

#18.2016



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Il rimborso fiscale
- › L'Agencia illustra gli accordi preventivi per le imprese internazionali
- › Irap: tre diverse ed importanti questioni attendono il giudizio delle sezioni unite
- › Le imposte principali, suppletive e complementari nei casi di rideterminazione dell'imposta di registro da cessione di quote sociali
- › Gli accertamenti da studi di settore: alcune riflessioni
- › Responsabilità del liquidatore per omessi versamenti tributari: solo per debiti liquidi ed esigibili con riferimento



#18.2016

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



“Mala gestio” della pubblica amministrazione, tassazione conseguente e principi costituzionali: quando la Giustizia Tributaria funziona02

di Luca Mariotti

Approfondimento

Il rimborso fiscale05

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

L’Agenzia illustra gli accordi preventivi per le imprese internazionali16

di Paolo Soro

Irap: tre diverse ed importanti questioni attendono il giudizio delle sezioni unite22

di Daniele Brancale

Le imposte principali, suppletive e complementari nei casi di rideterminazione dell'imposta di registro da cessione di quote sociali25

di Patrik Angelone

Gli accertamenti da studi di settore: alcune riflessioni31

di Giada Bianchi

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Responsabilità del liquidatore per omessi versamenti tributari: solo per debiti liquidi ed esigibili con riferimento al momento di chiusura della liquidazione 38

(Corte di Cassazione, sentenza n. 8334 del 27 aprile 2016))

commento di Luca Mariotti


Commissione Tributaria Provinciale


Tarsu e alberghi 43

(Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, sez.25, sent. 825 del 07 aprile 2016))

commento di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, sentenza n. 8334 del 27 aprile 2016 46

 Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, sez.25, sent. 825 del 07 aprile 2016 49

Allegato

DISEGNO DI LEGGE CON RELAZIONE - Riforma delle Commissioni Tributarie 53

di Maurizio Villani

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



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

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

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

SCOPRI DI PIÙ SU bancamediolanum.it | CONTATTA UN FAMILY BANKER®

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

Il Punto

“Mala gestio” della pubblica amministrazione, tassazione conseguente e principi costituzionali: quando la Giustizia Tributaria funziona

di Luca Mariotti



Ci eravamo ripromessi di tornare sull'argomento del post inserito sul nostro sito domenica 24 aprile. E lo facciamo alla prima occasione visto che l'argomento è sicuramente “caldo”, come ci hanno dimostrato i molti *feedback* di ogni genere, provenienti da tanti professionisti e studiosi della materia.

La questione a cui rimandiamo per gli aspetti strettamente giuridici è quella dell'Ordinanza n. 7 del 5 novembre 2015 della seconda sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso che rinvia alla Corte Costituzionale l'art. 2, comma 86 della L. n. 191 del 2009 e l'art. 6, comma 10, del D.Lgs. n. 68 del 2011 per violazione degli articoli 53, 97 e 24 della Costituzione.

In pratica le norme citate determinano un meccanismo per cui si affida ad un tavolo tecnico e ad un comitato tecnico la revisione delle aliquote dell'addizionale regionale qualora la gestione della sanità abbia bisogno di risorse aggiuntive rispetto a quelle programmate. Il contribuente, ritenendo tale meccanismo incostituzionale, aveva chiesto il rimborso della maggiore imposta sia alla Regione che all'Agenzia delle Entrate competente per l'accertamento e la riscossione, convenendo poi ambedue nel giudizio scaturito dall'impugnazione del silenzio rifiuto.

La Commissione si concentra sulla violazione degli articoli 53, 97 e 24 della Carta Costituzionale, defalcate altre eccezioni. A nostro modestissimo avviso gli aspetti più interessanti sono le elaborazioni in tema di capacità contributiva e di dovere di contribuzione da un lato, dall'altro i rapporti tra questo principio e quello di buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione.

In riferimento all'art. 53 Cost. si afferma infatti, anche alla luce delle relazioni della Corte dei Conti che criticano la gestione regionale della Sanità, che: *“la capacità contributiva può essere incisa, salvaguardando il minimo vitale e con criteri di progressività in considerazione della situazione economica del contribuente, solo per la soddisfazione del benessere generale e collettivo che si consegue quando i servizi erogati dagli enti preposti a tutti i cittadini posseggono livelli di efficienza e tempestività tali da produrre situazioni di benessere qualitativo diffuso, assicurando una vita dignitosa e decorosa per la persona”*. Non evidentemente per la conclamata cattiva gestione del settore sanitario regionale.

Dal lato del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione i Giudici molisani si pongono in pratica la questione del rispetto di questo principio qualora si amministri male il comparto sanitario pubblico e poi si presenti il conto ai cittadini.

Che ci sia e sia attuale una questione di rapporto tra la pressione fiscale sempre maggiore e la gestione della cosa pubblica, non sempre improntata, per usare un eufemismo, a criteri di efficienza e buon andamento, è sotto gli occhi di tutti. E ugualmente è noto che il tema stia arrivando, in ambito di principi e non solo di cronaca, nelle aule di Giustizia. Di qualche setti-

mana fa la notizia dell'ammissione al concordato da parte del Tribunale di Livorno di una municipalizzata (la questione è divenuta politica a causa del taglio col passato operato dal nuovo sindaco). Nella sentenza si precisa il ruolo del Comune al cospetto dei debiti della partecipata nei termini seguenti: "*Non solo non sussiste alcun obbligo da parte dell'Ente pubblico di finanziare la società partecipata in perdita, ma anzi l'intervento pubblico teso a ricapitalizzare la società in caso di perdite non è ammesso se non in casi eccezionali, dovendo le società pubbliche essere gestite sulla base di principi di economicità, efficienza e legalità finanziaria*".

E allora torniamo ai principi costituzionali e all'ordinanza di Campobasso. Nei commenti che abbiamo ricevuto c'erano posizioni disincantate e convinte che la Consulta farà prevalere come sempre la ragion di stato. Ma anche qualche riscontro molto positivo - da parte anche di autorevoli studiosi - di chi ha percepito l'importanza e i possibili sviluppi della questione.

Se ci è consentito, vorremmo anzi, molto brevemente e molto modestamente, segnalare che il nuovo principio del pareggio di bilancio introdotto con la Legge Costituzionale n. 1 del 2012 e l'interpretazione datane, in rapporto alla capacità contributiva, dalla Consulta nella celebre sentenza sulla *Robin Tax* dell'anno passato, dovrebbero far riflettere sulla consistenza del problema posto dai Giudici molisani.

