

#22.2016



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Tributi locali e qualità dei servizi: un abisso da colmare
- › Legge n. 112 del 22 giugno 2016, detta del “dopo di noi”: alcune considerazioni
- › La tassazione della stabile organizzazione estera nel 2016
- › Luogo di notificazione del ricorso per cassazione
- › I requisiti richiesti per l'annullamento degli atti in autotutela
- › Prova dell'elusività e valutazione della contestazione in sede di giudizio
- › Indagini finanziarie: saltano tutte le presunzioni a carico dei professionisti



#22.2016

Approfondimento online - Anno 2

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 o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542

E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le news
gratuitamente per sempre!

Collegati su 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

Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A
CANONE
ZERO**

**PRINCIPALI
OPERAZIONI
GRATUITE**

**PRELIEVO
DA TUTTI GLI
SPORTELLI
AUTOMATICI
GRATIS**

MASSIMO DORIS
Amministratore Delegato
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su bancamediolanum.it

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

Messaggio pubblicitario. Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito bancamediolanum.it e presso i Family Banker®



Tributi locali e qualità dei servizi: un abisso da colmare

di Domenico Calvelli

....02

Approfondimento

Legge n. 112 del 22 giugno 2016, detta del “dopo di noi”: alcune considerazioni

....05

di Luca Mariotti e Laura Bartoli

La tassazione della stabile organizzazione estera nel 2016

....13

di Paolo Soro

Luogo di notificazione del ricorso per cassazione

....17

di Maurizio Villani

I requisiti richiesti per l'annullamento degli atti in autotutela

....20

di Patrik Angelone

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Prova dell'elusività e valutazione della contestazione in sede di giudizio 27

(Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 16675 del 9 agosto 2016)


commento di Diletta Mazzoni


Indagini finanziarie: saltano tutte le presunzioni a carico dei professionisti 34

(Corte di Cassazione, Sezione V Civile Sentenza n.16440 del 5 agosto 2016)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 16675 del 9 agosto 2016 41

 Corte di Cassazione, Sezione V Civile Sentenza n.16440 del 5 agosto 2016 45

D&O - RC Consiglio di Amministrazione

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

In un mutato scenario, che vede il Professionista sempre più coinvolto e chiamato a rispondere anche con il proprio patrimonio soprattutto nel caso svolga anche le seguenti attività:

- ✓ **Sindaco o Revisore Contabile Interno di Società**
- ✓ **Amministratore Unico di Società**
- ✓ **Legale Rappresentante e Tutore** in caso di Morte o Incapacità ed insolvenza di uno dei Soggetti Assicurati
- ✓ **Membro del Consiglio di Amministrazione**
- ✓ **Membro dell'Organismo di Vigilanza**
- ✓ **Membro del Consiglio di Gestione**
- ✓ **Membro del Consiglio di Sorveglianza**
- ✓ **Membro del Comitato di Controllo sulla Gestione**

E' opportuno valutare attentamente se garantire il rischio con la propria copertura **RC Professionale** o se sia meglio **tutelarsi adeguatamente consigliando all'Azienda una copertura**

D&O (RC Amministratori ed altri Esponenti Aziendali , compreso Collegio Sindacale ed ODV).

Ci permettiamo di mettere in evidenza le principali differenze di garanzie prestate dalle due Coperture fermo restando che la copertura D&O è studiata specificatamente per queste tipologie di incarichi, mentre le estensioni sulla polizza RC Professionale sono molto spesso limitate e carenti.

Copertura D&O	Copertura RC Professionale
Contraente: L'Azienda	Contraente: Il Libero Professionista
Assicurato: un panel di assicurati (passati, presenti e futuri) comprendente anche le attività sopra menzionate che spesso coinvolgono i liberi professionisti	Assicurato: il Libero Professionista
Retroattività : illimitata (sempre)	Retroattività : da valutare di volta in volta
Franchigia: non operante	Franchigia: € 5.000 per l'attività sopra riportate
Postuma automatica: 5 anni	Postuma: non operante
Responsabilità di notifica di atti/fatti, circostanze o sinistri: l'Assicurato e/o la Contraente	Responsabilità di notifica di atti/fatti, circostanze o sinistri: Il Libero Professionista
Pagamento del premio: a carico dell'Azienda	Pagamento del Premio: a carico del Libero Professionista

Il contratto sopra descritto, è l'UNICO a garantire la carica di AMMINISTRATORE UNICO di Società , rischio non garantito dalla maggior parte delle Polizze RC Professionali .

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
email:rischispeciali@filippibroker.it

Il Punto

Tributi locali e qualità dei servizi: un abisso da colmare

di Domenico Calvelli**



Alcuni interessanti interventi sui media, in un mese di riposo, possono, senza fatica e senza tema di smentita, essere posti tra loro in relazione e sui quali vale forse la pena di riflettere.

Ai primi di agosto un articolo di Carlo Lottieri su *Il Giornale*¹ rilancia il tema del federalismo fiscale sul presupposto che *“avvicinare gli oneri delle imposte e i benefici dei servizi è fondamentale se si vuole diminuire la tassazione su imprese e famiglie, migliorare il funzionamento degli apparati pubblici, ridurre le uscite”*. Nell’articolo non s’ignora, infatti, che *“quando si parla di federalismo, specie in rapporto ai temi del fisco e della spesa pubblica, si evoca qualcosa che purtroppo in questi anni non abbiamo mai avuto. Gli enti locali continuano a essere all’origine di sprechi e malaffare perché un federalismo degno di questo nome, da noi, non si sa cosa sia”*.

Il predetto contributo viene fatto oggetto il 22 di agosto di una replica da parte di Giorgio Spaziani Testa, Presidente di Confedilizia, che sul blog *Leoniblog* - nel quale usualmente compaiono i pregevoli interventi di Oscar Giannino - critica aspramente l’imposizione di carattere patrimoniale che si è sviluppata negli anni più recenti a carico dei proprietari di immobili. Per il Presidente di Confedilizia un’imposizione locale moderna dovrebbe invece fondarsi sul collegamento con il territorio e quindi con i servizi forniti dall’ente locale al cittadino-contribuente. Dovrebbe esservi, come diceva la legge delega sul federalismo fiscale del 2009, una *“correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa”*. E una vera tassa sui servizi dovrebbe avere due caratteristiche essenziali: 1) realizzare un effettivo, e controllabile, collegamento fra tributo versato dal contribuente e quantità e qualità dei servizi ricevuti dallo stesso contribuente; 2) essere a carico del fruitore di tali servizi e quindi – nel caso dell’imposizione fondata sugli immobili – non già del proprietario del bene in quanto tale, bensì dell’utente dello stesso, e cioè di chi lo occupa (in caso di locazione, dunque, dell’inquilino), come avviene, ad esempio, con la *Council tax* britannica”.

Sempre il 22 di agosto su *Repubblica*² vengono riportati i risultati di uno studio di Confartigianato in cui si analizza il costo e la qualità dei servizi forniti a livello locale dagli enti pubblici o dalle società a essi collegate. Lo studio documenta che tra l’aprile 2011 e l’aprile 2016 le tariffe dei servizi pubblici locali (fornitura acqua, raccolta rifiuti, trasporti pubblici) sono aumentate del 22%, contro un’inflazione ridotta al minimo, salita in cinque anni solo del 4,9%. Nel resto dell’Eurozona le tariffe sono salite della metà nel periodo considerato, in media dell’11,4%,

1 *“Federalismo fiscale idea da riscoprire”*, Il Giornale, 3 agosto 2016.

2 Rosaria Amato, *“Acqua, bus e rifiuti aumenti alle stelle e servizi scadenti. Ultimi in Europa”* Repubblica, 22 agosto 2016.

** - Presidente ODCEC Biella e direttore de Ilcommerci@lista e de L'avvoc@to

cioè circa la metà del nostro dato nazionale.

Dal lato qualitativo, poi, la situazione è scoraggiante. Solo il 39% degli italiani si dichiara soddisfatto della qualità dei servizi pubblici, mentre la media europea si attesta al 61%. Detta media non considera solo i 28 Paesi Ue ma anche Turchia, Islanda, Norvegia e Svizzera: ebbene l'Italia riesce ad essere ultima comunque, preceduta anche da Slovacchia e Grecia dove i cittadini soddisfatti sono il 45%.

Riepilogando quindi le imposte locali hanno avuto aumenti vertiginosi, le tariffe dei servizi pure, mentre la qualità dei servizi nel nostro paese è nettamente percepita come pessima. Ciò anche in termini comparativi con il resto dell'Eurozona.

Ci si aspetterebbe forse una patrimonializzazione di un tale *gap* evidente tra entrate monetarie (sicuramente ingenti) e costi di produzione dei servizi, presumibilmente ridotti considerato il loro scarso livello.

Invece sappiamo³ che il debito del Comune di Roma ha superato i 12 miliardi di euro, mentre grave, anche se in modo minore, appare la situazione dell'indebitamento di città importanti come Milano e Torino.

Ancora il Sole 24 e ancora in data 22 agosto⁴ ci fornisce poi una panoramica sconcertante della situazione finanziaria delle Regioni italiane, come risultante dai rendiconti esaminati dalla Corte dei Conti, riferiti agli ultimi esercizi approvati. Ebbene il totale dell'indebitamento del sistema Regioni ammonta a 33 miliardi di euro. Spicca anche in questo caso la regione Lazio con il dato "corretto" dalla Corte dei Conti di 10,9 miliardi - contro i 2,9 miliardi indicati dalla Regione stessa - seguita con breve distacco dal Piemonte e dalla Sicilia.

Come concludere questo insieme di considerazioni? Con il rilevare che esse assolutamente convergono sulla ahimè comune incapacità gestionale di molti dei nostri amministratori locali. Incapacità che per un qualunque imprenditore si tradurrebbe quantomeno in un dissesto patrimoniale (leggi fallimento) con riflessi sui propri *asset* - e dunque direttamente o indirettamente sul proprio patrimonio personale - e che invece nel caso della gestione della cosa pubblica non tange minimamente il (cattivo) gestore. Senza considerare che, qualora nel caso delle imprese private si ravvisino anomale cointeressenze tra patrimonio (privato) amministrato e interessi personali è pressoché automatico il vaglio dei fatti dal lato penale, mentre la casistica che riguarda, sotto questo profilo, l'amministratore pubblico è molto limitata e considera ormai solo situazioni eclatanti.

Ma non si può combattere in eterno questo ingordo Leviatano fatto di favori, consensi, compensi, spesa improduttiva, interessi collegati, poltrone e altro ancora con la semplice responsabilità politica. Occorre un controllo serio, non formale, pragmatico e non limitato al voto.

Per questo va sollecitato un intervento legislativo. Lo schema può essere quello già noto e già oggetto di una proposta di legge del 2012 della cosiddetta "*Agenzia delle Uscite*", un organo cioè preposto al controllo delle spese pubbliche sotto il profilo sostanziale e di opportunità. Ma a parte il nome andrebbe istituita una figura con competenze per i controlli, adeguate dota-

3 Fonte: Il Sole 24 Ore 6 aprile 2016.

4 Gianni Trovati, "*Nei bilanci delle Regioni un «rosso» da 33 miliardi*", Il Sole 24 Ore 22 agosto 2016.

zioni di personale, obbligo di raccolta delle segnalazioni di qualunque cittadino - mai anonime poiché nella delazione si nasconde l'infamia - e reali poteri coercitivi e di intervento, pur con tutte le garanzie di legge per chi deve amministrare, senza timore di una caccia alle streghe, ma con correttezza e responsabilità, la cosa pubblica.

Spesso si riporta la notizia secondo la quale l'unione europea vorrebbe una maggiore tassazione sui patrimoni (immobiliari e non) e una minore imposizione sul lavoro e sulle imprese; peccato che in Italia la patrimoniale, di fatto e di diritto, esista già da molti anni e che la coperta sia ormai corta. Unica leva, ma difficile farlo capire a certi politici, resta la spesa pubblica - di qualità, e inferiore a quella, mostruosa, cui tutti siamo ormai ahimè avvezzi.



Legge n. 112 del 22 giugno 2016, detta del “dopo di noi”: alcune considerazioni

di Laura Bartoli

Avvocato

e Luca Mariotti

Dottore commercialista

In ossequio ai principi costituzionali e ai trattati internazionali - in particolare la Convenzione delle Nazioni Unite sui diritti delle persone con disabilità del 2006 - la Legge n. 112 del 22 giugno 2016¹ è volta a favorire il benessere, la piena inclusione sociale e l'autonomia delle persone con disabilità. Essa disciplina le misure di assistenza, cura e protezione delle persone con disabilità grave, non determinata dal naturale invecchiamento o da patologie connesse alla senilità, i cui genitori non siano in grado di fornire l'adeguato sostegno familiare, o, in vista del venir meno di detto sostegno, attraverso la progressiva presa in carico di una data persona già durante la vita dei genitori.

Le misure, volte anche ad evitare l'istituzionalizzazione, sono integrate, con il coinvolgimento dei soggetti interessati, nel progetto individuale di cui all'articolo 14 della Legge 328/2000, pre-

disposto dai Comuni, di concerto con le aziende sanitarie competenti.

Lo stato di disabilità grave, di cui all'art. 3 comma 3 della Legge 5 febbraio 1992, n. 104, è accertato con le modalità indicate all'art. 4 di detta legge.

Di rilievo sono le previsioni attinenti alle erogazioni da parte di soggetti privati, alla stipula di polizze di assicurazione e alla costituzione di *trust*, di vincoli di destinazione di cui all'articolo 2645 *ter* Cod. Civ. e di fondi speciali, composti da beni sottoposti a vincolo di destinazione e disciplinati con contratto di affidamento fiduciario, anche a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In tutto ciò un ruolo tutt'altro che secondario gioca la variabile tributaria.

1 In G.U. 24 giugno 2016, n.146.

L'aspetto economico pubblico. Il "fondo"

Nello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali è istituito il Fondo per l'assistenza alle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare. La dotazione del Fondo è determinata in 90 milioni di euro per l'anno 2016, in 38,3 milioni di euro per il 2017 e in 56,1 milioni di euro annui, a decorrere dal 2018.

Occorrerà un decreto attuativo del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della Legge in commento, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro della salute, per le richieste di accesso alle prestazioni del Fondo, che saranno soggette ai criteri e ai programmi di erogazione e controllo da parte delle Regioni.

L'articolo 4 della Legge descrive le finalità del Fondo enunciando, in estrema sintesi, lo stimolo ai programmi di intervento volti a favorire percorsi di deistituzionalizzazione e di supporto alla domiciliazione in abitazioni o gruppi-appartamento; la realizzazione di interventi per la permanenza temporanea in una soluzione abitativa extra familiare per far fronte ad eventuali situazioni di emergenza; interventi innovativi di residenza per le persone con disabilità grave; lo sviluppo, ai predetti fini, dei programmi di accrescimento della consapevolezza, della abilitazione e delle competenze per la gestione della vita quotidiana e per il raggiungimento del maggior livello di autonomia possibile di disabili gravi.

Vengono (per la verità in modo estremamente generico) previste le "possibilità" di partecipazione a tali programmi, per la parte finanziaria, di Regioni, di Comuni e di enti del terzo settore, nonché di altri soggetti di diritto privato con comprovata esperienza nel settore dell'assistenza alle persone con disabilità e alle famiglie che si associano per le finalità di cui all'articolo 1 della Legge.

Il che non convince del tutto: si richiedono condizioni stringenti per poter finanziare. Ciò è illogico, posto che le risorse per le finalità che la Legge persegue sono una vera e propria manna dal cielo. Il timore è che si consegna un elemento di discrezione in mano agli enti locali che potranno così scegliere i soggetti finanziabili: non le persone con disabilità, ma gli enti e le associazioni prescelte.

Gli strumenti giuridici del "dopo di noi" e le norme specifiche

Gli ultimi cinque articoli della Legge, composta in tutto da dieci, affrontano le tematiche di maggior rilievo sotto il profilo dell'operare dei privati. Vengono infatti descritte le opzioni consentite a genitori, parenti o semplici soggetti interessati alle condizioni di vita, nell'immediato e soprattutto in prospettiva, delle persone con disabilità grave.

Le posizioni soggettive da destinare a tale scopo possono essere:

1. "conferite" in *trust*;
2. gravate da vincoli di destinazione di cui all'articolo 2645-ter del Codice Civile;
3. destinate a fondi speciali di cui al comma 3 dell'articolo 1 della Legge, composti di beni sottoposti a vincolo di destinazione e disciplinati con contratto di affidamento fiduciario.

