui alla L. n. 74 del 1987, art. 19, come modificato per effetto delle succitate sentenze della Corte costituzionale, per quanto qui rileva, a "tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi" ai procedimenti di separazione e divorzio, anche a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, con la circolare n. 2/2014 (pagg. 62 - 63) la stessa Agenzia delle Entrate, richiamando i precedenti documenti di prassi in materia (circolare n. 27/2012, pag. 10, e circolare n. 18/2013, pagg. 38-41), non opera alcuna distinzione al riguardo tra accordi, comportanti trasferimenti immobiliari, integranti il contenuto essenziale della separazione ed accordi analoghi tra i coniugi stipulati in occasione della separazione.

Il ricorso va pertanto rigettato.

2. Nulla va statuito in ordine alle spese di lite, non avendo l'intimato svolto difese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 gennaio 2016.

Depositato in Cancelleria il 17 febbraio 2016

## Corte di Cassazione, Sez. VI - 5, ordinanza n.1922 del 2 febbraio 2016

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -

Dott. CARACCILOLO Giuseppe - Consigliere -

Dott. CIGNA Mario - Consigliere -

Dott. COSENTINO Antonello - rel. Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 9815-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

e contro

C.S., EQUITALIA SUD SPA (OMISSIS);

- intimati -

avverso la sentenza n. 597/01/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di ROMA del 02/07/2013, depositata il 08/10/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'08/10/2015 dal Consigliere Relatore Dott. ANTONELLO COSENTINO.

### Svolgimento del processo - Motivi della decisione

rilevato che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in Cancelleria la relazione di seguito integralmente trascritta:  
L'Agenzia delle entrate ricorre contro il sig. C.S. e nei confronti di Equitalia Sud il per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha annullato una cartella di pagamento emessa per omesso pagamento del canone televisivo per gli anni dal 2002 al 2007.

Secondo la Commissione Tributaria Regionale il canone non sarebbe stato dovuto perchè nel 2002 il contribuente aveva richiesto l'oscuramento delle reti Rai e nel 2008 aveva dichiarato l'inutilizzo dell'apparecchio televisivo del detenuto perchè rotto. Assume al riguardo il giudice territoriale che le argomentazioni del contribuente non sarebbero state contestate in maniera specifica e puntuale dalle controparti cosicchè si dovrebbe presumere la relativa fondatezza "quantomeno in applicazione del principio di non contestazione, previsto dall'art. 115 c.p.c."

Con l'unico motivo di impugnazione la ricorrente denuncia la falsa applicazione del R.D.L. n. 246 del 1938, artt. 1, 10 e 12, nonchè dell'art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c. in cui il giudice territoriale sarebbe incorso assumendo la fondatezza delle tesi del contribuente secondo cui la richiesta di oscuramento dei canali Rai farebbe venir meno l'obbligo di pagamento del canone radiotelevisivo sul rilievo della non contestazione di tale tesi da parte dell'Agenzia delle entrate e della gente della riscossione.

Nè il contribuente, nè Equitalia Sud si sono costituiti in questa sede.

Il ricorso appare fondato in quanto l'assunto su cui si fonda la decisione della sentenza gravata - vale a dire che le argomentazioni del contribuente dovrebbero presumersi fondate perchè non contestate da parte degli interpellati - viola il disposto dell'art. 115 c.p.c..

Tale ultima disposizione, infatti, riferisce l'onere di contestazione alle allegazioni di fatto e non alle prospettazioni in diritto della controparte.

Sotto altro aspetto, la sentenza gravata si pone in contrasto con la disciplina del canone radiotelevisivo dettata dal R.D.L. n. 246 del 1938 (il quale, come le Sezioni Unite di questa Corte hanno precisato nella sentenza n. 24010/07, non trova la sua ragione nell'esistenza di uno specifico rapporto contrattuale che leghi il contribuente all'Ente, la Rai, che gestisce il servizio pubblico radiotelevisivo, ma costituisce una prestazione tributaria fondata sulla legge e non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio);

la richiesta di oscuramento dei canali Rai, infatti, non rientra nel novero dei fatti estintivi dell'obbligo di pagamento del canone previsti dall'art. 10 di tale R.D.L..

Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale che si atterrà al principio di diritto che la richiesta di oscuramento dei canali Rai non estingue l'obbligo di pagamento del canone radiotelevisivo.

Che nè la contribuente, nè Equitalia Sud si sono costituiti in questa sede; che la relazione è stata notificata alla ricorrente; che non sono state depositate memorie difensive;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide gli argomenti esposti nella relazione;

che, pertanto, il ricorso va accolto e la sentenza gravata va cassata con rinvio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza gravata e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che regolerà anche le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 8 ottobre 2015.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2016