Se la Corte Costituzionale nella recente sentenza ha veicolato il criterio del coordinamento (per non dire della subordinazione) dell'articolo 53 rispetto all'articolo 81, infatti, si deve concludere che la tassazione è sempre motivata quando serve a non violare i vincoli di bilancio. Ma questo, per come è formulata la riforma del 2012, deve essere assicurato *ex ante* e non *ex post*, prevedendo bene entrate e uscite e finanziando le maggiori uscite previste per legge con l'indicazione delle risorse, prima e non dopo. Al punto che l'articolo 2 della citata legge costituzionale prevede all'articolo 97 della Costituzione, al primo comma, una nuova premessa: «*Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico*».

Senza questa regola, e nell'accezione del collegamento tra capacità contributiva e pareggio di bilancio data dalla Consulta con riferimento alla *Robin Tax*, infatti, si creerebbe un meccanismo per cui se tassare serve per pareggiare i conti, la tassazione può essere illimitata. Come gli sprechi e le inefficienze. E fuori da qualunque controllo.

Ma proprio la nuova formulazione dell'articolo 97 va a temperare questa catastrofe possibile (e probabile). E dunque le norme sottoposte al vaglio della Consulta dai Giudici molisani, dal nostro punto di vista, violano senz'altro l'articolo 97 nella nuova formulazione. Come ogni regola che comporti spesa senza controllo da ripianare con maggiore tassazione *ex post*. Un meccanismo lungi dall'assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

In conclusione una breve considerazione. Leggendo l'ordinanza non si può che riflettere ancora sulla eterogeneità delle pronunce delle nostre commissioni di merito, di cui abbiamo parlato nell'editoriale della volta scorsa. Molte di esse scarsamente motivate, con principi di diritto non conformi a quelli noti in ambito tributario e a volte mutuati da altre branche del diritto, con errori evidentissimi. Alcune come questa che denotano approfondimento, impegno, studio e senso della propria funzione. Per questo Vi avevamo chiesto di scriverci per segnalarci sentenze di merito particolarmente ben scritte o particolarmente sbagliate, e rinnoviamo l'invito a inviarle a calamaio@iltributo.it.

Solo per fare un po' di luce sul mondo, vario e non compiutamente indagato, della nostra giurisprudenza tributaria di merito e come detto, senza alcun intento polemico o critico, se non limitatamente alla valutazione giuridica della singola pronuncia.

E sempre a proposito di stimoli alla Giustizia Tributaria e alla sua migliore evoluzione accogliamo con piacere e pubblichiamo in allegato la proposta di legge per la riforma della giurisdizione tributaria elaborata dal nostro prezioso collaboratore Avv. Maurizio Villani. Anche su questo tema sarà gradito il Vostro parere. Particolarmente prezioso visto che la revisione del sistema, tra "tavoli" e confronti a vari livelli, sta iniziando il proprio iter.



Il rimborso fiscale

di Maurizio Villani Federica Attanasi

Avvocati Tributaristi

Il presente articolo si pone come obiettivo quello di analizzare la procedura relativa al rimborso del credito d'imposta alla luce della recente sentenza (poco condivisibile) della Suprema Corte di Cassazione a SS.UU. del 15.03.2016 n.5069/16, con cui è stata riconosciuta all'Amministrazione finanziaria (AF) la possibilità di procedere al disconoscimento del rimborso fiscale anche oltre il termine previsto per l'accertamento.

1. Premessa

Di fatto, secondo gli Ermellini *"In tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad exceptiendum"*.

Nel tentativo di compiere un'analisi completa della vicenda in esame occorre, però, preliminarmente chiarire in cosa consiste il rimborso

fiscale.

Ebbene, con il termine *rimborso fiscale* si intende la restituzione, da parte dell'AF, di imposte e ritenute che il contribuente ha versato o subito in misura superiore al dovuto, o di un eventuale credito che si è configurato in suo favore in seguito alla presentazione di una dichiarazione dei redditi. Invero il rimborso fiscale può essere conseguente:

- ✓ ad un pagamento non dovuto: c.d. *Rimborso da indebito*;
- ✓ al venir meno del titolo giustificativo del pagamento dovuto: c.d. *Rimborso da restituzione*;

- ✓ a detrazioni, ritenute, scomputi, crediti d'imposta, versamenti d'acconto poi risultati eccedenti: c.d. *Rimborso da dichiarazione*.

Inoltre, i rimborsi possono avere ad oggetto:

- ✓ imposte dirette (Ires, Irpef, Addizionali locali, ecc.);
- ✓ imposte indirette (Iva, Registro);
- ✓ imposte minori (oblazione condono edilizio, tasse automobilistiche).

Più specificamente in questa sede occorre, però, chiarire in cosa consiste il rimborso del credito d'imposta: invero, quest'ultimo si concretizza nella restituzione al contribuente delle somme che ha indebitamente versato (in misura superiore rispetto a quelle effettivamente dovute all'AF), per cui tutte le volte in cui il contribuente vanta una posizione creditoria, potrà chiedere all'AF la restituzione delle somme che gli sono state illegittimamente prelevate.¹

Ciò posto, nelle ipotesi di rimborso, le vie percorribili per il contribuente sono sostanzialmente due: da un lato, può rilevare la sua posizione creditoria nella dichiarazione dei redditi ed ottenere il rimborso a seguito di un'autonoma procedura automatizzata posta in essere dell'AF (c.d. *rimborso d'ufficio*) dall'altro, qualora i presupposti per il rimborso dovessero realizzarsi dopo la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, può, più specificamente, chiedere il rimborso mediante una successiva istanza da depositare presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente (c.d. *rimborso su istanza*) nei perentori termini di decadenza.

2. Rimborso d'ufficio

È una modalità di rimborso che viene eseguita autonomamente dall'AF nelle ipotesi in cui non risultino presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate apposite istanze presentate dal contribuente; di fatto questo tipo di rimborso determina l'insorgenza a carico dell'Ufficio di un vero e proprio obbligo di provvedere alla restituzione delle somme indebitamente versate.

Ebbene, i casi di rimborso d'ufficio sono tassativamente previsti dalla legge e si determinano:

a. **per i crediti derivanti da errori materiali imputabili alla stessa AF:** in questi casi, ex art. 41 co1 del D.P.R. 602/73, stante l'accertato errore materiale o duplicazione che è stato commesso, in capo all'Ufficio grava l'obbligo di rimborsare le maggiori imposte iscritte a ruolo.

b. **per i crediti risultanti dalla dichiarazione dei redditi:** come previsto dal co.2 del succitato art. 41 D.P.R. 602/73, il rimborso viene riconosciuto quando l'ammontare della ritenuta d'acconto sugli importi che hanno concorso alla determinazione del reddito imponibile (risultanti dai certificati d'imposta o quando questi non siano previsti, da altra idonea documentazione, allegati alla dichiarazione), risulti superiore a quello dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/73, nonché per i crediti di imposta derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni effettuata ai sensi dello stesso art. 36-*bis*.