Il tutto in esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni.

Le esenzioni e le agevolazioni sono ammesse a condizione che il *trust*, i fondi e i vincoli di destinazione perseguano, come finalità esclusiva, l'inclusione sociale, la cura e l'assistenza delle persone con disabilità grave, in favore delle quali sono istituiti. La suddetta finalità deve essere espressamente indicata nell'atto istitutivo di *trust*, nel regolamento dei fondi speciali

e nell'atto istitutivo del vincolo di destinazione.

L'atto istitutivo di *trust*, il contratto di affidamento fiduciario che disciplina i fondi speciali di cui al comma 3 dell'art. 1 della Legge e la costituzione del vincolo di destinazione di cui all'art. 2645-ter Cod. Civ. devono avere, inoltre, i seguenti requisiti:

- ✓ stipula per atto pubblico;
- ✓ siano identificati in modo univoco i soggetti coinvolti ed i rispettivi ruoli; siano descritti i bisogni del disabile beneficiario; siano indicate le attività assistenziali necessarie a garantire la sua cura e la soddisfazione dei suoi bisogni, così da ridurre il rischio di istituzionalizzazione;
- ✓ siano individuati gli obblighi del *trustee*, del gestore o del fiduciario;
- ✓ gli esclusivi beneficiari del negozio siano disabili gravi (come definiti dall'art. 3 della L. n. 104 del 1992);
- ✓ i beni siano destinati al perseguimento delle finalità assistenziali oggetto del negozio giuridico;
- ✓ sia individuato un soggetto preposto al controllo del corretto adempimento delle obbligazioni in capo al *trustee*, al gestore o al fiduciario;
- ✓ il termine finale del *trust*, del vincolo di destinazione o del fondo speciale sia identificato nella data di decesso del disabile e sia definita la destinazione del patrimonio residuo.

Le norme sulle imposte ipotecarie e catastali (pure ampiamente agevolate) sono scritte in modo non del tutto organico, visto il loro inserimento in altra parte del testo normativo, rispetto alle regole predette sull'esenzione dal tributo di successione e donazione. Infatti, il comma 4 dell'articolo 6 si occupa del caso di premorienza del beneficiario rispetto ai sogget-

ti che hanno istituito il *trust*, o stipulato i fondi speciali, o costituito il vincolo di destinazione di cui all'articolo 2645-ter del Codice Civile. E la norma, molto sensatamente, prevede che i trasferimenti a ritroso godano delle medesime esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui si è già detto per gli atti istitutivi, aggiungendo però che "*le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa*".

Il corollario al comma appena citato si trova al comma successivo ove, invece, è stabilito che il passaggio del patrimonio conferito a soggetti terzi segua le normali regole di tassazione successoria e dei tributi connessi alle formalità immobiliari.

A questo punto il comma 6 chiarisce quello che fin qui non era precisato. Cioè che ai trasferimenti di beni e diritti in favore di *trust*, di fondi speciali o di vincoli di destinazione, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Questa esenzione è dunque generalizzata per gli istituti previsti e si somma a quella del tributo successorio e di donazione.

C'è poi l'esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli atti connessi agli istituti giuridici di cui sopra.

E' anche prevista la possibilità, da parte dei Comuni, di stabilire, per gli immobili conferiti, delle aliquote ridotte, delle franchigie o delle esenzioni ai fini dell'imposta municipale.

Alle erogazioni liberali, alle donazioni e agli altri atti a titolo gratuito effettuati dai privati "in favore" di *trust* ovvero dei fondi speciali si applicano le agevolazioni di cui alla n. 80/2005 e i limiti ivi indicati sono elevati, rispettivamente, al 20 per cento del reddito complessivo dichiarato e a 100.000 euro.

Non tutte queste agevolazioni fiscali vanno a regime subito: quelle sui trasferimenti e sui bolli si applicheranno dal 2017. Quelle sulle detrazioni per le successioni e donazioni dal periodo d'imposta 2016.

Restano ulteriori norme attuative da emanarsi nei sessanta giorni dall'entrata in vigore della Legge.

Gli istituti utilizzabili

In questo contesto pare di poter dire che il *trust* sia, tra gli istituti giuridici previsti per dare attuazione alle finalità della Legge, quello più idoneo. Più idoneo quantomeno a convogliare le aspettative, le aspirazioni e i programmi di chi voglia provvedere alle necessità delle persone gravemente disabili per il futuro. Spingendo tale concetto di futuro, e quindi il relativo orizzonte temporale, anche dopo la propria vita o, quantomeno, dopo la propria esistenza attiva.

E il *trust* è sicuramente un istituto che, nascendo nel contesto di normative improntate alla *Common Law* e introdotto formalmente in Italia dal 1° gennaio 1992 a seguito della ratifica della Convenzione dell'Aja, si sposa perfettamente con le più ampie e disparate necessità e decisioni del disponente.

Anzi, fra quelli indicati dalla Legge è, ad avviso di chi scrive, quello più duttile.

Molto schematicamente, gli elementi fondanti il *trust* sono:

- il disponente: colui che da vita al *trust*;
- il *trustee*: chi, diventando proprietario dei beni in *trust*, nel rispetto delle finalità del *trust*, ha il compito di gestirli e di impiegarne i frutti in favore dei beneficiari del reddito e di destinarli ai beneficiari finali, al termine di durata del *trust*;
- un compito, attribuito dal disponente al *trustee*, in favore dei beneficiari o per il conseguimento di uno scopo;
- un fondo, vincolato all'attuazione del suddetto compito.

Figura eventuale - ma obbligatoria per la Legge che qui si commenta - è il "guardiano": colui che controlla l'operato del *trustee*, dandogli pareri ed esprimendo consensi, secondo quanto disciplinato nell'atto istitutivo di *trust*.

Con atti *inter vivos* o *mortis causa* il disponente (ma anche un terzo) compie uno o più negozi dispositivi in favore del *trustee*. Il *trustee* riceve così le posizioni soggettive delle quali si avvale per svolgere il compito affidatogli dal disponente; nel caso di specie la cura e la assistenza del disabile grave, secondo quanto prescritto dalla Legge in commento.

Il fondo in *trust*:

- a) non entra a far parte del patrimonio personale del *trustee* ed è vincolato alla realizzazione delle finalità del *trust*. Si parla al riguardo di "segregazione";
- b) anche se, per ipotesi, costituito da un solo bene, è un patrimonio e la segregazione si estende ad ogni suo incremento o modifica. La variazione delle sue componenti è un evento normale, che caratterizza il *trust*, rendendolo molto duttile.

Quando viene meno il *trustee*, per morte, sopravvenuta incapacità, decadenza, rinuncia o revoca, il fondo in *trust* è trasferito ad un nuovo *trustee*, individuato secondo le disposizioni dell'atto istitutivo, o in mancanza, per provvedimento del giudice.

Con il **vincolo di destinazione** di cui all'art. 2645-ter Cod. Civ. ("*trascrizione di destinazione per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a Pubbliche amministrazioni e persone fisiche*") un soggetto, detto disponente, vincola tutti o parte dei propri beni per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela, riguardanti uno o più beneficiari determinati, a favore dei quali detti beni e i relativi frutti devono essere impiegati.

L'art. 2645-ter Cod. Civ. è vago. Nel tentativo di interpretarlo, la dottrina più autorevole ha

distinto un momento istitutivo, attinente alla creazione del vincolo di destinazione, ed un momento dispositivo, a seguito del quale il disponente, o diventa “*proprietario vincolato dei beni*” (negoziio autodichiarato) o ne attribuisce la proprietà vincolata ad un terzo gestore.

E’ pacifico che il negozio di destinazione sia fonte di un vincolo opponibile, del quale profitta il beneficiario. Si discute però se detto vincolo abbia natura reale o obbligatoria. Ad avviso di scrive, *ex art. 2465-ter* Cod. Civ. all’esito della trascrizione del vincolo, il beneficiario è titolare, nei confronti del gestore, di un peculiare diritto di credito, opponibile ai terzi.

L’art. 2645-*ter* Cod. Civ. precisa che oggetto di vincolo di destinazione possono essere beni immobili e beni mobili registrati. Successivamente la norma sancisce che sono oggetto del fondo destinato anche i frutti di detti beni. E’ discusso se possano o meno costituire oggetto della destinazione anche beni e diritti diversi da quelli espressamente previsti all’art. 2465-*ter* Cod. Civ. I fautori della tesi restrittiva si basano essenzialmente sul fatto che l’articolo in questione non prevede solo la trascrivibilità del negozio di destinazione, ma ne da la nozione e ne descrive gli effetti. Da ciò deriverebbe la sua natura di norma sostanziale e non solo disciplinante la trascrizione.

Se si aderisce a questa tesi, secondo noi condivisibile, si comprende immediatamente come detto negozio sia assai più limitato del *trust*. E’ infatti indiscutibile che possa costituire oggetto di *trust* qualunque bene suscettibile di valutazione economica; tema questo di grande rilievo pratico, posto che oggi, spesso, gran parte di un patrimonio è costituito da valori mobiliari.

Ed ancora: se il bene immobile (o mobile registrato), oggetto del negozio di destinazione, viene venduto per un dato corrispettivo in denaro, detta somma non pare beneficiare del vincolo in questione; potrebbe dunque, in ipotesi, essere anche aggredibile da creditori per debiti estranei al fine della destinazione. L’importo dovrà

dunque essere reimpiegato dal gestore per l’acquisto di un bene idoneo ad essere a propria volta oggetto del vincolo di destinazione (cioè un bene immobile o un bene mobile registrato). Stesso dicasi, qualora il bene oggetto di vincolo di destinazione fosse, per ipotesi, incendiato, per l’indennizzo ricevuto dal gestore a seguito di attivazione della relativa polizza assicurativa.

Nel *trust*, invece, al bene venduto si sostituisce il suo corrispettivo (o l’indennizzo, nell’esempio di cui sopra), senza che venga meno la segregazione.

Ai sensi dell’art. 2645-*ter* Cod. Civ., una volta effettuata la trascrizione, i beni conferiti e i loro frutti possono essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione e possono costituire oggetto di esecuzione, salvo quanto previsto dall’articolo 2915, primo comma Cod. Civ, solo per debiti contratti a tale scopo.

Un elemento da rimarcare in questo istituto è la figura del “gestore”. Nella normalità di funzionamento del vincolo detta figura non è obbligatoria; lo è invece per la Legge in commento, che richiede anche l’individuazione de gli obblighi di detto soggetto *ex art. 6* comma 3 lettera c).

Quanto alle imposte l’articolo 2 D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 comma 47 ha fissato la correlazione tra costituzione del vincolo ed obbligazione tributaria. Le esenzioni quindi, rispettando le condizioni della Legge, operano da subito.

Il **contratto di affidamento fiduciario** è una nuova tipologia contrattuale emersa da alcune autorevoli elaborazioni dottrinali e che ha, da poco, ricevuto anche l’avallo della giurisprudenza.

Tramite il contratto di affidamento fiduciario il cosiddetto “affidante” assegna al cosiddetto “affidatario” determinate posizioni soggettive (beni mobili o immobili) affinché quest’ultimo le gestisca a vantaggio dei cosiddetti “beneficiari”, in attuazione di un programma “destinatorio”, che l’affidatario è tenuto a rispettare e attuare.

Per alcuni si potrebbe configurare come una alternativa al *trust* e agli atti di destinazione; certo è che offre un meccanismo di segregazione e di tutela del patrimonio.

C'è chi ritiene che detto contratto sia preferibile al *trust*, poiché ovvia agli inconvenienti dell'istituto di origine anglosassone che, come tale, richiede una conoscenza approfondita della legge straniera.

Il contratto in esame permette poi di sopperire ai limiti del negozio giuridico previsto dall'art. 2465-ter Cod. Civ. che, come detto sopra, può avere ad oggetto solo beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri e che non impone alcuna obbligazione fiduciaria a carico del gestore.

Il contratto di affidamento fiduciario si presta ad essere utilizzato per la protezione dei soggetti privi di autonomia, che potranno godere dei beni affidati al soggetto affidatario in forza del programma disposto dall'affidante. L'utilità di tale programma "destinatorio" è data dal fatto che esso individua:

- le posizioni soggettive affidate;
- le operazioni che l'affidatario può compiere su dette posizioni (anche, se del caso, con ampi poteri);
- i beneficiari di detto programma.

Per l'effetto traslativo dello stesso contratto di affidamento fiduciario o di uno o più negozi successivi, uno o più beni dell'affidante passano dal patrimonio di quest'ultimo a quello dell'affidatario, che ne diventa proprietario, temporaneamente, nell'interesse altrui, essendo detti beni finalizzati ad una data destinazione la cui attuazione compete, nel rispetto del programma, all'affidatario stesso.

I beni vengono dunque segregati e non confusi con il patrimonio dell'affidatario. Ne consegue che gli eventuali creditori dell'affidatario non possono rivalersi sui beni oggetto del contratto di affidamento fiduciario.

Per le obbligazioni contratte dall'affidatario nella realizzazione del programma fiduciario, risponde solo il patrimonio affidato.

I beneficiari ricevono le utilità scaturenti dalla realizzazione del programma.

Non vi è dubbio che il *trust* e il contratto di affidamento fiduciario abbiano dei punti in comune. Per citarne alcuni:

- ✓ ci possono essere più affidatari (come più *trustee*);
- ✓ il fondo affidato, come il fondo in *trust*, può avere ad oggetto qualsiasi posizione soggettiva;
- ✓ sia l'affidatario fiduciario che il *trustee* sono "proprietari temporanei" del fondo affidato (o in *trust*) ed esercitano poteri fiduciari;
- ✓ la natura delle obbligazioni dell'affidatario fiduciario è la stessa di quelle del *trustee*.

Importanti le differenze. Di seguito ne sono indicate alcune:

- ✓ un beneficiario o più beneficiari possono essere parti di un contratto di affidamento fiduciario, ma non possono essere parti dell'atto istitutivo di un *trust*.
- ✓ Il *trustee* può chiedere al giudice direttive o autorizzazioni; è assai dubbio che possa farlo anche l'affidatario fiduciario.
- ✓ L'affidante, quale controparte contrattuale dell'affidatario fiduciario, ha dei diritti non invocabili dal disponente di un *trust*.
- ✓ Il *trustee* non stipula un contratto con il disponente; non sono esperibili dunque rimedi contrattuali al riguardo.

A prima vista, alcune di queste differenze potrebbero far propendere per l'utilizzo del contratto di affidamento fiduciario, rispetto al *trust*. Tuttavia, allo stato, riteniamo che il *trust*

resti sempre lo strumento preferibilmente da utilizzare, anche per il conseguimento delle finalità della Legge, vuoi per la sua estrema duttilità, vuoi perché ormai, ancorché si tratti di un istituto straniero, non ancora disciplinato dalla legge italiana, ormai il suo ampio uso, lo rende "italianizzato".

Vedasi al riguardo, l'ampia dottrina e giurisprudenza, civile, penale e tributaria: elementi preziosi per il professionista incaricato di scegliere lo strumento giuridico più adatto per le necessità del disabile grave.

Vero è che la Legge n. 112/2016 attribuisce al contratto di affidamento fiduciario una veste ufficiale e normativamente riconosciuta, ma, a parere di chi scrive, ci vorrà ancora del tempo per vedere se detto contratto prenderà campo, dando dunque, all'operatore pratico, gli stessi margini di certezza che attualmente, a nostro avviso, offre il *trust*.

Qualche osservazione

In primo luogo è da considerare con favore il fatto che la nuova normativa per la prima volta enunci, in tema di imposizione indiretta, l'istituto del *trust*.

La serie di vincoli prevista dalla Legge per l'accesso alle agevolazioni fiscali è condizione che stride, senza ombra di dubbio, con l'istituto stesso. Tuttavia, dei requisiti sono indispensabili, posto che per la parte pubblica il presupposto delle agevolazioni deve pur essere il rispetto di condizioni socialmente tutelabili. C'è semmai da chiedersi se le condizioni stabilite dalla legge siano confacenti o, invece, troppo limitanti, rispetto alle finalità importanti che la norma mirerebbe a perseguire.

Il rischio più grave è che i vincoli posti dalla normativa limitino pesantemente il ricorso agli istituti ivi menzionati: *trust*, vincoli di destinazione,

contratti di affidamento fiduciario. In altre parole se la *ratio* della norma è aiutare le famiglie con persone al loro interno non autosufficienti per le ragioni mediche più svariate, segnatamente per il futuro, quando non ci saranno più i parenti stretti ad occuparsene, ebbene, purtroppo, questa Legge, a parere di chi scrive, solo in parte, può coprire detta esigenza.