Invero, con la compilazione del modello Unico, il contribuente, attraverso la procedura di autoliquidazione, determina l'imposta dovuta ed esegue il relativo versamento con apposita delega di pagamento modello F24. Se dalla liquidazione emerge, però, un credito o un'eccedenza di versamento, il contribuente compilando il quadro RX, potrà indicare la ripartizione di tali somme tra importi da utilizzare in compensazione e importi da chiedere a rimborso. In quest'ultimo caso, gli uffici dovranno provvedere entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo ad effettuare i rimborsi eventualmente spettanti in base ad essa ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. 600/1973.

¹ In queste circostanze, in suo favore si realizza un vero e proprio credito, che starà al lui decidere di soddisfare mediante la *compensazione* o il *rimborso*.

Le dichiarazioni dei redditi, oltre ad essere sottoposte al controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. 600/73, possono essere, eventualmente, sottoposte anche al controllo formale ai sensi dell'art. 36 *ter* del D.P.R. 600/73. Vi è la possibilità che nella fase di controllo documentale venga, infatti, riconosciuto al contribuente un rimborso superiore a quello liquidato ai sensi dell'art. 36 *bis* e già presente in "*base dati rimborsi*". In tale fattispecie, l'Ufficio dovrà provvedere all'acquisizione manuale del rimborso emerso in sede di controllo ex art. 36 *ter* del D.P.R. 600/73.

In sostanza, con i *rimborsi d'ufficio*, è come se la dichiarazione dei redditi fosse assimilata ad una specifica istanza di rimborso; secondo al Corte di Cassazione, infatti, in tema di imposte sui redditi, non occorre la presentazione di un'apposita istanza, "(...) *in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria (...)*".² Pertanto, in questo caso, se in sede di liquidazione o controllo formale della dichiarazione, dovesse risultare un credito del contribuente, l'Ufficio sarà obbligato a procedere al rimborso di propria iniziativa - senza che il contribuente si attivi ulteriormente mediante il deposito di specifiche istanze. Peraltro, questo assunto è stato nuovamente confermato con la sent. n. 21734/2014 con cui la Corte di Cassazione ha chiarito che l'esposizione nella dichiarazione dei redditi di un credito d'imposta - in merito al quale il contribuente non abbia esercitato l'opzione per la compensazione o per il riporto a nuovo - produce gli stessi effetti dell'istanza di rimborso di cui all'art 38 del D.P.R. 602/73.

Ebbene, ex art.41 D.P.R. 602/73 co.3, a provvedere al rimborso sarà "(...) *l'intendente di finanza con ordinativo di pagamento entro il termine di trenta giorni dalla data di ricevimento della proposta (...)*" inoltrata dall'ufficio delle imposte.

Inoltre, come previsto dagli artt. 42 *bis* e 44 del D.P.R. 602/73, entro l'anno solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, l'amministrazione procederà mediante, una procedura automatizzata, alla redazione di specifiche liste di rimborso per ciascun periodo d'imposta, con l'indicazione dell'ammontare degli interessi calcolati. Sulla scorta di tali liste, vengono emessi poi uno o più ordinativi collettivi di pagamento estinguibili mediante commutazione di ufficio in vaglia cambiari non trasferibili della Banca d'Italia³ - o, se richiesto dagli aventi diritto, mediante accredito in conto corrente bancario. I contribuenti che possono utilizzare il modello 730 - lavoratori dipendenti, pensionati, eccetera - potranno ottenere, invece, l'accredito del rimborso direttamente sulla prima busta paga a partire dal mese di luglio, o sul primo rateo di pensione utile a partire dal mese di agosto o di settembre. Se il rimborso non viene erogato dal sostituto, il contribuente può presentare istanza di rimborso all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente territorialmente, allegando la documentazione rilasciata dal datore di lavoro o dall'ente pensionistico comprovante il mancato accredito.

Va, altresì, rilevato che è del marzo 2016 la nota dell'Agenzia dell'Entrate con cui è stato previsto che, anche laddove il contribuente non dovesse chiedere il rimborso dei crediti d'imposta vantati con il Fisco, l'Agenzia delle Entrate provvederà comunque a rimborsare quelli risultanti dalla liquidazione delle dichiarazioni dei redditi. Stando alla prassi finora adottata, infatti, il contribuente, dopo il controllo automatizzato delle dichiarazioni, doveva rivolgersi all'ufficio per la verifica dell'effettività del maggior credito per poter poi scegliere le modalità di recupero da adottare. Statisticamente quasi tutti i crediti IRPEF ed IRAP risultanti dalle liquidazioni, sono stati poi confermati dalle successive verifiche,

³ Per i crediti di importi non superiori a 1.000 euro (interessi compresi) il contribuente viene, invece, invitato a recarsi presso gli uffici postali per riscuotere la somma in contanti..

² Cass. sent. n. 2687/2007.

motivo per il quale l'Agazia ha deciso di procedere direttamente, d'ufficio, al rimborso dei crediti: in sostanza i contribuenti non dovranno più recarsi di persona presso gli uffici dell'Agazia - faranno eccezione solo i crediti delle società e dei soggetti IVA e i crediti risultanti dalle dichiarazioni precompilate.

c. **per i crediti derivanti da una decisione della Commissione tributaria:** invero, nelle ipotesi di ricorso dinanzi alla Commissione Regionale, se dovesse essere condannata l'AF, il tributo corrisposto in eccedenza dovrà essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.⁴ Sul punto occorre, inoltre, segnalare la circolare dell'Agazia delle Entrate n. 49/2010 con la quale si sono esortate le Direzioni provinciali o regionali ad eseguire, nel più breve tempo possibile, i rimborsi stabiliti in sentenza al fine sia di evitare giudizi di ottemperanza o procedure di esecuzione forzata sia di ridurre gli oneri per interessi.

d. **per i crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto:** tale obbligo è disciplinato dall'art. 54 bis del DPR n. 633/1972.

3. Rimborso su istanza

I rimborsi su istanza dell'interessato, vengono eseguiti per tutte le ipotesi di versamenti in autotassazione non dovuti o, comunque, fatti in eccedenza rispetto a quanto dovuto.

Invero, in questi casi, ai fini di un rimborso delle maggiori somme versate, è necessaria di regola una domanda specifica del contribuente (non inserita nella dichiarazione annuale), che deve essere presentata, a pena di decadenza, entro un determinato termine dal versamento.

Le situazioni più comuni che possono dar luogo ad un'istanza di rimborso sono quelle di *effettuazione da parte del sostituto d'imposta di ri-*

tenute alla fonte a titolo d'imposta non dovute - in tal caso, non essendo il contribuente tenuto a dichiarare tali redditi, l'AF non può procedere d'ufficio al rimborso delle stesse - e di *versamento di una maggiore imposta a seguito dalla mancata detrazione dall'imposta netta dell'acconto già versato* - in relazione al quale non si è neanche provveduto ad indicare in dichiarazione gli estremi del versamento - o della *mancata indicazione in dichiarazione di oneri detraibili e deducibili*.

3.1 Modalità e termini di presentazione dell'istanza

L'istanza di rimborso - da presentarsi, dunque, nelle ipotesi in cui non sia previsto il rimborso d'ufficio o lo stesso non sia stato esperito per vari motivi - ai fini della sua validità deve essere **presentata a mano o notificata tramite raccomandata con ricevuta di ritorno all'ufficio dell'Agazia delle Entrate** territorialmente competente in base al domicilio fiscale del soggetto richiedente - o, per le imposte indirette, all'ufficio dove è stato registrato l'atto o la successione. Tuttavia è bene precisare che la sent. n.4773/2009 della Corte di Cassazione ha affermato che l'istanza di rimborso di imposte rivolta ad un ufficio sbagliato è comunque sempre valida e che in tali circostanze è, altresì, compito del predetto ufficio trasmettere la richiesta all'ufficio competente. Con la suddetta sentenza è stato, dunque, chiarito che l'istanza presentata ad un ufficio incompetente è atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso e a formare il silenzio rifiuto indispensabile per proporre ricorso innanzi alle Commissioni tributarie. In tal caso, infatti, se l'ufficio incompetente non trasferisce l'istanza a quello competente, si forma il predetto silenzio- rifiuto senza che il contribuente sia tenuto a proporre un'altra istanza per poter impugnare il rifiuto tacito;⁵ di fatto, l'ufficio incompetente dovrà sempre trasmettere a quello competente

4 Art. 68, secondo comma, D.Lgs. n. 546/1992.

5 Cass. sent. n. 4773/2009.

le eventuali istanze di rimborso ricevute, anche se rivolte ad un'Agenzia piuttosto che ad un'altra, poiché tutte facenti parte di un unico organismo nazionale.

In ogni caso, per evitare eccezioni procedurali da parte degli uffici, è consigliabile prestare la massima attenzione al momento di presentazione dell'istanza di rimborso da indirizzare all'organo competente, nel rispetto delle singole leggi d'imposta.

L'istanza di rimborso deve, inoltre, essere redatta su carta semplice e deve contenere i dati anagrafici e l'attività svolta dal richiedente, le indicazioni in merito alla data, alla natura (saldo o acconti) e all'anno di imposta dei versamenti di cui si chiede il rimborso, allegandone anche, per sicurezza una copia; inoltre, per essere presa in considerazione deve contenere la ragione della richiesta di rimborso e la certificazione dei pagamenti effettuati.

Peraltro, recentemente la Suprema Corte di Cassazione con la sent. 21400/2012 si è occupata dei suindicati requisiti essenziali che devono essere contenuti nell'istanza al fine di ottenere il rimborso ai sensi dell'art. 38 DPR 600/73 e dell'art.21 del d.lgs 546/92. A tal proposito, gli Ermellini hanno affermato il principio di diritto in base al quale le istanze di rimborso prive di elementi minimi essenziali, quali gli estremi del versamento nonché gli importi chiesti in restituzione, " (...) *non possono considerarsi giuridicamente valide e non sono, dunque, idonee alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile, in quanto non consentono di valutare la fondatezza o meno della richiesta; né tale vizio è sanabile con il successivo deposito di documenti, atti a colmare le lacune predette, deposito che è comunque tardivo, in quanto intervenuto nel corso di un procedimento che non avrebbe dovuto neppure essere iniziato*". Per tale ragione è dunque fondamentale che il contribuente, nel compilare l'istanza di rimborsi - al fine di evitare eccezioni e contestazioni da parte degli Uffici - faccia molta attenzione ad inserire i suindicati elementi essenziali (come il *quantum*

da rimborsare e l'entità dei singoli versamenti).

Ciò posto, va chiarito che ai fini della sua validità, l'istanza di rimborso deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate entro un determinato periodo di tempo, infatti, in tutti i casi in cui il contribuente dovesse presentare l'istanza oltre i termini stabiliti, il relativo rimborso sarà dichiarato illegittimo. Sul punto occorre, inoltre, precisare che **non essendo stata prevista dal legislatore una disciplina generale per i rimborsi, per ciascun tributo è necessario fare di volta in volta riferimento a specifiche disposizioni normative**. In questa sede è, dunque, fondamentale chiarire che:

1. l'art. 21 D.lgs 546/92 prevede che in mancanza di disposizioni specifiche, la richiesta di rimborso debba essere inoltrata **entro due anni dal pagamento dell'imposta**, o se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, come nel caso di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione. In definitiva, l'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, rappresenta senz'altro una norma residuale e di chiusura del sistema.

Ne costituiscono un esempio l'IVA⁶ a credito che viene recuperata riportandola al periodo d'imposta successivo ed anche il riconoscimento delle agevolazioni fiscali - l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/E del 03/01/2005, ha, infatti, chiarito che per il rimborso delle maggiori imposte pagate, il contribuente deve presentare l'istanza all'ufficio tributario competente entro due anni dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione, cioè al momento del passaggio in giudicato della sentenza che ha riconosciuto il diritto all'agevolazione fiscale;

2. gli artt. 37 (relativo alle ritenute dirette) e 38 (relativo ai versamenti diretti) D.P.R. 602/73,

⁶ Artt. 30 e 38-bis DPR n. 633/72 e successive modifiche ed integrazioni.

prevedono, in caso di imposta sui redditi, che il contribuente, che, *“per errore materiale, duplicazione o inesistenza parziale o totale dell’obbligazione tributaria o dell’obbligo di versamento, abbia effettuato un versamento diretto o abbia subito ritenuta alla fonte non dovuti in misura inferiore, possa presentare, entro quattro anni (nel caso delle ritenute alla fonte decorrenti dalla data del pagamento del relativo compenso, mentre nel caso delle imposte dirette, decorrenti dalla data del versamento) l’istanza finalizzata a chiedere il rimborso delle maggiori somme versate . In sostanza, l’art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 in tema di rimborso delle imposte sui redditi, stabilisce il dies a quo nella “data del versamento” o in quella “in cui la ritenuta è stata operata”;*

3. ai fini dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'Invim e delle imposte ipotecaria e catastale l'istanza di rimborso deve essere presentata, a pena di decadenza, **entro 36 mesi** dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

In definitiva, laddove il contribuente dovesse decidere di chiedere i rimborsi fiscali, dovrà rispettare tassativamente i termini di decadenza suindicati, altrimenti seppur dovuto e legittimo, perderà il diritto al rimborso.