Difficilissimo, per esempio, capire quali siano, nel corso della sua vita, le attività assistenziali necessarie ad un malato psichiatrico in tenera età al momento della costituzione del vincolo, per garantirgli la sua cura e la soddisfazione dei propri bisogni, che possono cambiare con l'età, con l'evolversi della malattia e via dicendo. Ed ancora: pensiamo a tutti quei casi di patologie non estreme. Il *trust* è uno strumento di tutela molto efficiente per questi casi, ma, in ipotesi, la normativa che qui commentiamo potrebbe non essere applicabile.

In altre parole, la formula utilizzata dal legislatore appare da un lato vaga e dall'altro eccessivamente restrittiva; come tale, rischia di limitare l'utilizzo della Legge che invece potrebbe servire per aiutare tante persone bisognose.

Almeno su un punto (in tema di agevolazioni nella fiscalità indiretta) non si rilevano dubbi. Il presupposto impositivo quanto a imposta di donazione e tributi per le formalità ipotecarie e catastali, è la segregazione dei beni. In questa fase, rispettando le condizioni di cui sopra, la tassazione è zero.

Il che potrebbe essere, dal lato del tributo di successione e donazione, non una grande novità nel caso di patrimoni costituiti in prevalenza da immobili, che rientrino in una disponibilità che potremmo definire normale e che infine vengano destinati da genitore a figlio. In questo caso infatti il limite di esenzione di un milione e mezzo per erede, oggi in vigore per le persone rientranti nei casi di grave disabilità previsti dalla Legge 104 del 1992, specie nel caso di una valutazione al "catastale" degli immobili, è da ritenere abbastanza rassicurante. Ma la nuova

normativa incide molto, senza dubbio alcuno, su talune situazioni che riguardano: a) soggetti con patrimoni cospicui da destinare a figli con disabilità grave; b) soggetti donanti con rapporti di parentela o affinità non stretta con il disabile o addirittura senza alcun rapporto di parentela o affinità. In quest'ultimo caso si realizza in effetti un *plus* della Legge: un netto miglioramento delle risorse che possono liberamente pervenire nelle varie forme di gestione a favore del disabile grave.

Infine per tutti - anche per i genitori con patrimoni immobiliari "normali" - l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali avrà certo un peso non trascurabile. E ciò costituisce sicuramente un altro aspetto meritorio della nuova normativa.

Eccessiva cautela si è manifestata invece dal lato della fiscalità comunale, anche se sappiamo bene che i rigidi vincoli di bilancio oggi imposti ai Comuni sono un ostacolo evidente all'assunzione di misure "a stralcio". Certo che, viste le finalità della normativa, si poteva forse intervenire nelle regole a livello nazionale in materia di IMU con una norma che semplicemente prevedesse l'applicabilità dell'agevolazione, attualmente esistente per gli immobili dati in comodato dal padre al figlio, anche alle ipotesi di concessione in comodato d'uso ad un *trust* (o ad un fondo speciale) per persone con disabilità gravi di un immobile nella titolarità del disponente e al "conferimento" in *trust* (o in un fondo speciale o costituzione di un vincolo di destinazione) per persone con disabilità grave di immobili e di diritti reali sugli stessi.

Le modifiche erano state suggerite dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti tramite la propria Fondazione. Dopo il mancato recepimento di tali proposte, la Fondazione rileva come oggi il filtro del *trust* (o di altro negozio giuridico) finirà in taluni casi, senza un adeguato intervento dei regolamenti comunali, per "determinare un impedimento alla fruizione di una agevolazione, il tutto in contrasto con la fi-

nalità assistenziale perseguita dal D.d.L."² E anche con qualche sospetto di incostituzionalità, potremmo aggiungere.

Un ultimo cenno alle detrazioni per oneri previste dall'articolo 15 del TUIR, nel contesto delle quali è da rilevare l'aggiunta di una nuova e maggiore somma per premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte finalizzate alla tutela delle persone con disabilità grave. L'importo della detrazione passa da euro 530 a euro 750. Non grandi risultati si possono attendere in tema di benefici, visto che parliamo di importi soggetti alla detrazione al 19% dall'imposta lorda.

2 Fondazione Nazionale Commercialisti: Approvazione definitiva del d.d.l. sul c.d. "dopo di noi". Documento del 30 giugno 2016.



La tassazione della stabile organizzazione estera nel 2016

di Paolo Soro
Dottore Commercialista

Nel corrente anno 2016, è entrata in vigore la normativa relativa alla branch exemption. Ricordiamo brevemente questa importante innovazione introdotta lo scorso anno dal Decreto Crescita e Internazionalizzazione, che porta un legittimo e concreto risparmio d'imposta in capo alle imprese residenti.

Nell'ordinamento tributario italiano, la Stabile Organizzazione (o *Permanent Establishment* – PE) è definita dall'articolo 162 del Tuir che sostanzialmente riprende la struttura e il contenuto dell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni: si tratta, in pratica, di una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa residente esercita la sua attività nel territorio dello Stato estero.

La normativa fornisce una serie di esempi di Stabile Organizzazione e, per contrasto, altrettanti casi di non configurabilità.

Quanto ai primi, si ha una PE nelle seguenti ipotesi:

- a) una sede di direzione;
- b) una succursale;
- c) un ufficio;
- d) un'officina;

e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche al di fuori delle acque territoriali, purché lo Stato possa esercitarvi i diritti relativi.

Viene, in particolare, precisato che un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, è considerato "*Stabile Organizzazione*" soltanto se ha una durata superiore a tre mesi. Per determinare la durata del cantiere, l'interpretazione OCSE chiarisce che non si tiene conto delle interruzioni stagionali e temporanee (scioperi dei dipendenti, cattive condizioni atmosferiche, etc.), che possono limitare l'effettivo svolgimento dell'attività nel cantiere e, nell'effettuare il calcolo, si sommano anche i periodi relativi a più lavori distinti collegati tra loro da un nesso logico.

Infine, costituisce una Stabile Organizzazione

anche quel soggetto, residente o non residente, il quale, nel territorio dello Stato, abitualmente concluda in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli del mero acquisto di beni.

Viceversa, non è possibile parlare di Stabile Organizzazione, laddove, una sede fissa di affari:

- a) venga utilizzata ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa siano semplicemente immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa siano immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa d'affari sia utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci, ovvero di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) detta sede venga utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere meramente preparatorio o ausiliario;
- f) o ancora, venga utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato di tutte le attività appena sopra indicate, sempre che il tutto permanga a carattere preparatorio o ausiliario.

All'uopo occorrerà distinguere i casi in cui l'attività preparatoria rappresenti una parte significativa dell'attività dell'impresa. Se tale attività preparatoria rientra fra quelle principali dell'impresa, il suo esercizio, attraverso una sede fissa d'affari, configurerà una Stabile Organizzazione. Un deposito di merci non gestito da personale fisso e senza un'attività di vendita, o il mero acquisto di beni, rappresentano sicuramente due esempi in cui non c'è modalità di tassazione attraverso la PE.

Non costituisce di per sé, inoltre, Stabile Organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di informazioni e dati finalizzati alla vendita

di beni e servizi.

Neppure può configurarsi una PE per il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività tramite un mediatore, un commissionario generale, un raccomandatario marittimo, od ogni altro intermediario che agisca in maniera indipendente nell'ambito della propria attività ordinaria, anche in via continuativa.

L'espressione "*concludere contratti in nome della casa madre*" implica la capacità di impegnare l'impresa di fronte a terzi. Tale potere deve comunque manifestarsi attraverso l'offerta di beni e servizi sul mercato: la conclusione di un contratto di lavoro dipendente – a esempio – non è di per sé sufficiente per l'esistenza di una PE, in quanto non è espressione di un'attività imprenditoriale. La persona fisica che costituisce una Stabile Organizzazione personale deve agire in assenza di autonomia gestionale nei rapporti con la casa madre - pertanto, un agente indipendente che agisce nell'ambito della propria attività "*non costituisce stabile organizzazione*".

Infine, il fatto che un'impresa non residente - con o senza Stabile Organizzazione nel territorio dello Stato - controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o meno attività d'impresa, non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una Stabile Organizzazione dell'altra.

In conformità all'interpretazione dell'attuale Commentario al Modello OCSE, il mero riscontro di uno degli esempi delle sopra citate elencazioni non dovrebbe comunque essere sufficiente a dimostrare l'esistenza o meno di una PE. Ciò poiché si tratta di semplici indizi che devono essere sempre confermati dal soddisfacimento dei requisiti fissati nella definizione generale iniziale. In tal caso, l'onere della prova spetterà all'Amministrazione Finanziaria. Peraltro, tenuto conto che l'interpretazione data alle

convenzioni stipulate dallo Stato italiano considera la predetta lista come esemplificativa a priori di Stabili (o non Stabili) Organizzazioni, il riscontro di tali fattispecie implicherebbe la presunzione assoluta di PE (o non PE), con conseguente inversione dell'onere della prova.

Premesso quanto sopra, di regola, agli effetti dell'imposizione fiscale delle *branch* estere di "case madri" italiane, abbiamo:

- ✓ La tassazione nel Paese della fonte del reddito (sede della PE)
- ✓ L'attrazione dei suoi redditi nel Paese della "casa madre" italiana, secondo i criteri di determinazione dell'imposta propri di quest'ultima
- ✓ Lo scomputo delle imposte effettivamente versate nel Paese in cui ha sede la Stabile Organizzazione

Come noto, la *branch* estera non ha un capitale sociale obbligatorio, ma è in genere costituita con quel fondo di dotazione che appare indispensabile allo svolgimento della sua attività. Il reddito della PE è rappresentato esclusivamente dagli utili e dalle perdite a essa riferibili, sulla base di un rendiconto economico e patrimoniale, redatto secondo i principi contabili applicabili ai soggetti aventi le medesime caratteristiche. Resta, inoltre, inalterata l'applicazione della disciplina del *transfer pricing* nei rapporti tra *branch* estera e "casa madre" italiana.

Orbene, conformemente alle indicazioni OCSE, occorre introdurre una disposizione che consentisse di privilegiare, ai fini della determinazione del reddito, il principio del *functionally separate entity approach*, rispetto all'obbligatoria e immediata attrazione in Italia dei redditi prodotti all'estero dalla PE.

A tal proposito, l'art. 14 del D.Lgs. 147/2015 introduce nel nostro ordinamento la *branch exemption*, ovvero la possibilità che in capo a un'impresa residente nel territorio dello Stato non assumano rilevanza fiscale le perdite e gli

utili realizzati dalle sue Stabili Organizzazioni all'estero, da determinarsi in ogni caso in base ai criteri di cui all'articolo 152 del TUIR.

Si tratta di un particolare regime di carattere opzionale: tale scelta è irrevocabile e va esercitata per tutte le Stabili Organizzazioni della medesima impresa, a condizione che non siano localizzate in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del TUIR, ovvero che non ricorrano congiuntamente le condizioni di cui al comma 8-*bis* del medesimo articolo 167.

In caso di opzione per l'applicazione della *branch exemption*, dette Stabili Organizzazioni sono assoggettate alla disciplina prevista per le CFC dall'articolo 167 del TUIR, a meno che non ricorrano le esimenti ivi previste.

Non sarà, dunque, possibile esercitare l'opzione in questione solo per alcune delle Stabili Organizzazioni, in funzione della particolare convenienza. Se, a esempio, un'impresa italiana ha quattro PE, due delle quali localizzate in uno Stato *White List*, una nel Paese *Black List A*, e una nel Paese *Black List B*, l'opzione deve essere esercitata per tutte e quattro le PE, tenendo conto, tuttavia, che le Stabili Organizzazioni ubicate in Stati o territori *Black List* sono trattate diversamente a seconda che:

- sussistano le esimenti di cui all'articolo 167, in tal caso sono incluse obbligatoriamente nel perimetro della *branch exemption*;
- non sussistano le esimenti dell'articolo 167, in tal caso dette Permanent Establishment sono tassate per trasparenza in via separata.

Nell'esempio considerato, pertanto, se l'esimente sussiste solo per la PE *Black List A*, il perimetro della *branch exemption* comprenderà, oltre alle due PE *White List*, anche quella del Paese *Black List B*; mentre quella del Paese *Black List A* dovrà comunque essere tassata per trasparenza in via separata.

Pare doveroso rammentare, altresì, che un'ulteriore previsione normativa mira a disciplinare il

regime transitorio, ossia l'eventuale passaggio dall'attuale regime dell'imputazione dei redditi della Stabile Organizzazione con riconoscimento del credito per le imposte assolute all'estero, al regime dell'esenzione.

Al fine di consentire alle imprese di adeguare i propri sistemi contabili al nuovo regime, è riconosciuta, infatti, la possibilità di esercitare l'opzione per la *branch exemption* entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore della norma (2016), con effetto dal medesimo periodo di imposta.

Un ulteriore comma introduce, poi, la c.d. *recapture* delle perdite, che scatta quando l'impresa intende passare al metodo dell'esenzione, avendo in precedenza importato perdite fiscali dalla propria PE.

La disposizione in esame prevede che l'impresa debba ricalcolare il reddito della Stabile Organizzazione nei cinque periodi di imposta precedenti rispetto a quello di effetto dell'opzione, e se, dalla relativa somma algebrica, risulta una perdita fiscale, nonostante la vigenza della *branch exemption*, gli utili successivamente realizzati dalla PE verranno tassati in Italia fino al riassorbimento di tale perdita. Dall'imposta dovuta, poi, si detraggono le eventuali eccedenze positive di imposte sul reddito assolute all'estero dall'impresa, in relazione al reddito ivi prodotto dalla PE in discorso.

Subito a seguire, il Legislatore dispone anche per una norma antielusiva, prevedendo che l'applicazione del predetto regime di tassazione si attua pure quando venga trasferita a qualsiasi titolo la PE (o parte della stessa) ad altra impresa del gruppo, la quale fruisca del diritto di esercitare l'opzione. In tal caso, l'impresa cedente deve indicare nell'atto di trasferimento se, nei cinque periodi di imposta precedenti, ha importato dalla Stabile Organizzazione trasferita (o da una parte della stessa) una perdita

fiscale netta, la quale, in seguito al trasferimento, passerà all'impresa acquirente per assumere rilevanza ai fini dell'eventuale opzione per la *branch exemption* da parte di quest'ultima.

Vengono, altresì, disciplinate le modalità di determinazione del reddito della Stabile Organizzazione in vigenza della *branch exemption*, prevedendo che la base imponibile vada definita secondo il principio/finzione elaborato in ambito OCSE, che vede – come prima ricordato – la PE appunto quale "*functional separate entity*". Ai fini in esame, dunque, assumerà particolare importanza la conformità degli oneri documentali alle linee guida elaborate dall'OCSE in materia di *transfer pricing*, compresa quindi l'eventuale disapplicazione delle sanzioni.

Resta, comunque, perseguibile l'attività di *ru-ling* internazionale; pertanto, sarà possibile per il contribuente formulare la richiesta di specifico interpello all'Agenzia delle Entrate in merito all'esistenza o meno di una sua Stabile Organizzazione estera.

Infine, la norma prescrive che l'Agenzia delle Entrate debba provvedere a pubblicare sul proprio sito istituzionale, a titolo esemplificativo, le fattispecie ritenute elusive delle precedenti disposizioni, da aggiornarsi periodicamente.

A parere di chi scrive, questo nuovo regime opzionale della *branch exemption*, in vigore dal corrente anno 2016, potrebbe dimostrarsi particolarmente utile nella stragrande maggioranza dei casi, rappresentando, *de facto*, un legittimo concreto risparmio di imposta in capo alle imprese residenti che posseggono una Stabile Organizzazione all'estero. Oltre a ciò, pare altresì da non sottovalutare il vantaggio legato alla semplificazione di carattere contabile; ricordiamo infatti la necessità, nella pratica corrente, di dover tenere una doppia contabilità per la *branch* estera: secondo l'eventuale regolamentazione locale e in base a quella nazionale.



Luogo di notificazione del ricorso per cassazione

di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante e recente sentenza n. 14916 del 15 dicembre 2015, depositata in cancelleria il 20 luglio 2016, ha stabilito il principio di diritto per l'individuazione della disciplina da applicare in ordine al luogo di notificazione del ricorso per Cassazione proposto avverso la sentenza di una Commissione Tributaria Regionale.