A tal proposito, è opportuno citare anche l’importante sent. n. 13676/2014 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite con cui - nel tentativo di dirimere un contrasto circa il termine da cui far decorre il diritto di rimborso per una imposta dichiarata, dalla Corte di Giustizia europea, palesemente in contrasto con il diritto comunitario - è stato ulteriormente chiarito che in caso di imposta dichiarata incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte di giustizia in epoca successiva al versamento, il termine di decadenza per l’esercizio del diritto di rimborso, ai sensi dell’art. 38 del D.P.R. n. 602/73, dovrà farsi decorrere dalla data del suddetto versamento e non da quella della sen-

tenza della Corte di giustizia che lo ha dichiarato illegittimo retroattivamente.

DOMANDA DI RIMBORSO	TERMINE DI DECADENZA
Iva e agevolazioni fiscali	24 mesi
Imposte sui redditi (Irpef, Ires e imp. sostitutive)	48 mesi
Versamenti diretti	48 mesi
Ritenute operate dal sostituto d’imposta e ritenute dirette operate dallo Stato e da altre P.A.	48 mesi
Imposte indirette (registro, successioni e donazioni, bollo, invim, ecc.)	36 mesi

In definitiva, **l’istanza presentata oltre i termini sarà ritenuta inefficace** ed, inoltre, in relazione ad essa il contribuente non potrà in nessun modo proporre un eventuale ricorso.

4. Reazione dell’amministrazione finanziaria

Conclusa la fase relativa all’inoltro delle richieste, a seconda del comportamento dell’AF, potranno verificarsi le seguenti ipotesi:

- a. **Accoglimento dell’istanza:** in questo caso si procederà alla regolare erogazione del rimborso mediante ordinativo di pagamento.
- b. **Rigetto dell’istanza:** nelle ipotesi di rigetto espresso della domanda, l’AF invierà al contribuente una comunicazione contenente succintamente le motivazioni del diniego. Il contribuente sarà a quel punto libero, **entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento**, di impugnare il provvedimento di rigetto e di propor-

re, così, ricorso⁷ alla competente Commissione tributaria provinciale.

c. **Accoglimento parziale** (e, conseguentemente, c.d. *silenzio rifiuto parziale*): in queste ipotesi, il contribuente potrà impugnare il provvedimento di rigetto parziale, **entro 60 giorni dalla sua notifica**, dinanzi alla competente Commissione tributaria.

Invero, qualora l'AF dovesse accogliere solo parzialmente l'istanza di rimborso del contribuente (rivolta ad ottenere lo sgravio e rimborso di un tributo iscritto a ruolo) il relativo provvedimento, ove dovesse evidenziare la volontà di negare tale rimborso per l'altra parte del tributo, integrerà un rigetto implicito, sempre impugnabile davanti alle Commissioni tributarie, ai sensi e nel termine di cui agli artt. 19, 20 e 21 del D.Lgs. n. 546/92, decorrente dalla data di notifica del provvedimento, senza che sia possibile proporre tale impugnativa rispetto ad una seconda e successiva istanza di rimborso, non prevista, in particolare, dalla norma contenuta nell'art. 38 DPR n. 602/73.⁸

Inoltre, con la recente sentenza n. 8195/2015, i giudici di legittimità hanno, più specificamente, chiarito che *"In tema di contenzioso tributario, qualora, a fronte di una istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria si limiti ad emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento, per la parte relativa all'importo non rimborsato, ha valore di rigetto - sia pure implicito - della richiesta originariamente presentata dal contribuente.*

7 Sul punto si segnala la recente riforma del processo tributario, ex D.Lgs. n. 156/2015, entrata in vigore il 01.01.2016. Si veda in proposito G. Diretto, M. Villani, I. Lamorgese, I. Pansardi, A. Rizzelli, A. Villani, "I GRADI DI GIUDIZIO DEL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO", Maggioli Editore 2016. Sul punto si segnala la recente riforma del processo tributario, ex D.Lgs. n. 156/2015, entrata in vigore il 01.01.2016. Si veda in proposito G. Diretto, M. Villani, I. Lamorgese, I. Pansardi, A. Rizzelli, A. Villani, "I GRADI DI GIUDIZIO DEL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO", Maggioli Editore 2016.

8 In tal senso, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 12804 del 03/09/2002 e Corte di Cassazione, Sezione I, sentenza n. 8339 del 12/11/1987.

Ne consegue che detto provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ed è improponibile una seconda istanza di rimborso per il mancato accoglimento integrale della prima, con conseguente inidoneità della stessa alla formazione di un silenzio-rifiuto impugnabile". In sostanza con la sentenza n. 8195/2015 la Corte di Cassazione è tornata a ribadire da un lato, la natura di atto di rigetto del rimborso parziale per la parte non rimborsata e dall'altro, la possibilità per chi volesse opporsi di provvedere alla tempestiva impugnazione senza presentare, però, un'ulteriore istanza del medesimo credito.

d. **"Silenzio-rifiuto totale"**: in questo caso si determina un vero e proprio provvedimento di segno negativo - la cui successiva impugnazione dovrà, pertanto, essere finalizzata ad accertare l'illegittimità dell'inadempimento dell'AF. Di fatto, in queste ipotesi, quando **non viene emessa alcuna decisione e trascorsi almeno 90 giorni dalla presentazione** della domanda di restituzione, il contribuente potrà ricorrere dinanzi alla competente Commissione tributaria e proporre ricorso⁹ fino a quando il diritto stesso non si sarà prescritto nel termine decennale di cui all'art.2946 c.c. .¹⁰

In questi casi, infatti, il termine per opporsi va da un minimo di 90 giorni dalla data della presentazione dell'istanza, fino al termine decennale previsto per la prescrizione.

Ciò posto, dunque, se l'AF dovesse assumere un comportamento inerte nel procedere d'ufficio al rimborso, il contribuente potrà comunque presentare un ricorso entro il termine di dieci anni; il diritto al rimborso si prescrive, infatti, in dieci anni decorrenti dalla presentazione della dichiarazione contenente la richiesta di rimbor-

9 Art. 19, comma primo, lett. g), D.Lgs. n. 546/1992.

10 La prescrizione decennale inizia a decorrere dal momento in cui le ritenute sono state operate o dal momento in cui il versamento è stato eseguito.

so. Sul punto è anche intervenuta la Suprema Corte di Cassazione con la sent. n. 7706/2013 chiarendo che *“in tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito di imposta, l'azione volta al relativo recupero è sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale, sulla cui decorrenza non incidono né il limite temporale stabilito per il controllo formale o cartolare delle dichiarazioni e la liquidazione delle somme dovute, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, né i limiti alla proponibilità della relativa eccezione, posti dall'art. 2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n. 350: la prima disposizione è volta, infatti, ad imporre un obbligo dell'Amministrazione finanziaria, senza stabilire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, mentre la seconda contiene un mero invito rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice”*.¹¹

In definitiva, nel caso in cui la domanda dovesse essere presentata tardivamente, l'Agenzia potrà opporre la prescrizione del credito e, quindi, l'insussistenza dei motivi alla base della richiesta di rimborso presentata dal contribuente.

Laddove, invece, a seguito di rigetto o *“silenzio-rifiuto”* (parziale o totale), il contribuente dovesse decidere di proporre ricorso e lo stesso dovesse essere accolto, il rimborso avverrà secondo modalità differenti, in base alla natura dei relativi versamenti:

- ✓ **Versamenti diretti e ritenute:** in queste ipotesi il rimborso sarà eseguito solo dopo il passaggio in giudicato del provvedimento di accoglimento del ricorso (artt. 37 co. 3 e 38 co. 4 DPR 602/73) . Invero, nei trenta giorni successivi al passaggio in giudicato, la direzione regionale delle entrate provvederà ad emettere l'ordinativo di pagamento.
- ✓ **Imposte iscritte a ruolo:** ex artt. 14 e 15

DPR 602/73, in questo caso gli uffici finanziari sono tenuti ad effettuare il rimborso entro 90giorni dalla notificazione delle sentenze che hanno riconosciuto non dovute, anche solo parzialmente, le somme iscritte a ruolo, a titolo definitivo o provvisorio. In questi casi il rimborso deve essere eseguito anche se la decisione favorevole al contribuente non è ancora passata in giudicato. Inoltre, le medesime procedure si applicano per i rimborsi di sanzioni pagate dai rappresentanti di società e in seguito riconosciute non dovute.

- ✓ **Imposte non dovute** ai sensi dell'art. 26quater del D.P.R. 600/73: quando il rimborso è richiesto dalle società non residenti o da stabili organizzazioni, deve essere effettuato entro un anno dalla data di presentazione della richiesta stessa (art. 38, co. 6, D.P.R. 602/73).
- ✓ **IVA:** il rimborso deve essere richiesto dal contribuente in sede di dichiarazione annuale e deve essere effettuato entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Il contribuente può inoltre ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno. In tale ipotesi la richiesta di rimborso va presentata alla competente Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, esclusivamente per via telematica (art. 8, co. 2, D.P.R. 542/99).

5. Il disconoscimento del rimborso del credito d'imposta da parte dell'amministrazione finanziaria alla luce della sentenza della S.C. a SS.UU n.5069/2016

A questo punto è importante, però, anche cercare di capire entro quali termini l'AF può intervenire nel tentativo di procedere al disconoscimento dei rimborsi *de quo*.

Invero, sul punto e **con specifico riferimento**

¹¹ Sul punto cfr anche sent. Cass. SS UU n. 2687/2007; Cass. sent. n.2009/ 9524.

alla richiesta di rimborso riportata nella dichiarazione annuale, si sono susseguiti di recente diversi interventi e orientamenti della Suprema Corte di Cassazione che, in questa sede, è assolutamente fondamentale analizzare:

a. Ebbene, con un primo intervento la Suprema Corte di Cassazione, con la **sent. n.2918/2010** è intervenuta sulla questione chiarendo - successivamente anche con la sent. n. e 11444/2011 - che il Fisco può accertare e negare il rimborso richiesto in dichiarazione anche oltre il termine decadenziale previsto per l'esercizio dell'azione accertatrice, stante la possibilità riconosciuta al contribuente di esercitare il suo diritto ad ottenere il rimborso nell'ordinario termine di prescrizione decennale e non nei termini previsti dall'art.38 D.P.R. 602/73.

b. **In maniera del tutto opposta**, la Corte di Cassazione è poi nuovamente intervenuta con la **sent. n.9339/2012** - ed implicitamente anche con la sent. n. 2277/2016- chiarendo, inequivocabilmente, che il rimborso delle imposte dirette diventa, invece, *"automatico"* decorsi gli ordinari termini previsti per l'accertamento: in sostanza, nel 2012, i giudici di legittimità hanno stabilito che se l'AF non dovesse adottare la particolare procedura di liquidazione e, al contempo, dovesse far decorrere i termini previsti per operare una rettifica o un accertamento, il credito del contribuente si consoliderà alla data di scadenza dei normali termini previsti per l'accertamento stesso. Pertanto, nelle ipotesi in cui il contribuente dovesse inserire la richiesta di un credito d'imposta nella dichiarazione annuale, l'AF sarà tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso entro, e non oltre, il termine di decadenza previsto per procedere all'accertamento in rettifica. Di fatto, secondo la Suprema Corte *"qualora il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale, ai fini di una imposta, esponendo un credito di rimborso, la Amministrazione finanziaria è tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso, salvo diversa espressa previsione normativa, nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Diversamente,*

decorso il termine predetto, senza che sia stato adottato alcun provvedimento da parte della P.A., il diritto al rimborso esposto nella dichiarazione si cristallizza nell'an e nel quantum, ed il contribuente potrà agire in giudizio a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la pretesa di rimborso, salve le eccezioni volte a fare valere i fatti sopravvenuti impeditivi, modificativi, od estintivi del credito".