Si tratta di stabilire, a fronte di orientamenti non univoci, qual è il rapporto tra il regime dettato dall'art. 330 codice procedura civile e quello previsto, per il processo tributario, dall'art. 17 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: in particolare, il quesito è se al ricorso per Cassazione si applichi in via esclusiva la disciplina del codice di rito ordinario, oppure possa, ed in quali limiti, trovare applicazione la normativa speciale dettata, in materia, dal citato art. 17 del decreto sul processo tributario.

Per quanto interessa, l'art. 330 cit. - rubricato "Luogo di notificazione della impugnazione" - dispone, al primo comma, che "se nell'atto di notificazione della sentenza la parte ha dichiarato la sua residenza o eletto domicilio nella circoscrizione del giudice che l'ha pronunciata, l'impugnazione deve essere notificata nel luogo

indicato; altrimenti si notifica, ai sensi dell'articolo 170, presso il procuratore costituito o nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per il giudizio".¹

L'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 - articolo rubricato "Luogo delle comunicazioni e notificazioni" - dopo aver stabilito, al comma 1, che "le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio", prevede, al comma 2, che "l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo".

Va aggiunto che:

- a) ai sensi dell'art. 1, comma 2, del citato d.lgs. n. 546 del 1992, "i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura ci-

¹ Le parole "ai sensi dell'art. 170" sono state inserite dall'art. 46, comma 10, della legge n. 69 del 2009 ed hanno effetto per i giudizi iniziati, in primo grado, dopo il 4 luglio 2009.

vile";

b) in senso sostanzialmente conforme, l' art. 49 dispone che *"alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto"*²;

c) l'art. 62, in tema di ricorso per Cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, stabilisce, infine, al comma 2, che *"al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto"*³.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 29290 del 2008, hanno affermato che la previsione di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 costituisce eccezione alla sola disposizione di cui all'art. 170 codice procedura civile per le notificazioni endoprocessuali, con la conseguenza che, mancando, per la notifica degli atti di impugnazione, una disposizione specifica, deve trovare applicazione quella prevista dall'art. 330 codice procedura civile - si è ritenuta, quindi, validamente eseguita la notificazione del ricorso in appello effettuata presso il procuratore costituito non domiciliatario della parte nel giudizio di primo grado.

Con la recente sentenza n. 8053 del 2014, poi, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, occupandosi in particolare della questione dell'applicabilità al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie delle disposizioni di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 (convertito dalla legge n. 134 del 2012), hanno ribadito la *"significativa contrapposizione"* tra le disposizioni di rinvio contenute negli artt. 1, comma 2, e 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, relati-

ve al processo ed alle impugnazioni in generale, e la disposizione di rinvio contenuta nel successivo art. 62, relativa al giudizio di cassazione: gli artt. 1 e 49 istituiscono un'autentica specialità del rito tributario, sancendo la prevalenza della norma processuale tributaria, ove esistente, sulla norma processuale ordinaria, la quale ultima si applica, quindi, in via del tutto sussidiaria, oltre che nei limiti della compatibilità.

L'art. 62, viceversa, per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile, così attribuendo, per questa sola ipotesi, la prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo l'esistenza di un *"giudizio tributario di legittimità"*, cioè di un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria.

Alla stregua del sopra delineato quadro normativo, nonché dei principi che ne ha tratto la sentenza n. 8053 del 2014, deve ritenersi che, quanto all'individuazione del luogo in cui va effettuata la notificazione delle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie, occorre tenere distinta la disciplina dettata dall'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 per il processo tributario, cioè per quello che si svolge dinanzi alle commissioni tributarie, da quella prevista dal codice di rito ordinario in tema di ricorso per cassazione.

In particolare, per un verso non esistono ragioni normative che impongano di affermare che l'art. 17 cit. si riferisce esclusivamente alle notificazioni endoprocessuali, laddove, anzi, proprio la previsione secondo cui *"l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo"* (comma 2), nonché esigenze di coerenza sistematica, inducono alla conclusione che la norma è applicabile, con carattere di specialità e quindi di prevalenza, anche alla notificazione del ricorso in appello.

Per altro verso, alla notificazione del ricorso per cassazione si applica, ai sensi del citato art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, la disciplina di cui

² Le parole *"escluso l'art. 337"* sono state soppresse dall'art. 9, comma 1, lettera u, del d.lgs 24 settembre 2015, n. 156, entrato in vigore l'01 gennaio 2016.

³ Ora l'art. 9, comma 1, lettera z, del citato d.lgs. n. 156 del 2015 ha introdotto la possibilità, sull'accordo delle parti, del ricorso *per saltum* avverso le sentenze delle commissioni tributarie provinciali, unicamente a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3, codice procedura civile.

all'art. 330 codice procedura civile - che non può certo essere esclusa per il fatto che nel processo tributario ben può accadere che esista un difensore che non sia anche procuratore ad litem, ciò incidendo soltanto sull'ambito applicativo della norma in relazione alla concreta fattispecie.

Si precisa, inoltre, quando segue.

La previsione di ultrattività dell'indicazione della residenza (o della sede) e dell'elezione di domicilio non può non riflettersi sull'individuazione del luogo di notificazione del ricorso per cassazione: ne consegue che, in deroga alla regola ordinaria, il ricorso è validamente notificato, ai sensi dell'art. 330, primo comma, seconda ipotesi, codice procedura civile, anche nel caso in cui il soggetto destinatario della notificazione non si sia costituito nel giudizio di appello - oppure, pur costituitosi, non abbia effettuato alcuna indicazione.⁴

Non si tratta di estendere al ricorso per cassazione la disciplina del processo tributario, bensì di riconoscere alla norma in esame un effetto esterno che indubbiamente si riverbera sul disposto dell'art. 330 codice procedura civile., rendendolo, dunque, in parte qua pienamente

applicabile.

In conclusione, la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con l'importante e recente sentenza n. 14916 del 20 luglio 2016, ha stabilito il seguente principio di diritto:

"In tema di ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, si applica, con riguardo al luogo della notificazione, la disciplina dettata dall'art. 330 codice di procedura civile; tuttavia, in ragione del principio di ultrattività dell'indicazione della residenza o della sede e dell'elezione di domicilio effettuate in primo grado, stabilito dall'art. 17, comma 2, del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, è valida la notificazione eseguita presso uno di tali luoghi, ai sensi del citato art. 330, primo comma, seconda ipotesi, codice procedura civile, nel caso in cui la parte non si sia costituita nel giudizio di appello, oppure, costituitasi, non abbia espresso al riguardo alcuna indicazione".

Pertanto, in sede di notifica del ricorso per Cassazione bisogna tener conto del suddetto principio di diritto.

⁴ Cass. nn. 10055 del 2000, 2882 e 15523 del 2009, 20200 del 2010, 1972 del 2015.



I requisiti richiesti per l'annullamento degli atti in autotutela

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

Le riforme in campo amministrativo, e quindi anche tributario, sin dal 1990, hanno recepito pienamente quanto riportato nel presente articolo e contenuto sia nella Costituzione che a livello europeo, dapprima con la L. 241/1990 e successivamente con il D.P.R. 287/1992, con il D.L. 564/1994, con la L. 656/1994, con il D.M. 37/1997 ed infine, per i comuni e province, con il D.Lgs. 446/1997.

Con opposta prospettiva, invece, nonostante le raccomandazioni interpretative emanate dalla stessa Pubblica Amministrazione, sembra procedere l'operato degli uffici locali dell'Amministrazione Finanziaria che ad avviso dello scrivente deve essere condotto ad un cambio di rotta, attraverso un dialogo reciproco e costruttivo.

L'istituto di autotutela consiste nel potere dell'Amministrazione Finanziaria di annullare o revocare un atto amministrativo perché ritenuto illegittimo o infondato.

Tale potere è rimesso all'iniziativa della parte che vi ha interesse, sia in capo alla stessa Amministrazione Finanziaria, che al Contribuente.

La finalità dello strumento di autotutela è l'eliminazione di un atto amministrativo affetto da illegittimità o infondatezza e per comprendere maggiormente le differenti casistiche, si preferisce in questa sede tenerle distinte: **l'autotutela con finalità di sanatoria**, nei casi in cui

l'amministrazione procede a rimettere un atto amministrativo affetto originariamente da vizi; **l'autotutela a favore del Contribuente su iniziativa dello stesso**, nei casi di atti amministrativi emessi e non rettificati dalla stessa amministrazione; **l'autotutela d'ufficio** da parte della stessa pubblica amministrazione, in caso di atto divenuto definitivo.

L'annullamento d'ufficio è l'espressione del potere di autotutela della pubblica amministrazione. Va però tenuto distinto dal potere di annullamento in sede giurisdizionale, anche se sono presenti legami che si espliciteranno nel corso

del presente articolo, al fine di cogliere alcuni aspetti critici che si ripercuotono sui confini del potere di autotutela stesso.

Il comma 1 dell'art. 21-*nonies* della L.241/1990 recita: *“Il provvedimento amministrativo illegittimo può essere annullato d’ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, ..., e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei cointeressati, dall’organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. Rimangono ferme le responsabilità connesse all’adozione ed al mancato annullamento del provvedimento illegittimo”*.

L'art. 21-*octies* della L.241/1990 che al comma 1 recita: *“E’ annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”*.

Questi due articoli specificano quali devono essere i requisiti affinché si possa procedere, ovvero presuppongono la presenza di:

- ✓ Un *interesse pubblico* ulteriore rispetto al ripristino della situazione di legalità;
- ✓ Un *requisito temporale* idoneo affinché non vi sia consolidamento delle posizioni, bensì il rispetto di un *“termine ragionevole”*.

Risulta interessante approfondire i punti sopra esposti, specificando anche le caratteristiche contenutistiche del requisito motivazionale.

E’ necessario prima stabilire quali sono gli effetti di un annullamento (totale o parziale) in autotutela, come si inquadra l’obbligo di preventiva comunicazione di avvio del procedimento e quale forma debba avere l’atto di annullamento.

Quanto agli effetti dell’annullamento, l’auto-tutela annulla l’atto e con sé, quindi, elimina retroattivamente tutti gli effetti (efficacia *ex tunc*), salvi i diritti acquisiti da chi è in buona fede. Stabilito ciò, è necessario anche capire se il diritto ripristinato è soggetto a termini deca-

denziali o meno. La risposta è senz’altro affermativa anche in richiamo alla Circolare 198/S del 05/08/1998.

Quanto al secondo aspetto, va ricordato che la comunicazione dell’avvio del procedimento, salvi i casi di comprovate esigenze di celerità, va sempre disposta quando l’amministrazione intenda emanare un atto amministrativo. Tale disposizione consente all’interessato, già nel corso del procedimento, di formulare osservazioni e di proporre documenti per rappresentare all’amministrazione l’insussistenza dell’elemento di fatto idoneo ad evitare l’emanazione di un atto infondato.

Va considerato, però, che vi sono delle eccezioni.

Senza approfondire questo aspetto si vuole ricordare che vi sono casi, toccati anche dal potere di autotutela, in cui i fatti risultano incontestati ed il quadro normativo non presenta incertezze interpretative. In queste fattispecie, non è obbligatoria la preventiva comunicazione di avvio del procedimento.

In merito alla forma che deve avere l’atto di annullamento, va ricordato che l’attività amministrativa è disciplinata dalla legge e ogni atto deve essere conseguenza di un iter giuridico avente specifica efficacia. Ne consegue, quindi, che l’eventuale annullamento dell’atto, seppur di orientamento opposto a quello da annullare, deve articolarsi secondo la stessa procedura prevista per l’atto annullato, altrimenti si rischierebbe di avere un atto privo di efficacia e quindi di potere amministrativo.

La motivazione

Una congrua motivazione deve essere indicata al fine di dare forza alla richiesta del provvedimento di annullamento che si concretizza come provvedimento di secondo grado, legittimo so-

lamente se adeguatamente motivato da esigenze di pubblico interesse, comparate con quelli (pubblici/privati) contrari all'annullamento, dovendo salvaguardare il principio del legittimo affidamento dei controinteressati.¹

Non in tutti i casi è però necessaria una congrua e specifica motivazione, avendo la giurisprudenza identificato fattispecie talmente rilevanti ed evidenti, da permettere all'atto di autotutela di sorreggersi anche in assenza di tale puntuale requisito. Ne sono esempi l'adozione di un provvedimento illegittimo, l'adozione di un provvedimento provocato da malafede del

soggetto, ecc.²

Se ne deduce, quindi, che non si può ricorrere in autotutela per il semplice ripristino della legalità, devono esserci anche motivi di interesse pubblico. Ciò fa sì che non sia possibile ricorrere all'autotutela laddove vi siano posizioni irrilevanti e di scarso interesse da parte delle parti in causa.³

Sempre in tema di motivazione, va approfondita la questione del limite del giudicato di merito.

L'art. 2-*quater* del D.L. 564/1994 ed il comma 2 dell'art. 2 del Regolamento n. 37/1997 recitano che non si procede all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento per motivi sui quali sia intervenuta una sentenza passata in giudicato favorevole

1 Sez. V, Sentenza n. 2464 del 07/05/2013
I principi di legalità, imparzialità e buon andamento, cui deve essere improntata l'attività della P.A., ai sensi dell'art. 97 Cost., impongono l'adozione di atti il più possibile rispondenti ai fini da conseguire (anche in considerazione del legittimo affidamento eventualmente ingeneratosi nel privato), nonché di rendere effettive le garanzie procedurali e di fornire un'adeguata motivazione in ordine alle ragioni che giustificano le adottate determinazioni. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. VI, Sentenza n. 2343 del 29/04/2013
La motivazione del provvedimento amministrativo non può ritenersi inficiata per il solo fatto che l'Amministrazione erra nella qualificazione giuridica della fattispecie, ovvero nella individuazione delle norme giuridiche di riferimento. Ciò che è essenziale, invero, è che sia corretta e trasparente la ricostruzione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che giustificano l'esercizio del potere e che vi sia corrispondenza tra le ragioni del provvedimento negativo e il tipo di potere (e di interesse pubblico) che l'Amministrazione è chiamata ad esercitare (e a tutelare). [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. IV, Sentenza n. 694 del 05/02/2013
Laddove una determinazione amministrativa di segno negativo si fondi su una pluralità di ragioni, ciascuna delle quali di per sé idonea a supportarla in modo autonomo, è sufficiente che anche una sola di esse resista alle censure mosse in sede giurisdizionale perché il provvedimento nel suo complesso resti esente dall'annullamento. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. VI, Sentenza n. 4983 del 20/09/2012
La motivazione del provvedimento amministrativo è finalizzata a consentire all'interessato la ricostruzione dell'iter logico e giuridico della determinazione dell'amministrazione, per consentirgli di vagliarla e di orientare responsabilmente le proprie scelte, ivi incluso l'eventuale ricorso alla tutela giudiziale. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. V, Sentenza n. 1948 del 09/04/2013
La motivazione di un provvedimento amministrativo è da ritenere pienamente legittima quando essa sia completa e logica in virtù degli elementi contenuti in altro atto che, in ragione del rinvio, diviene parte integrante del primo a termini dell'art. 3 della legge n. 241/1990, norma di principio generale al riguardo. Resta fermo che il rinvio deve essere tale da rendere possibile ed agevole il controllo della motivazione attraverso l'atto richiamato per relationem che, pertanto, deve essere accessibile o, meglio, allegato. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

2 Sez. IV, Sentenza n. 2952 del 22/05/2012
L'art. 3, comma 2, della legge 7 agosto 1990, n. 241, stabilisce che "la motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale". Discende da questa disposizione la regola operativa secondo cui - in linea di principio - uno specifico onere motivazionale non sussiste per gli strumenti urbanistici generali. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. III, Sentenza n. 1467 del 16/03/2012
Ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato salvo che nelle ipotesi di atti normativi e di atti a contenuto generale. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. IV, Sentenza n. 1605 del 19/03/2013, Sez. IV, Sentenza n. 363 del 28/01/2010,
L'annullamento d'ufficio di un provvedimento amministrativo è il risultato di un'attività discrezionale dell'Amministrazione e non deriva in via automatica dall'accertata originaria illegittimità dell'atto essendo altresì necessaria una congrua motivazione in ordine alla sussistenza dell'interesse pubblico alla reintegrazione del preesistente stato di legalità. In particolare, l'interesse alla reintegrazione dell'ordine pubblico deve essere specificato e dimensionato in relazione alle esigenze concrete ed attuali, avuto riguardo anche gli interessi privati che militano in senso opposto, senza ricorrere in sede di motivazione a clausole di stile. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. VI, Sentenza n. 136 del 14/01/2009
L'interesse pubblico alla base del legittimo esercizio del potere di autotutela della pubblica amministrazione non può identificarsi nel mero ripristino della legalità violata ma richiede una valutazione comparativa sulla qualità e concretezza degli interessi in gioco. Nel procedere a distanza di anni all'annullamento di un atto ritenuto illegittimo per un errore commesso dalla stessa amministrazione, questa è tenuta ad indicare espressamente le ragioni di pubblico interesse che, nonostante il notevole decorso del tempo e il consolidamento della situazione, giustificavano il provvedimento di autotutela. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

3 Sent. Cons. di Stato 10/02/1943 n. 38.

all'Amministrazione Finanziaria.

Partendo dal presupposto che il processo tributario, secondo lo scrivente, è processo di impugnazione-annullamento (oggetto del giudizio è l'impugnazione dell'atto), si deve rilevare come il dettato normativo appena richiamato, non sta ad indicare il divieto assoluto di procedere in autotutela per tutti i casi già discussi in contenzioso. Afferma, invece, la possibilità di ricorrere in autotutela solamente su motivi non adottati nel ricorso, né posti a fondamento della sentenza passata in giudicato, non applicandosi per il rito tributario, il principio processualcivile secondo cui il giudicato copre il dedotto ed il deducibile.⁴

Il requisito temporale

Altra limitazione all'utilizzo dell'istituto di autotutela è strettamente legata al principio di certezza e stabilità dei rapporti giuridici. Il consolidamento del rapporto giuridico però non va confuso con la semplice definitività dell'atto impositivo, dovuto ad esempio a sentenza passata in giudicato oppure alla mancata azione da parte del Contribuente entro i termini per il ricorso.

Proprio con riferimento al requisito temporale ci si trova spesso a doversi scontrare con l'operato degli uffici locali i quali, molto probabilmente interpretando erroneamente le disposizioni normative, sostengono la non utilizzabilità dell'autotutela nei casi in cui il periodo d'imposta è già definito. In tali casi infatti l'Agenzia ha negato l'intervento in autotutela, poiché legerebbe un limite nel decreto 37/1997 attuativo delle disposizioni di cui alla L. 564/94 art. 2-*quater*.

La questione riguarderebbe il primo comma lettera f) dell'articolo 2 del decreto il quale,

nell'enunciare alcuni casi in cui gli Uffici possono intervenire ad annullare gli atti anche senza istanza del Contribuente, recita: "*manca di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza*".

In tale espressione l'Ufficio vedrebbe un limite nella possibilità di intervento in autotutela laddove la mancanza di documentazione sia integrata sì, ma tale integrazione riguardi un periodo di imposta già prescritto in relazione agli ordinari termini di accertamento.

Tale interpretazione, a giudizio dello scrivente, va tuttavia contro le basi dell'istituto dell'autotutela che risiedono nei principi di buona amministrazione⁵ e nella stessa indisponibilità dell'obbligazione tributaria che può e deve essere superata riferendosi alla legge.⁶

L'equivoco interpretativo è altresì evidente anche limitandosi al decreto del 1997. Detto decreto attua le disposizioni dell'art. 2-*quater* della L. 564/1994 che prevede che "*con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione Finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati*". C'è da chiedersi allora se annullare un atto non più impugnabile e non annullare un atto con una produzione documentale giunta a periodo d'imposta prescritto realizzi una soluzione costituzionalmente orientata in termini di ragionevolezza. Evidentemente no.

Il testo letterale del primo comma dell'art. 2 del decreto recita: "*L'Amministrazione Finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:...*". Cioè il primo comma dell'articolo 2 - la norma che sarebbe preclusiva

⁴ Relazione accompagnatoria del Consiglio superiore delle finanze.

⁵ Art. 97 Cost.

⁶ Art. 23 Cost.

a detta dell'Ufficio, nei primi contatti presi - si limita in realtà ad enunciare alcune ipotesi (non tutte, come l'espressione "tra l'altro" dimostra) nelle quali l'autotutela è attivabile senza istanza di parte.

L'unica preclusione, come la Legge prevede, è contenuta nel secondo comma del citato articolo 2 dove il tono delle disposizioni cambia nettamente: *"Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria"*. Pare di capire che il distacco dal primo comma sia evidentissimo. L'espressione "non si procede" è inequivocabile. L'unico caso in cui l'autotutela trova un limite è dunque quello della sentenza passata in giudicato (secondo comma), cosa che nel caso di cui si tratta evidentemente non è ravvisabile.

Quanto abbiamo rilevato dalla semplice lettura dei testi normativi e dai principi dell'ordinamento viene del resto confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate. All'indomani dell'emanazione del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, in data 5 marzo 1997, è uscito infatti un comunicato stampa proprio su quel regolamento, che aveva nel frattempo ricevuto il parere favorevole del Consiglio di Stato. In tale comunicato si legge: *"Il potere di autotutela sorge nei casi di evidente illegittimità-erroneità dell'atto - come ad esempio nelle ipotesi di errore di persona, errore di calcolo, doppia imposizione, atto emesso da un ufficio incompetente escludendo solo i casi in cui ci siano sentenze passate in giudicato a favore dell'Amministrazione"*.

L'esclusione è quindi limitata, per la stessa Agenzia delle Entrate, al caso della sentenza passata in giudicato - come si evince con facilità dalla lettura delle norme. Non si ravvisano altre ipotesi di esclusione.

Le circolari n. 195 del 08/07/1997, Min. Finanze D.R.E. Prov. Aut. Di Trento, e La Circolare

n.198/S-2822-GCF-as del 5 agosto 1998 del Segretariato Generale Ufficio per l'informazione del Contribuente intervengono al fine di chiarire i limiti dell'esercizio del potere di autotutela. In particolare la Circolare n.198/S-2822-GCF-as del 5 agosto 1998 del Segretariato Generale Ufficio per l'informazione del Contribuente rubricata: *"Esercizio del potere di autotutela - Applicazione delle disposizioni di cui al Regolamento approvato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37"* si esprime come segue: *"Ai fini dell'esercizio concreto dell'autotutela, in altri termini, la legge non considera rilevante il comportamento (omissivo o non) tenuto dal Contribuente o il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto e neppure (salvo il caso di giudicato sostanziale) le eventuali vicende processuali cui l'atto stesso sia andato incontro, ma solo l'esito del riesame svolto dall'ufficio che lo ha emanato"*.

Cioè il comportamento del Contribuente e il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto non rilevano assolutamente ai fini dell'autotutela. E lo afferma la stessa Agenzia delle Entrate.

La Circolare n. 3/22993 del 16 novembre 1999 della Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia in materia di autotutela testualmente recita: *"In merito alle ipotesi di applicabilità dell'istituto dell'autotutela si ritiene, pertanto, di sottolineare che il combinato normativo di riferimento consente l'annullamento degli atti ogniqualvolta risultino illegittimi o infondati, con l'unico limite rappresentato dai motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato, favorevole all'Amministrazione Finanziaria"*. E, più avanti, *"Esemplificando, le ipotesi di annullabilità degli atti illegittimi o infondati previste dal legislatore, sono tutte quelle per le quali non sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria concernente i motivi che hanno dato luogo all'accertamento illegittimo o infondato"*.

Di poco successiva la famosa Circolare n.

11/28093 del 7 aprile 2000 ancora della Direzione Regionale della Lombardia. Famosa per aver fissato la durata della cosiddetta "grave inerzia" degli Uffici in un documento di prassi. La DRE afferma: *"Riservandosi di intervenire con successiva circolare in merito alle condizioni e ai limiti del potere di autoannullamento, è sufficiente in questa sede ribadire che l'unico limite esterno è costituito dal giudicato (id est dalla sentenza passata in giudicato ex art. 324 del codice di procedura civile)"*.

La Direttiva n. 72483/T1 dell'11 ottobre 2000 della Direzione Regionale delle Entrate della Toscana, poi, prevede: *"Allo stato si può parlare di un potere-dovere giuridico alla revisione dell'atto. D'altro canto, vi è un limite insuperabile per l'eventuale esercizio del potere che è costituito dall'effetto preclusivo del giudicato. Non è possibile intervenire in autotutela laddove il rapporto giuridico sia stato definito dalla pronuncia giudiziale non impugnabile, come risulta del resto dagli artt. 2909 del codice civile e 324 del codice di procedura civile"*.

Un ulteriore aspetto che sovente viene portato avanti dall'Amministrazione Finanziaria, a sostegno della tesi secondo cui non è possibile esercitare il potere di autotutela nei casi in cui sia già definito il periodo d'imposta oppure nei casi in cui l'atto si sia consolidato, è strettamente legato al principio di certezza dei rapporti giuridici.

Più volte nel presente articolo abbiamo richiamato il ripristino dei principi di interesse pubblico quale finalità principale da perseguire con lo strumento di autotutela - in campo fiscale, ne è espressione l'articolo 53 della Costituzione.⁷

Tutto quanto già richiamato a favore del pieno esercizio del potere di autotutela, da valorizzare ed integrare con ulteriori motivi - ad esempio il principio di buona fede, di economicità - deve poi essere posto a confronto con il principio di

certezza dei rapporti giuridici, che corre il rischio di essere minato nei casi in cui vi sia un atto amministrativo definitivo che successivamente, attraverso l'autotutela, viene rimesso in discussione ed addirittura annullato.

Ipotizzando di attribuire un peso ai predetti principi, secondo lo scrivente e sulla base di quanto emerso in dottrina e giurisprudenza, anche a livello comunitario, vi è un aspetto da considerare, trascurato fino ad ora, che riveste un ruolo cruciale nella ponderazione dei principi in questo caso contrapposti.

Si tratta del principio del "giusto processo". La Pubblica Amministrazione, infatti, a differenza dei rapporti tra privati, è dotata di forza esecutiva. Gli atti amministrativi tributari, quindi, quale espressione dell'attività pubblica, sono atti che pongono il Contribuente di fronte ad un esercizio autoritario ed unidirezionale di potere in grado di comprometterne la sfera patrimoniale e personale.

Tutto quanto esposto fino ad ora viene ribadito dal comma 2, dell'art. 2 del DM 11 febbraio 1997, n.37, quando si afferma che *"Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria"*.

Lo stesso legislatore riconosce come solo successivamente all'intervento di un giudice e nel rispetto dei principi processuali e/o procedurali (diritto al giusto processo, diritto alla difesa) il principio di certezza dei rapporti giuridici diventi predominante rispetto alla mancanza di tutela di un interesse pubblico.

In caso contrario, invece, il principio di certezza dei rapporti giuridici riveste un rango inferiore rispetto all'interesse pubblico di ripristinare.

Per tali motivi si può affermare che gli unici limiti all'utilizzo dell'autotutela, sono la carenza di un interesse pubblico da tutelare e la sentenza passata in giudicato, esclusivamente sui

⁷ Si richiamano anche numerose sentenze di giurisprudenza comunitaria, tra cui: Corte giustizia comunità Europee, 13.01.2004, n.453 Caso *Kuhne & Heinz*.

motivi dedotti e richiamati in sentenza.

Spesso però, gli uffici locali disattendono quanto previsto dalla normativa in vigore, lasciando il Contribuente privo di adeguata tutela.

Un ruolo cruciale riveste in questo senso il Garante del Contribuente. Ai sensi dell'art. 13 della L. 27 luglio 2000 n. 212, il Contribuente può segnalare disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione Finanziaria. L'obiettivo è quello di ottenere l'esatta applicazione della legge senza bisogno di ricorrere al contenzioso tributario.

Il Garante del Contribuente riveste un ruolo centrale non tanto per la possibilità di intervenire con forza coercitiva nell'attività degli uffici pubblici, visto che non è dotato di poteri decisori o funzioni ispettive o di controllo, quanto per la possibilità di "fare da tramite" tra il Contribuente e l'Amministrazione Finanziaria.

Si tratta di un compito fondamentale in quanto consente di sensibilizzare l'ufficio destinatario dell'istanza di autotutela e di avere uno strumento ulteriore da valorizzare in caso di contenzioso. Anche se non ha poteri coercitivi, un parere favorevole al Contribuente da parte del Garante, non tenuto in considerazione dagli uffici locali, riveste un peso notevole nel dibattito del processo tributario.

Concludiamo l'articolo con il richiamo all'art. 136 della Legge 30/12/2004, n.311, il quale riveste norma speciale che non fa riferimento né alla ponderazione dell'interesse privato né al termine ragionevole. Con tale previsione, infatti, il legislatore trasforma, nei soli casi ivi previsti, l'annullamento in autotutela, da atto discrezionale a comportamento dovuto alla sola condizione che da ciò ne derivi per l'Amministrazione Pubblica una diminuzione di spesa. Il richiamo a tali disposizioni può dare origine ad ulteriori responsabilità che in sede contenziosa, con ricorso avverso diniego di autotutela o di

mancata azione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, possono essere fatte valere.⁸

8 Sez. IV, Sentenza n. 2521 del 09/05/2013
Il concetto di "piena conoscenza" dell'atto amministrativo lesivo, ai fini della sua impugnazione, non deve essere inteso quale "conoscenza piena ed integrale" dei provvedimenti che si intendono impugnare, ovvero di eventuali atti endo-procedimentali, la cui illegittimità infici, in via derivata, il provvedimento finale. Ciò che è invece sufficiente ad integrare il concetto di "piena conoscenza" - il verificarsi della quale determina il dies a quo per il computo del termine decadenziale per la proposizione del ricorso giurisdizionale - è la percezione dell'esistenza di un provvedimento amministrativo e degli aspetti che ne rendono evidente la lesività della sfera giuridica del potenziale ricorrente, in modo da rendere percepibile l'attualità dell'interesse ad agire contro di esso. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Sez. IV, Sentenza n. 2521 del 09/05/2013
Mentre la consapevolezza dell'esistenza di un provvedimento amministrativo e della sua lesività, integra la sussistenza di una condizione dell'azione, rimuovendo in tal modo ogni ostacolo all'impugnazione dell'atto (così determinandone la "piena conoscenza"), invece la conoscenza "integrale" del provvedimento (o di altri atti del procedimento) influisce sul contenuto del ricorso e sulla concreta definizione delle ragioni di impugnazione, e quindi sulla causa petendi. L'ordinamento prevede l'istituto dei "motivi aggiunti", per il tramite dei quali il ricorrente può proporre ulteriori motivi di ricorso derivanti dalla conoscenza di ulteriori atti (già esistenti al momento di proposizione del ricorso ma ignoti) o dalla conoscenza integrale di atti prima non pienamente conosciuti, e ciò entro il (nuovo) termine decadenziale di sessanta giorni decorrente da tale conoscenza sopravvenuta. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

In termini sostanziali, Sez. V, n. 1829/2013.

Sez. IV, Sentenza n. 281 del 23/01/2012

Per effetto del generale principio contenuto nell'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 la motivazione dei provvedimenti amministrativi è obbligatoria; la mera notizia che esiste un provvedimento non può essere equiparata alla piena conoscenza del provvedimento medesimo. Deve dunque concludersi che la "piena conoscenza" del provvedimento presuppone comunque la conoscenza del suo contenuto essenziale laddove da esso sia effettivamente possibile ricostruire il fine sostanzialmente perseguito dall'amministrazione e i motivi che l'hanno indotta a determinarsi in un determinato senso. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

In termini, Sez. V, n. 8/2011; Sez. VI, n. 2006/2011.

Sulla questione, nel senso che al fine del decorso del termine per la impugnazione del provvedimento, non basta la mera notizia della sua esistenza e del suo dispositivo sfavorevole, ma occorre la piena conoscenza del suo contenuto, da cui deriva la possibilità di percepire che il provvedimento è non solo sfavorevole, ma anche illegittimamente sfavorevole, Sez. VI, n. 522/2007. [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

In senso contrario, necessitando la conoscenza dei soli contenuti essenziali dell'atto e non della motivazione, Sez. IV, n. 341/2006 e Sez. V, n. 4259/2008 (di seguito riportate in massima). [Fonte: Leggi D'Italia Professionale]

Prova dell'elusività e valutazione della contestazione in sede di giudizio

Commento a Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 16675 del 9 agosto 2016



di Diletta Mazzone
Avvocato Tributarista

Premessa

Con la recentissima sentenza n. 16675, depositata il 9 agosto scorso, la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale, rendendo interessanti principi volti a meglio puntualizzare siffatto tema in chiave sistematica.