In sostanza, con la **sent. n.9339/2012**, è stato affermato che trascorso il termine entro cui poter esercitare l'accertamento (ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi ex art. 43 D.P.R. 600/1973), la richiesta di rimborso diventa definitiva con la possibilità per il contribuente di agire in giudizio - nell'ordinario termine di prescrizione: dieci anni dalla formazione del silenzio rifiuto, che si ha decorsi 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione - per la tutela del proprio credito, restando preclusa all'Amministrazione la possibilità di contestare i fatti che avevano originato la richiesta. Il medesimo principio è stato poi successivamente confermato anche da altre Commissioni Tributarie (cfr. CTP Milano **sent.n.1784/2014**). Ciò posto, **rilevata l'evidente sussistenza di orientamenti contrapposti in seno alla Suprema Corte di Cassazione, con ord. n.23529/2014, si è ritenuto opportuno far valutare la questione alle Sezioni Unite.**

c. Ebbene, la Suprema Corte di Cassazione a SS. UU. con la **sent. n.5069/2016**, (condividendo il primo orientamento del 2010-2011) nel tentativo di dirimere l'ormai evidente contrasto giurisprudenziale è intervenuta chiarendo che la spettanza di un credito chiesto a rimborso in dichiarazione può essere disconosciuta dal Fisco anche oltre i termini ordinari di decadenza del potere di accertamento - e cioè oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Invero, secondo il Collegio, *“appare preferibile la soluzione (...) secondo cui i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesta la sussistenza di un suo debito. Ancorché simile soluzione susciti una certa disarmonia nel sistema in quanto, decorso il termine per l'accertamento, alla Amministrazione viene consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente solo nella misura in cui tale contestazione consente alla Amministrazione di evitare un esborso e non invece sotto il profilo in cui la medesima contestazione comporterebbe la affermazione di un credito della Amministrazione”*. Ma vi è di più, perché a parere del Collegio la soluzione in questione *“non lascia senza difesa il contribuente che ben può impugnare il silenzio della Amministrazione che non dia seguito alla istanza di rimborso, ottenendo sul punto una pronuncia giudiziale”*. Secondo tale ricostruzione, di fatto, il contribuente non rimarrebbe comunque privo di difesa, ben potendo impugnare il silenzio dell'Amministrazione che non abbia dato seguito all'istanza di rimborso, ottenendo sul punto una pronuncia giudiziale.

Ebbene, in questo modo, è evidente come i giudici di legittimità abbiano voluto sancire un principio secondo cui i termini decadenziali del potere di accertamento siano validi solo ai fini dell'accertamento di un credito dell'AF e non anche per la contestazione della sussistenza di un suo debito. Più specificamente, si tratterebbe, secondo gli Ermellini, di un'applicazione del principio secondo cui *quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum*¹² di cui all'art. 1442 c.c. secondo cui l'annullabilità può essere opposta dalla parte convenuta per l'esecuzione del contratto anche se prescritta l'azione per farla valere. Questa disciplina privatista è però estranea al diritto tributario che si fonda sul potere dell'AF e sul suo rapporto con il con-

tribuyente.

Ciò posto, a parere degli scriventi, quest'ultima interpretazione appare tutt'altro che condivisibile. Molte sono, infatti, le conseguenze negative che da questa esposizione potrebbero ricadere in capo al contribuente e al suo diritto a ottenere la restituzione di un suo legittimo credito. La possibilità di impugnare il provvedimento di diniego dinanzi al giudice tributario non risulta, infatti, di per sé idonea e sufficiente a tutelare il suo diritto di difesa perché nel contempo, implicitamente, questo determinerebbe l'incertezza del proprio diritto sino alla sentenza definitiva.

In conclusione, appare evidente come i giudici di legittimità abbiano previsto un trattamento procedurale differente a seconda che si tratti di un credito del contribuente, piuttosto che del Fisco; di fatto a quest'ultimo, a differenza del contribuente, si sono concessi ampi margini di tempo e ampia discrezionalità laddove dovesse contestare un proprio debito. Al Fisco, in questo modo, è stato concretamente consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente solo nella misura in cui, tale contestazione, gli consenta di evitare un esborso e non invece l'affermazione di un suo debito.

Di fatto, in questo modo, è stata riconosciuta all'AF la possibilità di opporre tardivi provvedimenti di diniego e di esercitare il proprio potere impositivo oltre i termini di decadenza previsti dalle norme tributarie per l'esercizio dei predetti poteri amministrativi.

È, dunque, venuta meno la relazione di reciprocità necessaria tra l'esercizio del diritto di rimborso del contribuente e l'esercizio della potestà impositiva della PA; nel contempo, sembra lesa anche il principio di buona fede e collaborazione che deve improntare i rapporti tra contribuenti e Fisco (art. 10 co 1 legge n. 212/2000) oltre che il fondamentale principio di certezza dei rapporti giuridici che passa anche, e soprattutto, attraverso il fondamentale rispetto dei

12 Lett. "esistono termini temporali per agire, mentre non esistono affatto per eccepire".

termini ragionevoli specificamente previsti per l'esercizio di un diritto.¹³ Non è comprensibile come possa concedersi al Fisco (trascorsi più di cinque anni dalla presentazione della dichiarazione)¹⁴ la possibilità di formulare senza limiti di tempo le dovute contestazioni relative ad un suo debito.

In definitiva a parere degli scriventi, consentire all'AF di postergare sine die il provvedimento in merito al rimborso, non può far altro che determinare un'ingiustificata e incomprensibile incertezza nella definizione del rapporto tra Fisco e contribuente.

Il disconoscimento del rimborso del credito d'imposta alla luce dei recenti contrasti giurisprudenziali

- a. **Corte di Cassazione sentt. nn. 2918/2010 e 11444/2011:** gli Ermellini con le pronunce in oggetto, hanno stabilito che il Fisco può negare il rimborso richiesto in dichiarazione anche oltre il termine decadenziale previsto per l'esercizio della funzione impositiva.
- b. **Corte di Cassazione sent. n.9339/2012:** (ed implicitamente anche **sent. n. 2277/2016**): i giudici di legittimità con questa sentenza hanno, invece, statuito che se il contribuente ha chiesto il rimborso di un credito d'imposta attraverso la presentazione della dichiarazione annuale, l'Amministrazione può nel merito disconoscerne la spettanza entro il termine di decadenza per l'esercizio della funzione impositiva ex art. 43 D.P.R. 600/1973. In caso contrario, decorso tale termine senza che sia stato adottato alcun provvedimento di diniego, il diritto al rimborso non è più contestabile e il contribuente potrà agire in giudizio a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti (dieci anni dal diniego espresso o tacito).
- c. **Corte di Cassazione a SS. UU. sent. n.5069/2016:** in conclusione, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, riprendendo quando già sancito con le pronunce del 2010 e 2011, hanno chiarito il principio secondo cui, nell'ipotesi di istanza di rimborso riportata nella dichiarazione annuale, il Fisco può opporre il diniego anche oltre il termine decadenziale previsto per l'esercizio della funzione impositiva, stabilendo così, conseguentemente, che tali termini rilevano ai soli fini della pretesa erariale e non anche per far valere la sussistenza di un credito in capo al contribuente.