Nello specifico, la Corte ha chiaramente ribadito i principali aspetti – da essa, invero, già espressi in diversi precedenti – che formano la disciplina dell'argomento in rassegna, evidenziandone al contempo alcune peculiarità quali, ad esempio:

- (i) il dovere dell'Ufficio procedente di provare ed argomentare le ragioni della contestata elusività di un'operazione, evidenziando il negozio giuridico – reputato lecito – alternativo e fungibile rispetto alla medesima (specie) in punto di eguali risultati economici;
- (ii) in tale prospettiva – *rectius*, in merito alla valutazione circa la fondatezza, o meno, della contestazione –, il carattere interpretativo della norma, di recente introduzione, in materia di abuso del diritto (i.e., art. 10-*bis*, L. n. 212/2000) che, per l'effetto, sebbene applicabile *ex nunc*, costituirà parametro di riferimento anche per operazioni commerciali occorse prima della sua entrata in vigore.

Ma vediamo in dettaglio: analizzando la sentenza *de qua* analiticamente in ogni suo singolo, più saliente passaggio.

1. Il caso di specie

Prima di addentrarci ad esaminare i principi giuridici rivenienti dalla pronuncia che ci occupa, è opportuno esporre, in breve, la fattispecie concreta in contenzioso: la relativa scansione fattuale risultando particolarmente significativa per avere consentito alla Corte di affermare i principi poc'anzi anticipati in premessa.

La controversia *de qua* trae origine da una verifica fiscale svolta dalla Guardia di Finanza di

Varese e culminata nel P.V.C. di chiusura datato ottobre 2008, ove veniva segnalato l'ipotetico coinvolgimento di una società per azioni nell'ambito di un'operazione commerciale che le avrebbe consentito una rilevante, indebita, sottrazione di materia imponibile.

Si tratta, in sostanza, di un'operazione di *leveraged buy-out* giusta la quale una *NewCo* di apposita costituzione, facente capo ad un fondo di *private equity*, avrebbe acquistato il cento per cento delle quote di una società *target*, rilevandone la proprietà dalla suddetta contribuente "contestata", suo socio di maggioranza, e da altre società detentrici della parte residua, minoritaria, del patrimonio sociale.

Il prezzo dell'operazione era stato determinato unitariamente, ossia a valore identico per ogni azione oggetto d'acquisto, a prescindere dall'esserne il venditore il socio di maggioranza o meno. Talchè, al fine di riassetare gli equilibri interni alle venditrici, veniva siglato tra di esse un "*accordo interno di aggiustamento del prezzo*" ove tutti i soci della *target* rinunciavano al proprio diritto di prelazione da statuto, con contestuale previsione di un obbligo di corresponsione della somma, individuata in Euro 13,5 mln., alla socia di maggioranza, (somma) correlata al fatto che il prezzo offerto dall'acquirente era stato stabilito "*tenendo conto anche di un premio di maggioranza*" che sarebbe stato attribuito a siffatta contribuente.

Simile transazione commerciale era stata, però, reputata elusiva dall'Ufficio impositore ai sensi dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, in quanto la stessa avrebbe celato un corrispettivo, versato alla venditrice/socia di maggioranza, a fronte dell'asserito servizio da essa reso consistente nel "*permettere di fare*", *rectius* nella rinuncia, da essa operata, alla prelazione onde consentire l'operazione in esame.

Il contenzioso, instaurato dalla venditrice socia di maggioranza interessata dalla contestazione, vedeva la contribuente vittoriosa in primo grado ma soccombente all'esito dell'appello proposto dall'Ufficio, avendo la Commissione Tributaria Regionale avallato l'operato di quest'ultimo per ciò che il suddetto, presunto corrispettivo "*avrebbe dovuto essere fatturato ... ai tre soci di minoranza, quale ricavo imponibile ex art. 85 TUIR*".

Avverso la pronuncia della Commissione Regionale, la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, di cui uno affermato fondato e tale da consentire al Giudice di Legittimità la risoluzione definitiva della vicenda nel merito, senza necessità del passaggio del rinvio al Giudice d'appello.

Tale motivo si è articolato sulla contestazione di violazione e falsa applicazione, *inter alia*, delle norme fiscali in tema di abuso del diritto - i.e., artt. 3 e 53 Cost., art. 37bis, D.P.R. n. 600/73 e principi comunitari e interni in materia di abuso del diritto - con doglianze dipoi condivise dalla Corte ed applicate nella maniera ut supra anticipata in premessa.

Vediamo in dettaglio.

2. Le motivazioni in diritto della pronuncia

2.1. La sentenza in rassegna esordisce definendo una vera e propria *“forzatura interpretativa”* il ragionamento della Commissione Tributaria Regionale, laddove essa si era espressa sugli accordi negoziali *“interni”* alle parti venditrici, paralleli all’operazione di *leveraged buy-out*.

Emerge infatti al paragrafo 2.2. della sentenza in parola che, sebbene l’ *“accordo di aggiustamento del prezzo”* siglato tra le venditrici prevedesse *“la conclusione del contratto per la compravendita da parte di ... di tutte le azioni detenute dai Proponenti entro il ... e l’avvenuto pagamento dell’intero prezzo di tali azioni ...”* quale unica condizione sospensiva all’operazione di retrocessione alla socia di maggioranza della somma pre-individuata in Euro 13,5 mln., quale relativo premio, tale aspetto non era stato tenuto nella giusta considerazione dalla Commissione Regionale.

Anzi, del tutto non condivisibilmente il Giudice d’appello aveva reputato sussistente, in seno al suddetto accordo tra le venditrici, una ulteriore *“condizione sospensiva”* che in realtà, a ben vedere, altro non ne costituiva se non una mera modalità attuativa. Si tratta, nello specifico, della clausola contenuta all’art. 4 di tale negozio ove si legge che *“le parti rinunciano altresì reciprocamente all’esercizio del diritto di prelazione previsto a favore di ciascuna nello statuto sociale ... in relazione alla cessione delle rispettive partecipazioni ...”*.

Ebbene, tale previsione certo non poteva costituire – come correttamente rilevato dalla Cassazione – una condizione formante dell’accordo, come tale idonea a definirne la causa nel servizio di *“permettere di fare”*, riferito alla socia di maggioranza per avere essa rinunciato alla propria prelazione sulle quote della *target*. Al contrario, detta pattuizione costituiva un semplice *“strumento attuativo”* dell’accordo tra le venditrici, che nulla poteva aggiungere alla posizione della contribuente/socia maggioritaria. Ciò, a maggior ragione in quanto tutte le venditrici avevano reciprocamente rinunciato alla prelazione.

Pertanto, la diversa interpretazione avallata dal Giudice dell’appello, in linea con la posizione dell’Ente impositore, peccava di un evidente travisamento del contratto in esame, *“forzato”* nelle relative pattuizioni in ragione di una presunta abusività fiscale, di contro indimostrata oltre che, come si vedrà, neppure ipotizzabile.

2.2. Non solo, infatti, la Commissione Tributaria Regionale aveva fatto propria la suddetta, erronea impostazione, ma la stessa neppure aveva dato conto di alcun nesso tra simile soluzione interpretativa e l’elusione fiscale a questa riferita ex art. 37-bis, D.P.R. n. 600/73.

Non era dato evincersi, difatti, dal ragionamento del Giudice d'Appello, alcun legame tra l'operazione de qua, nella ricostruzione sopra menzionata, e possibili profili di sua illegittimità tributaria in termini di difetto di valide ragioni economiche.

Da qui, l'inaccoglibilità della pronuncia di secondo grado: la stessa ponendosi contro il consolidato orientamento giurisprudenziale che, di contro, richiede la focalizzazione espressa dell'elusività in termini di difetto di reali ragioni commerciali riferibili alla transazione esaminata.

In altri termini: *“è ravvisabile elusione nell'operazione economica nell'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicchè il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta (...)”*.¹ Il fatto di non avere evidenziato il perché l'operazione de qua potesse essere ritenuta di avere, quale sua unica ragione, un vantaggio fiscale indebito, consente per ciò solo di censurare la sentenza di merito, per violazione dei dettami rinvenibili dall'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/73.

2.3. Peraltro, simile requisito (*i.e.*, elusività nel senso di impossibilità di ascrivere all'operazione altri vantaggi se non quelli fiscali, *n.d.r.*) si palesa imprescindibile in considerazione della disciplina sull'onere probatorio che, in caso di contestazione di elusività e/o abuso del diritto, spetta al Fisco, con parallelo compito del Giudice di merito di vagliarne l'ottemperanza.

Pertanto, l'Amministrazione Finanziaria procedente che contesti l'elusività/abusività di una transazione commerciale dovrà metterne in risalto sia la vantaggiosità sotto il solo aspetto dell'indebito risparmio fiscale - senza che vi siano, quindi, differenti motivazioni economiche parimenti prospettabili - sia il comportamento *“alternativo”*, ossia la diversa operazione, fungibile con quella posta in essere, idonea a realizzarne gli stessi effetti senza l'utilizzo distorto di schemi negoziali a beneficio di risparmi d'imposta non spettanti.

Il Fisco, insomma, deve evidenziare sia la *“patologia”* dell'operazione eseguita che il diverso, *“fisiologico”* comportamento commerciale che avrebbe potuto far conseguire gli stessi risultati senza danno all'Erario. Come chiaramente ribadito dalla sentenza in rassegna ove si legge che: *“(...) il comportamento abusivo è circoscritto a quell'operazione economica che – tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico – ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione ed alterazione di schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente*

1 Cfr. par. 2.3. della sentenza in commento che a sua volta cita Cass., nn. 4603/14, 21390/12 e 10458/16.

l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in tal modo strutturate. Inoltre, non è configurabile abuso del diritto se non sia stato provato dall'Ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass., n. 20029/10). Dunque, il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., sez. un., 30055/08 e 30057/08; v. C. giust. UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal Fisco".²

Esce quindi rimarcato il significativo aspetto della portata esatta dell'onere probatorio gravante sull'Ente impositore, qualora esso ipotizzi condotte illegittime e correlate contestazioni di abusività: quest'ultime potendosi ritenere dimostrate (con conseguente inversione dell'onere di prova contraria sul contribuente, *n.d.r.*) nel solo caso in cui l'Ufficio raffronti la transazione occorsa, reputata patologica, con un alternativo e fungibile comportamento "corretto" produttivo degli stessi effetti sul piano economico.

Laddove, quando simili profili non trovino adeguata rappresentazione in atti impositivi, quest'ultimi potranno essere passibili di declaratoria di illegittimità stante il mancato rispetto del riparto dell'onere probatorio, nel senso appena chiarito.

2.4. Una volta assolto l'onere della prova da parte dell'Ufficio procedente, emerge il decisivo aspetto della valutazione della fondatezza della contestazione.

Soccorrono a tal fine, secondo la Corte di Cassazione, i principi resi nella legge delega n. 23/2014 (art. 5)³ – coniati nel rispetto di quanto rinvenibile dalla Raccomandazione 212/772/UE in punto di necessità di "*sostanza economica*" dell'operazione – che hanno dato luogo all'emissione della nuova normativa in materia di abuso del diritto, di cui all'art. 10-*bis*, L. n. 212/2000.⁴

² Cfr. par. 2.4. della sentenza in commento.

³ Cfr. par. 2.5. della sentenza in commento: "*definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta ... garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale ... considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva ... escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali ... stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ... ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente*".

⁴ ...che, com'è noto, così recita: "*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi (...). Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine*

Tale norma, per espressa dicitura del Giudice di Legittimità, se pure avente efficacia *ex nunc* - e dunque essendo priva, sulla carta, di efficacia retroattiva - costituirà *“indubbiamente un termine interpretativo di riferimento, se pure in chiave evolutiva (...)”*.

Simile disposizione, pertanto, deve intendersi rivestire natura eminentemente interpretativa costituendo parametro di riferimento per ogni controversia in essere in materia di elusione fiscale e/o abuso del diritto, pur se riferita ad operazioni anche occorse in epoca precedente all'entrata in vigore. Così come già palesato dalla dottrina di settore sul profilo in questione, di cui la Cassazione ha fatto proprio l'orientamento.⁵

2.5. Escono quindi delineati i principi basilari della sentenza in commento: vale a dire, da un lato, l'onere probatorio ed il suo esatto riparto, come aspetto prodromico della contestazione, d'altro lato, una volta vagliato il rispetto dell'onere medesimo, il criterio alla luce del quale valutare la contestazione, che si identifica con i principi da ultimo cristallizzati nel citato art. 10-*bis*, contenente disposizioni pressochè definitivamente riepilogative dei dettami formatisi negli anni sulla questione dell'elusione fiscale/abuso del diritto.

Conclusioni

Costituisce esempio pratico dell'applicazione, in concreto, dei principi appena esposti la modalità con cui la Corte di Legittimità ha risolto il caso di specie.

A fronte di un'insussistente dimostrazione dell'elusività dell'operazione – perpetrata dalla Commissione Tributaria Regionale in accoglimento della tesi del Fisco – si allinea la prova, comunque resa dal contribuente, della ragionevolezza e logicità della transazione, sia sotto il profilo eminentemente economico che del relativo impatto fiscale. Così come chiaramente spiegato ai paragrafi 2.7 e 2.8 della sentenza cui, quanto a questo aspetto, si rimanda integralmente.

Il contribuente ha dunque dimostrato la sussistenza di valide ragioni economiche sottese alla struttura dell'accordo commerciale, in special modo provando l'inesistenza di alternative più efficaci allo stesso, nonché di carichi fiscali differenti se fosse stato utilizzato un diverso schema contrattuale.

organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale (...)”.

⁵ Cfr., ad es. ed ex plurimis, L. MIELE, *Abuso del diritto distinto dalla fattispecie di evasione*, in *Corriere Tributario*, n. 4/2015, pp. 243 e ss.; A. MANZITTI e M. FANNI, *La norma generale antiabuso nello schema di decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corriere Tributario*, n. 21/2017, pp. 1597 e ss..

La (evidente) correttezza di struttura dell'operazione, collegata ad una contestazione, di contro, evidentemente erronea, ha dunque costituito lo spunto, per la Cassazione, per definire con sempre maggiore chiarezza il tema di cui si discute, nell'auspicio, non solo, di fornire un valido supporto di riferimento in caso di controlli da cui emergano profili di possibile elusività fiscale, ma anche di contrastare contestazioni prive di reale supporto effettivo (se non, si potrebbe dire, una mera esigenza di gettito), pur nel rischio di un impatto potenzialmente dirompente per il contribuente che ne sia oggetto.

Indagini finanziarie: saltano tutte le presunzioni a carico dei professionisti

Corte di Cassazione, Sezione V Civile Sentenza n.16440 del 5 agosto 2016



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Cominciamo dalla fine. Il 5 agosto 2016 viene pubblicata la Sentenza n. 16440 con la quale la V sezione della Corte di Cassazione (Pres. Bielli, Rel. Luciotti) aderisce ad un recentissimo orientamento adottato dalla stessa Corte e dalla stessa sezione, seppur in altra composizione del Collegio¹, e che per certi versi ha spiazzato la recente dottrina. Orientamento che a questo punto è da ritenere consolidato e con il quale, dipanate alcune perplessità che risiedono nella storia della vicenda giurisprudenziale e prima ancora normativa a monte, non si può che concordare. Con qualche residuo dubbio di cui si parlerà più avanti.

La Sentenza 224 del 2014 della Corte Costituzionale

La questione di cui parliamo e di cui si occupa la sentenza del 5 agosto scorsa attiene al valore presuntivo - in seno all'articolo 32 del decreto sull'accertamento delle imposte sul reddito e all'articolo 51 dell'omologa disposizione in ambito iva - dei versamenti non giustificati e dei prelevamenti di cui non venga indicato il beneficiario o il riferimento contabile nel contesto delle indagini finanziarie.

Occorre allora tornare alla sentenza della Corte Costituzionale e anzi all'ordinanza del 10 giugno 2013 con la quale la Commissione tributaria regionale per il Lazio ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art.32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi* - come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 - *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2005*.

La norma dispone che i dati ed elementi trasmessi su richiesta (*ex art.32, comma 1, numero 7, del d.P.R. n. 600 del 1973*), rilevati direttamente (*ex art. 33, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 600*

¹ Cfr. Cass. civ. Sez. V, Sent., 11-11-2015, n. 23041, Pres. Piccininni, Rel. Cirillo e Cass. civ. Sez. V, Sent., 21-06-2016, n. 12781, Pres. Piccininni, Rel. Petitti.

del 1973) ovvero nei controlli relativi alle imposte sulla produzione o consumo - ex art. 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*) - sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973, salvo che il contribuente dimostri che ne ha tenuto conto nella determinazione dei redditi o che essi non hanno rilevanza a tal fine. Prevede, poi, che i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito delle predette operazioni sono posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti (e sono quindi assoggettabili a tassazione), se il contribuente non ne indica i soggetti beneficiari e sempreché non risultino dalle scritture contabili.

La presunzione disciplinata da tale ultima parte della norma nella sua originaria formulazione (limitata ai «ricavi») interessava unicamente gli imprenditori, l'art. 1 della legge n. 311 del 2004 (inserendo anche i «compensi») ne ha poi esteso l'ambito operativo ai lavoratori autonomi.

La questione sollevata si articolava in due gruppi di censure: uno - comprensivo della seconda (artt. 3 e 24 della Costituzione) e della quarta censura (artt. 3 e 53 Cost.) - avente ad oggetto l'estensione della inversione della prova e della presunzione de qua ai compensi dei lavoratori autonomi; l'altro - comprensivo della prima (art. 24 Cost.) e della terza censura (art. 111 Cost.) - avente ad oggetto l'applicazione retroattiva della norma agli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della legge n. 311 del 2004.

La seconda questione viene dichiarata inammissibile. Resta in piedi la prima che viene risolta con la dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione. La presunzione relativa ai professionisti viene considerata dunque irragionevole.

Viene sposata la tesi prospettata in chiusura dell'ordinanza di remissione² di cui vorremmo riportare un passaggio testuale per capire i termini in cui collocare il perimetro della questione all'esame della Consulta. Letteralmente: *“Alla stregua di siffatte considerazioni, di doppia natura, questo Collegio ritiene, pertanto, che la presunzione di legge di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, seconda parte cit., applicata alla rettifica dei redditi professionali, si poggia su un binomio presuntivo "costi-compensi" ... dai connotati troppo vaghi, come tali non idonei a sorreggere e giustificare, sotto il profilo tecnico -giuridico, una rettifica dei redditi, attesa la intrinseca irrazionalità di una presunzione di legge che, invece, dovrebbe giustificare la razionalità della norma e la piena rispondenza al principio di necessaria tassazione dei redditi effettivi.*

Di conseguenza, è facile concludere sulla eccessiva sproporzione tra lo strumento di indagine

² Ordinanza n. 27 del 10 giugno 2013 della Commiss. Trib. Regionale, Roma, Sez. XXIX - Pres. Paolo Picozza - Rel. Paolo Picozza.

affidato all'Amministrazione finanziaria, a fini accertativi, rispetto alle esigenze fiscali di individuazione e tassazione di redditi non dichiarati.

La questione non è suscettibile di alcuna interpretazione adeguatrice, stante la intrinseca irrazionalità della norma, laddove la stessa, con l'aggiunta normativa di cui alla L. n. 311 del 2004, ha inteso esplicitamente fondare una presunzione di legge di maggiori compensi professionali sui meri prelevamenti”.

Questa impostazione, che poggia sui connotati troppo vaghi e sulla intrinseca irrazionalità della norma dal lato dei prelevamenti, viene sposata come detto dalla Corte Costituzionale. Nella motivazione della sentenza n. 228/2014 si legge infatti che anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità nella categoria professionale. Mentre infatti il prelevamento da parte di un imprenditore è ragionevolmente finalizzato alla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi - ecco il motivo dell'equazione *prelevamenti-ricavi* che aveva già passato, nella vecchia formulazione della norma, il vaglio di costituzionalità nella sentenza n. 225 del 2005 - l'attività svolta dai lavoratori autonomi, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo.

Tali elementi, secondo la Consulta, *“inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo”.*

Quindi l'Ordinanza del 2013 (almeno per la parte dichiarata ammissibile dalla Consulta) e la sentenza della Corte Costituzionale del 2014 trattano solo della irragionevolezza della presunzione relativa ai prelevamenti dal lato dei professionisti. Presunzione che con certezza viene espunta dall'ordinamento all'indomani della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (avvenuta l'8 di ottobre del 2014) della sentenza n. 228. Ma la vicenda non finisce qui.

L'aspetto letterale della norma e della sua riforma da parte della Consulta.

Senza voler essere didascalici occorre per un momento rifarsi al contenuto letterale dell'articolo 32 del DPR 600/73 per capire cosa sia realmente cambiato dopo la sentenza della Corte Costituzionale. La quale, è bene ribadirlo con chiarezza, fissa il principio per cui *“È costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., l'art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a), n. 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311, limitatamente alle parole «o compensi»”.*

Nella norma come risulta oggi, tra i poteri degli Uffici, si menzionano quelli di *“invitare i con-*

tribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma di numero del numero 7..." (i dati bancari di cui parliamo). "I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) ... sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt.38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi [o compensi] a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni".

Abbiamo volutamente messo tra parentesi e parole caducate dalla Corte Costituzionale. Cosa succede allora dopo la sentenza 228/2014 dal punto di vista normativo? Si ha che i rapporti bancari sono posti a base delle verifiche a carico di tutti i contribuenti, nella prima parte della regola di cui si tratta. Di tutti come dimostrano i riferimenti all'accertamento sintetico o all'accertamento d'ufficio. Ma le presunzioni che ricollegano movimenti bancari a ricavi e compensi (quindi agli accertamenti su imprenditori e professionisti) restano in vigore solo per i ricavi. Quindi solo per gli imprenditori. E ciò ad onta di una vicenda come quella sopra riportata nella quale l'ordinanza di remissione alla Consulta era tutta giocata sull'irrazionalità della norma per i professionisti, ma solo con riguardo ai prelevamenti. E nella quale anche la sentenza della Corte Costituzionale, nella parte conclusiva almeno, aveva avallato la predetta impostazione della CTR Lazio.

Sembra quindi che la lettera della norma, dopo la cancellazione delle parole "*o compensi*" finisca per affermare dei principi che vanno al di là di quanto fosse il desiderata dell'organo remittente sicuramente e forse anche della stessa Consulta.

Alcuni passaggi della motivazione della sentenza 228/2014

L'idea che la motivazione della sentenza fosse in realtà incentrata solo sui prelievi e non anche sui versamenti dal lato dei professionisti è fatta propria anche da autorevole recente dottrina.³ Ma non è del tutto corretta.

Nel trattare dei prelevamenti la Consulta espone infatti: "*.. la non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti (che peraltro dovrebbero essere anomali rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'Agenzia delle entrate) vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si*

3 Gianfranco Ferranti "*Indagini finanziarie, parola alla Corte*" Il Sole 24 Ore, 1° agosto 2016.

avvale la categoria; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali”.

Cioè si sottolinea la peculiarità contabile dei professionisti rispetto agli imprenditori e ciò sia dal lato delle entrate che delle uscite.

E più avanti si indica nei più recenti provvedimenti sulla tracciabilità del denaro un elemento inibitore della possibilità di evasione o di elusione fiscale. Infatti attraverso la limitazione dei pagamenti effettuati in contanti che si possono prestare ad operazioni "in nero" si riducono tali possibilità.

Insomma si ha un quadro di rappresentazione dell'attività professionale caratterizzato a) da regole contabili più semplici b) da promiscuità tra operazioni bancarie personali e quelle relative all'attività c) da controlli a monte garantiti dalla tracciabilità dei pagamenti.

Chi è meno giovane ricorderà la vicenda dell'IRAP e della celeberrima sentenza 156/2001. Il dispositivo di quella sentenza stabiliva chiaramente che tutti i soggetti con partita iva dovessero pagare il nuovo tributo, come la legge prevedeva. Furono dei passaggi della motivazione di quella sentenza, nella lettura che ne dettero le Commissioni Tributarie prima e la Corte di Cassazione poi, ad aprire all'esenzione del tributo per vaste categorie di contribuenti.

Cosa accade allora in questo caso, nel quale alcuni passaggi motivazionali fanno pensare a una "specialità" dei redditi di lavoro autonomo rispetto a quelli di impresa e, addirittura, il dispositivo della sentenza della Consulta cancella le presunzioni dell'articolo 32 a carico dei professionisti sia dal lato dei prelevamenti che da quello dei versamenti?

Le sentenze di Cassazione

Ne abbiamo menzionate tre. La n. 23041/2015 la n. 12781 del 216 e la recentissima 16440 del 5 agosto scorso, da cui partono le presenti riflessioni.

Tutte e tre poggiano sull'elemento letterale dell'articolo 32 così come è mutato a seguito dell'intervento del Giudice delle Leggi. Prendendo il passaggio significativo dall'ultima abbiamo infatti: *“Si è quindi affermato (cfr. Cass. n. 23041 del 2015) che, a seguito della pronuncia della Corte costituzionale <non è più proponibile l'equiparazione logica tra attività d'impresa e attività professionale fatta, ai fini della presunzione posta dall'art. 32, dalla giurisprudenza di legittimità per le annualità anteriori>, cosicché è definitivamente venuta meno la presunzione di imputazione sia dei prelevamenti sia dei versamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale, che la citata disposizione poneva. Si sposta, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scrit-*

ture contabili, siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi, e che i versamenti (pure essi non risultanti dalla scritture contabili) corrispondano, invece, ad importi riscossi nell'ambito dell'attività professionale.”

Resta in piedi, per i professionisti, solo la prima parte della norma. Quella che consente di utilizzare le risultanze delle operazioni bancarie. Ma senza che si generino delle presunzioni e senza, con ciò, che l'onere della prova si sposti sul contribuente.

Al punto che ancora la sentenza di cui parliamo precisa che compete all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi, e che i versamenti - pure essi non risultanti dalla scritture contabili - corrispondano, invece, ad importi riscossi nell'ambito dell'attività professionale.

La sentenza della Consulta dunque, nell'interpretazione che ne fornisce la V Sezione nelle tre sentenze citate, interviene sui professionisti sia dal lato dei prelevamenti, come era chiaro da sempre, sia anche da quello dei versamenti andando ad inibire il ragionamento presuntivo a cui ci eravamo abituati negli ultimi anni.

Alcune considerazioni finali ed una possibile “quadratura” sistematica

Abbiamo dedicato poche righe alla sentenza del 5 agosto. Essa è infatti sintetica e riporta considerazioni già svolte nelle due precedenti massime. Considerazioni che vanno direttamente a considerare cosa è diventata la norma dopo l'intervento della Consulta con la caducazione delle parole “o compensi”.

Abbiamo voluto tuttavia ripercorrere da un punto di vista logico le varie massime per arrivare a una soluzione di sintesi possibile. Che non è ravvisabile a nostro avviso nelle scarse considerazioni della Cassazione svolte nelle tre sentenze.

In altri termini poniamo che la norma preveda, per semplificare, che se io verso 10 mila euro su un conto corrente e faccio l'imprenditore scatti una presunzione per cui, in assenza di giustificazioni, tale somma diviene ricavo, ma invece, nel caso io sia un medico, un avvocato o un ingegnere tale derivazione logica non possa sussistere. E' immaginabile che tale regola possa dirsi in linea proprio con gli articoli 3 e 53 della Costituzione a cui la sentenza del 2014 fa espresso riferimento? A nostro giudizio no, nella maniera più netta.

Ma se si afferma il principio della diversità del lavoratore autonomo rispetto all'imprenditore per alcuni aspetti della contabilità, della promiscuità tra ambito lavorativo (e non aziendale) e ambito personale e altro ancora, la scelta normativa potrebbe non rivelarsi irragionevole.

Per questo abbiamo voluto inserire negli argomenti da considerare quei passaggi motivazionali della sentenza 228/2014. Sono argomentazioni corrette? Sono elementi troppo blandi e generici per giustificare una disparità di trattamento tra imprenditori e professionisti? Su queste argomentazioni, riteniamo, si dipanerà la giurisprudenza prossima ventura. A meno di un nuovo intervento del legislatore.

Corte di Cassazione, Sezione V Civile, sentenza n. 16675 del 9 agosto 2016

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

Presidente: Bielli Stefano; Relatore: Vella Paola

RITENUTO IN FATTO

A seguito di verifica fiscale sostanziale a carico della società Felofin s.p.a., culminata nel p. v.c. del 15.10.2008, la G.d.F. di Varese - Nucleo Polizia Tributaria, segnalava all'Agenzia delle entrate il coinvolgimento della società Fingiochi s.p.a. in una operazione di cessione di partecipazioni che avrebbe consentito a tale contribuente un'indebita sottrazione di materia imponibile.

In particolare, la Fingiochi s.p.a., socio di maggioranza (al 53,41%) della Giochi Preziosi s.p.a. (di seguito, breviter, "GP"), d'intesa con i soci di minoranza Felofin s.p.a. (34,12%), Valtidone s.p.a. (6,50%), Kartell s.a. (4,02%) e Kartell Ltd (1,95%) aveva individuato un fondo di private equity gestito dalla "3i SGR s.p.a." (di seguito, breviter, "3i"), disposta a realizzare un'operazione di leveraged buy-out consistente nell'acquisto, tramite la newco "Ludica s.p.a.", l'intero capitale sociale della partecipata Giochi Preziosi s.p.a. (cd. società target), che versava in situazione di difficoltà finanziaria, ad un prezzo identico per ogni azione acquistata, a prescindere se dai soci di minoranza o di maggioranza, come da prassi per i fondi di private equity.

Per questa ragione, con parallelo "accordo interno di aggiustamento del prezzo" del 14.7.2005, tutti i soci rinunciavano reciprocamente all'esercizio del diritto di prelazione previsto nello statuto ed i soci di minoranza si riconoscevano debitori nei confronti della Fingiochi di un valore pari ad euro 13.500.00,00, in correlazione - tra l'altro - al fatto che il prezzo offerto dalla acquirente "3i SGR s.p.a." era stato determinato "tenendo conto anche di un premio di maggioranza in considerazione della parallela operazione di Fingiochi con 3i".

Tale operazione veniva appunto ritenuta operazione elusiva ai sensi dell'art. 37-bis, d.P.R. n. 600/73, in quanto mascherante il versamento di un "corrispettivo per la prestazione di servizi consistita nel "permettere di fare", ossia nella rinuncia di Fingiochi ad esercitare il proprio diritto di prelazione sulle azioni oggetto di cessione".

Mentre la C.T.P. di Milano aveva accolto i ricorsi proposti dalla contribuente avverso i due avvisi conseguentemente emessi - ai fini IVA (per quanto qui ne occupa), oltre che ai fini Ires ed Irap, relativamente all'anno di imposta 2005 - la C.T.R. della Lombardia accoglieva invece l'appello dell'Ufficio ed aderiva alla ricostruzione dell'amministrazione finanziaria, ritenendo che il suddetto corrispettivo "avrebbe dovuto essere fatturato da Fingiochi ai tre soci di minoranza, quale ricavo imponibile ex art. 85 TUIR".

Per la cassazione della sentenza d'appello n. 2590, depositata il 19.5.2014 e non notificata, la FINGIOCHI s.p.a. ha proposto ricorso notificato in data 31/7- 4/8/2014, affidato a tre motivi, corredato da memorie ex art. 378 c.p.c. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso, notificato il 27.10.2014.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la «Nullità della sentenza, in relazione agli artt. 24 e 111, comma 6 Cost., 132, comma II, n. 4 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/1992, per vizio di motivazione apparente (art. 360, c. I, n. 4, c.p.c.)», per avere a C.T.R.: richiamato genericamente i principi in materia di operazioni elusive/abusive; copiato letteralmente quanto sostenuto dall'Ufficio nel suo appello; tentato di giustificare l'adesione "supina" alla tesi erariale attraverso l'esame dell'accordo inter partes del 14.7.2005,

senza però trarre "le dovute logiche conseguenze dall'interpretazione dell'accordo medesimo, come dalla stessa fornita"; confermato la pretesa impositiva con un generico ed in conferente richiamo alla nozione di ricavo imponibile ex art. 85 T.U.I.R., trascurando invece la disciplina dell'Iva e dell'Ires.

1.1. Il motivo è infondato, poiché dalla sua semplice lettura emerge chiaramente, stanti i molteplici profili di contestazione del tessuto argomentativo della sentenza impugnata, che non si è al cospetto di una motivazione inesistente in quanto meramente apparente, bensì di una motivazione non condivisa e ritenuta viziata sotto plurimi aspetti, senza che però risulti integrato il radicale vizio di nullità, invocato da parte ricorrente.

2. Con il secondo mezzo si deduce la «Violazione e falsa applicazione: a) degli artt. 1322, 1325, 1362, 1363 e 1375 c.c.; b) degli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/73 e dei principi comunitari e interni in materia di abuso del diritto; c) degli artt. 85, 86 e 87 del t.u.i.r., dell'art. 5 del d.lgs. n. 446/97 e dell'art. 2425 c.c. (art. 360, c. 1, n. 3 c.p.c.)».

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Merita considerazione, in primo luogo, la doglianza relativa al sovvertimento dei criteri soggettivi di interpretazione letterale e sistematica dell'accordo sottoscritto in data 14.7.2005, poiché, sebbene il tenore inequivocabile del relativo art. 3 ponesse chiaramente come unica condizione sospensiva dell'operazione (segnatamente della retrocessione parziale del prezzo dalle tre Proponenti a Fingiochi, ai sensi dell'art. 2) la "conclusione del contratto per la compravendita da parte di 3i di tutte le azioni detenute dai Proponenti in GP entro il 15 luglio 2005" e "l'avvenuto pagamento dell'intero prezzo di tali azioni da parte di 31 ai Proponenti" — prezzo espressamente "determinato tenendo conto anche di un premio di maggioranza in considerazione della parallela operazione di Fingiochi con 3i, sebbene la partecipazione dei Proponenti sia una partecipazione di minoranza" — tuttavia la C.T.R., forzando il dato letterale (e con esso l'autonomia negoziale che lo sottende), ha attribuito a parte della pattuizione aggiuntiva di cui all'art. 4 - per cui "le parti rinunciano altresì reciprocamente all'esercizio del diritto di prelazione previsto a favore di ciascuna nello statuto sociale di GP in relazione alla cessione delle rispettive partecipazioni in GP a 3i" - un rilievo causale preminente di ulteriore condizione dell'accordo medesimo (piuttosto che di semplice strumento attuativo, dovendo anche Fingiochi cedere al Fondo 3i SGR la propria partecipazione in GP), affermando che "le somme corrisposte dai tre soci di minoranza a Fingiochi, determinate in base ad un accordo interno in cui 3iSgr non è intervenuta, rappresentano il corrispettivo per la prestazione di servizi consistita nel "permettere di fare", ossia nella rinuncia di Fingiochi ad esercitare il proprio diritto di prelazione sulle azioni oggetto di cessione", quando invece - come visto testualmente - la rinuncia al diritto di prelazione era reciproca fra tutte le parti.

2.3. Fondata appare anche la censura circa la mancanza di un nesso tra la suddetta ricostruzione della vicenda negoziale e l'asserita natura abusiva dell'operazione, con conseguente vizio di sussunzione della fattispecie concreta nel paradigma astratto di cui all'art. 37-bis, d.P.R. n. 600/73, mancando il giudice d'appello di evidenziare il supposto difetto di una valida ragione economica e la contestuale emersione dell'intento di ottenere un indebito vantaggio fiscale, ossia il fondamento stesso delle operazioni di carattere elusivo, sulla scorta del pacifico formante giurisprudenziale di questa Corte, in base al quale "è ravvisabile elusione nell'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale" (ex plurimis, Cass. 4603/14 e 21390/12; da ultimo, Cass. 10458/16).

2.4. Allo stesso modo il giudice d'appello, dopo aver correttamente richiamato in premessa alcuni principi generali in tema di "comportamento abusivo", omette poi di individuarne i tratti caratterizzanti nella vicenda concreta. Al riguardo invece, come di recente ribadito da questa Corte (Cass. n. 5155/16), il comportamento abusivo è stato circoscritto a "quell'operazione economica che - tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico - ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta (Cass. 25972/14, p. 9.1.). La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. 1465/09) e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate. Inoltre non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass. 20029/10). Dunque, il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determi-

nata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., sez. un., 30055/08 e 30057/08; v. C. giust. UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. 21390/12, p.3.2) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass. 4604/14)".

2.5. Del tutto in linea con questa impostazione risultano tanto la Raccomandazione 2012/772/ UE (specie con riguardo alla necessità di una "sostanza economica"), quanto il più recente legislatore nazionale (L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 5) che, nel delegare al Governo l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la citata raccomandazione dell'UE, indica, tra l'altro, i seguenti principi e i criteri direttivi: "definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta" (cfr. Cass., s.u. 30055/08 e 30057/08); "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale"; "considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva"; "escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali" (v. Cass. 8772/08 e 10257/08); "stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione" (v. Cass. 21390/12), "ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente" (v. Cass. 4604/14 e 1372/11).

2.6. Ed in tal senso il nuovo art. 10-bis della L. n. 212/00 - che pur non essendo applicabile *ratione temporis* (v. D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, comma 5) rappresenta indubbiamente un termine interpretativo di riferimento, sia pure in chiave evolutiva — stabilisce che "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti" (comma 1) e che "si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali... b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario", precisando che "sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato" (comma 2); per poi chiarire che, "ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (comma 4), "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente" (comma 3).

2.7. Nel caso di specie, alla carente declinazione concreta della fattispecie elusiva o abusiva, da parte del giudice d'appello, si affianca una congrua indicazione, da parte del contribuente, delle "valide ragioni economiche dell'accordo del 14 luglio 2005", caratterizzato dal fatto che, "per regola economica, una partecipazione di maggioranza ha un valore più che proporzionale rispetto alla partecipazione di minoranza, e tale maggiore valore è comunemente denominato premio di maggioranza", sicché "l'assunzione dell'obbligazione di cui è causa dai tre soci di minoranza a favore di Fingiochi persegue un preciso e fondamentale scopo economico-finanziario: riallineare internamente (ossia tra le parti venditrici) i prezzi di cessione delle diverse partecipazioni in GP dai rispettivi valori normali ex artt. 9 del t.u.i.r. e 14 del d.p.r. 633/1972, retrocedendo legittimamente, congruamente e coerentemente al socio di maggioranza il premio di maggioranza, che altrimenti sarebbe stato percepito indebitamente (sotto il profilo economico) dai soci di minoranza".

2.8. Anche sotto il profilo dell'indebito vantaggio fiscale, il contribuente ha sottolineato, in linea con le affermazioni dell'Ufficio (v. pag. 48 del ricorso), che "l'operazione economica alternativa a quella concretamente realizzata sarebbe stata costituita dal riconoscimento diretto da parte del Fondo 3i SGR (anziché indiretto, mediante accordo interno tra i venditori) del premio di maggioranza spettante a Fingiochi in base ai principi economici, diversificando conseguentemente il prezzo delle azioni di GP in ragione dell'entità delle partecipazioni cedute", ed in tal caso "la Fingiochi avrebbe sì realizzato una plusvalenza più elevata, ma questa sarebbe comunque stata esente ai fini Ires ex art. 87 del t.u.i.r. (nel testo all'epoca in vigore), non imponibile ai fini Irap ex art. 5 del cligs. n. 446/1997 ed esente ai fini Iva ex art. 10, comma 1, n. 4) del d.p.r. n. 633/1972" — trattandosi di operazioni relative ad "azioni" inquadrate come "immobilizzazioni finanziarie" munite di specifici requisiti (v. pag. 51 del ricorso) — sicché il carico fiscale dell'operazione sarebbe stato identico, senza potersi ipotizzare alcun vantaggio fiscale.

2.9. Di qui anche la censura dell'ultima affermazione della C.T.R., per cui il corrispettivo in questione "avrebbe

dovuto essere fatturato da Fingiochi ai tre soci di minoranza, quale ricavo imponibile ex art. 85 Tuir", dal momento che quest'ultima disposizione annovera tra i ricavi imponibili, alla lett. c), "i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazione che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'art. 87", il quale a sua escludeva dalla formazione del reddito imponibile "le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'art. 86, commi 1, 2 e 3, relativamente ad azioni".

3. Le esposte considerazioni superano il terzo motivo, con cui si lamenta «Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti: il Fondo 3i SGR ha acquistato l'intero capitale sociale di GP a un prezzo unitario (art. 360, c. I, n. 5 c.p.c.)», il cui esame resta assorbito.

4. In conclusione, la sentenza impugnata va cassata e, non risultando necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 2, cod. proc. civ., con l'accoglimento del ricorso originario della società contribuente, cui controparte dovrà rifondere le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo; le peculiarità della vicenda processuale giustificano invece la compensazione delle spese dei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in € 25.000,00 oltre rimborso forfetario ed accessori di legge, con compensazione delle spese dei gradi di merito. Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

**Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 16440
del 5 agosto 2016**

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

Presidente: Bielli Stefano; Relatore: Lucioti Lucio

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza n. 64 del 27 maggio 2013 la Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello proposto dal contribuente, professore ordinario presso l'Università di Roma 3 ed esercente anche la professione di avvocato, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Perugia che, in parziale accoglimento del ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento di maggiori imposte ai fini IRPEF, IRAP, IVA dovute per l'anno 2005, rideterminava in diminuzione il reddito imponibile accertato.

Sosteneva il giudice di appello che il contribuente non era riuscito a superare la presunzione posta dall'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione ad una serie di movimenti bancari effettuati sul proprio conto corrente ed oggetto di verifica, non ritenendo all'uopo sufficiente l'indicazione dei soggetti beneficiari dei vari pagamenti. Sosteneva, altresì, l'infondatezza della pretesa riduzione delle sanzioni al minimo edittale, stante l'inesistenza di un obbligo di conciliazione per l'Ufficio e di una disposizione normativa che la prevedesse per tali ipotesi. Dichiarava, inoltre, inammissibile l'appello incidentale proposto dall'Ufficio per difetto di sottoscrizione autografa dell'atto.

2. Avverso tale statuizione ricorre per cassazione il contribuente che deduce 3 motivi di censura. L'Agenzia resiste con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. L'Amministrazione finanziaria, a seguito di indagini finanziarie effettuate ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32, 38 e 39, comma 1, lett. d), nei confronti del contribuente, professore ordinario presso l'Università di Roma 3 ed esercente anche la professione di avvocato, acquisiva i dati relativi alle movimentazioni bancarie effettuate sui conti correnti al medesimo intestati e, quindi, ritenendo che alcuni movimenti, sia in uscita che in entrata, non avevano trovato adeguata giustificazione nei redditi dichiarati per l'anno di imposta 2005, applicata la presunzione di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, provvedeva al loro recupero a tassazione, anche ai fini IVA - trattandosi di compensi del lavoro autonomo (di avvocato) svolto dal contribuente, assoggettabili ad imposizione ai sensi del d.P.R. n. 633 del 1972, artt. 53 e 54 -, notificando l'avviso di accertamento poi impugnato.

Sulla scorta di quanto risultante dall'atto impositivo (il cui contenuto è stato ritrascritto in parte qua alle pag. 2 e 3 del ricorso), l'Ufficio finanziario accertava:

- 1) redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente non dichiarati per 264,00 C;
- 2) costi dedotti e non documentati per € 2.315,67;
- 3) differenza di C 1.996,65 tra i saldi dei sottoconti confluiti nel rigo RE10 e importo dichiarato in RE10
- 4) compensi incassati e non dichiarati per € 8.534,73;
- 5) errata registrazione ai fini IVA della fattura emessa n. 35 del 07/11/2005 pari ad € 46,00, nonché un maggior reddito derivante da "indagini finanziarie" pari ad C 11.851,52 per versamenti (tra cui quello sopra indicato di C

8.534,73) ed € 81.488,90 per prelevamenti, di cui: a) € 34.001,90 per assegni intestati alla segretaria Ricottini, eccedenti il valore dello stipendio; b) € 27.700,00 per un assegno intestato al genero Sergio Caccia; c) € 19.787,00 per assegni prelevati per esigenze private.

A seguito di contraddittorio instaurato con il contribuente, l'Agenzia riteneva giustificato il minore importo di 11.665,13 € degli assegni emessi in favore della segretaria Ricottini e l'importo di 27.700,00 € di cui all'assegno intestato al genero, ma essendosi concluso negativamente il tentativo di accertamento con adesione, il contribuente provvedeva ad impugnare l'avviso di accertamento dinanzi la CTP di Perugia che con sentenza n. 107 del 2012 rideterminava la ripresa a tassazione in complessivi 53.705,00 €, di cui 11.581,52 € relativi a versamenti effettuati sul conto corrente intestato al contribuente e 42.123,90 € di prelevamenti da quel medesimo conto, escludendo quindi quegli importi che l'Ufficio finanziario aveva riconosciuto come giustificati. Pronuncia, quella della CTP, poi confermata dalla CTR di Perugia con la sentenza n. 64 del 2013.

2. Il contribuente, quindi, propone ricorso per cassazione avverso detta statuizione, deducendo con il primo motivo la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 38 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972, alla luce del principio costituzionale di capacità contributiva critica la statuizione di appello che aveva ritenuto, in dissonanza con i principi giurisprudenziali in materia, che il contribuente fosse tenuto a giustificare i movimenti finanziari nonostante la loro congruità rispetto al livello dei redditi dichiarati.

3. Con il secondo motivo, deducendo la violazione e la falsa applicazione delle medesime disposizioni indicate nel primo motivo, censura la statuizione di merito per aver negato l'annullamento dell'atto impositivo nonostante l'assolvimento, da parte di esso ricorrente, dell'onere della prova contraria idonea a superare la presunzione posta dall'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 a favore dell'Ufficio finanziario.

4. Con il terzo motivo, deducendo <la violazione e la falsa applicazione degli artt. 115 c.p.c. e 2697 cod. civ.> come vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1°, n. 5, c.p.c. - nella formulazione risultante dalla modifica apportata dall'art. 54, comma 1, lett. b), d.l. n. 83 del 2012, conv. con modif. nella l. n. 134 del 2012, o, in subordine, formulazione ante riforma - il ricorrente si duole della <totale obliterazione da parte dei Giudici di seconde cure di documenti (assegni bancari) che dimostrano l'estraneità alla ripresa impositiva di altre somme>.

5. Il ricorso è fondato e va accolto nei limiti e per le ragioni di seguito spiegate.

6. Invero, con l'avviso di accertamento impugnato, l'Ufficio aveva provveduto a recuperare a tassazione una serie di movimenti - versamenti e prelievi - effettuati sul conto corrente intestato al contribuente libero professionista, equiparandoli ai "compensi" conseguiti dall'attività libero professionale svolta, così come, al momento della pronuncia della CTR (27 maggio 2013), era previsto dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, che, in relazione ai rapporti ed alle operazioni (anche) bancarie, stabiliva che sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni>.

6.1. Orbene, con sentenza 24 settembre 2014, n. 228, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della sopra riportata disposizione <limitatamente alle parole "o compensi">, ritenendo che la presunzione posta dalla citata norma con riferimento ai compensi percepiti dai lavoratori autonomi fosse <lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito>.

Si è quindi affermato (cfr. Cass. n. 23041 del 2015) che, a seguito della pronuncia della Corte costituzionale <non è più proponibile l'equiparazione logica tra attività d'impresa e attività professionale fatta, ai fini della presunzione posta dall'art. 32, dalla giurisprudenza di legittimità per le annualità anteriori>, cosicché è definitivamente venuta meno attività d'impresa e attività professionale fatta la presunzione di imputazione sia dei prelevamenti sia dei versamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale, che la citata disposizione poneva.

6.2. Si sposta, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili, siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi, e che i versamenti (pure essi non risultanti dalle scritture contabili) corrispondano, invece, ad importi riscossi nell'ambito dell'attività professionale.

7. Orbene, l'estensione al caso in esame gli effetti della pronuncia di incostituzionalità dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, stante l'efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento di una questione di legittimità costituzionale pronunciate dalla Corte costituzionale (cfr., da ultimo, Cass. n. 10958 del 2010), salvo il limite del giudicato (nella specie non sussistente), si perviene alla conclusione che la sentenza impugnata va cassata

e la causa rimessa alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria che, in diversa composizione, dovrà riesaminare il merito della vicenda processuale alla stregua della sopra indicata pronuncia della Corte costituzionale verificando, in particolare, la rilevanza reddituale dei movimenti bancari non contabilizzati, oggetto di accertamento.

8. La predetta CTR provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione.