¹³ "La fissazione di termini ragionevoli a pena di decadenza risponde, in linea di principio, al principio di effettività in quanto costituisce l'applicazione del fondamentale principio della certezza del diritto" (Corte Giustizia UE sentenza 16 maggio 2000).

¹⁴ È bene ricordare che la questione oggetto delle sentenze in commento non attiene alla domanda di rimborso ex art.38 del D.P.R. 602/73, in tale ipotesi infatti vale il termine di 48 mesi dal pagamento previsto dalla norma per la presentazione dell'istanza di rimborso, nonché gli ordinari termini decadenziali del Fisco ex art.43 del DPR 600/73 per opporre il rifiuto a tale istanza.



L'Agenzia illustra gli accordi preventivi per le imprese internazionali

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Con il provvedimento direttoriale prot. 2016/42295 del 21.03.2016, l'Agenzia delle Entrate ha diramato le disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

1. Premessa

L'art. 1 del recente Decreto Crescita e Internazionalizzazione (rubricato: *Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*), è intervenuto in tema di *ruling* internazionale, sostanzialmente prevedendo una nuova tipologia di accordi preventivi tra le imprese aventi carattere internazionale e l'Amministrazione Finanziaria.

Nel dettaglio, gli accordi preventivi hanno a oggetto:

- A) l'area della disciplina del *transfer pricing*, nonché dei valori fiscali di ingresso e di uscita in caso di trasferimento della residenza;
- B) l'attribuzione di utili e perdite alle stabili organizzazioni presso altri Stati;
- C) la valutazione preventiva persino della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia;

D) l'individuazione delle norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali a (o da) soggetti non residenti.

Gli accordi vincolano le parti per il periodo di imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi di imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto.

E' concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso, ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa.

Le imprese che aderiscono al nuovo regime di adempimento collaborativo avranno accesso alla procedura anche ai fini della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni con sog-

getti localizzati in Paesi black list.

La norma, come noto, demandava l'operatività delle disposizioni a decorrere dalla data fissata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo (ovverossia: 90 giorni dal 07.10.2015). Il provvedimento ha, viceversa, visto la luce solo lo scorso 21 marzo, con oltre 2 mesi e mezzo di ritardo. Diamogli un'occhiata.

2. Definizioni e ambito applicativo

Al primo punto vengono indicati i soggetti interessati dal provvedimento. Si tratta delle imprese qualificabili come residenti in base al TUIR, le quali, in alternativa o congiuntamente:

- si trovino rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'articolo 110 del TUIR (si ricorda che trattasi della disposizione concernente i Paesi "*non collaborativi*", oggetto di revisione nell'ultima Legge di Stabilità 2016);
- il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- abbiano corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali;
- esercitino la loro attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato.

Sono inoltre destinatarie del provvedimento le imprese non residenti che esercitino l'attività nello Stato attraverso una stabile organizzazione residente, nonché quelle che hanno intenzione di esercitare un'attività ancora non intrapresa.

Gli accordi preventivi concernono i seguenti ambiti:

- I) preventiva definizione in contraddittorio

dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del TUIR;

II) applicazione a un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente, ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;

III) applicazione a un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali a (op-pure, da) soggetti non residenti.

3. Accesso alla procedura

L'istanza (redatta in carta libera e inoltrata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o tramite consegna diretta all'Ufficio, che ne rilascia ricevuta all'atto della presentazione) va indirizzata all'**Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali dell'Agenzia delle Entrate**, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, Sezione di Roma, Via Cristoforo Colombo N. 426 C/D, oppure Sezione di Milano, Via Manin N. 25.

Attualmente, non è ancora possibile utilizzare la PEC, in attesa che venga emanato ulteriore apposito provvedimento. Francamente, non si comprende quale ulteriore provvedimento sia necessario per dare il via libera anche all'inoltro tramite PEC, a parte possibili problematiche organizzative interne, le quali peraltro non dovrebbero avere ragion d'essere; tanto più che già il presente documento è stato licenziato in forte ritardo. Non possiamo fare a meno di osservare che siamo nell'era del tanto sbandierato processo telematico; con un utilizzo esclusivo della PEC da parte di tutti gli enti (Camera di Commercio, INPS, INAIL, Agenzia delle Entrate etc.), anche allorché si tratti di notificare atti e documenti a pensionati i quali, oggettivamente,

non sanno nemmeno come “farsi la mail” (figurarsi la PEC). Ma questi sono inconvenienti tecnici che poco interessano all’Amministrazione, salvo – a quanto sembra – quando fa comodo a sé stessa. E poco importa se, avendo a che fare con gruppi internazionali (come nella concreta fattispecie), l’ennesima figuraccia sia – per l’apunto – a carattere internazionale.

Di regola, l’istanza deve:

- recare la denominazione dell’impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA e, eventualmente, il domiciliatario nazionale per la procedura (se diverso dall’impresa), presso il quale si chiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla procedura;
- indicare l’indirizzo dell’eventuale stabile organizzazione nel territorio dello Stato, qualora presentata da impresa non residente, ed eventualmente – anche in tal caso – il domiciliatario nazionale per la procedura;
- contenere una chiara indicazione dell’oggetto dell’accordo preventivo, nonché una sintetica descrizione dell’operazione;
- recare, in allegato, la documentazione atta a comprovare il possesso dei requisiti relativi all’impresa con attività internazionale;
- essere firmata dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Dopo di che, l’Agenzia elenca una serie di ipotesi specifiche.

1) L’istanza avente a oggetto il valore normale delle operazioni intercorse con Paesi “*non collaborativi*”, dovrà (oltre a quanto già indicato):

- ✓ contenere l’indicazione dettagliata dei beni o servizi oggetto dell’operazione;
- ✓ indicare le società non residenti con le quali dette operazioni sono effettuate e le ragioni che caratterizzano il rapporto

intercorrente tra di esse e l’impresa residente;

- ✓ illustrare i criteri e i metodi di determinazione del valore normale delle operazioni e le ragioni per cui i predetti criteri e metodi sono ritenuti conformi alla normativa e alla disciplina di riferimento;
- ✓ aggiungere l’eventuale documentazione illustrativa di riferimento.

2) L’istanza avente a oggetto l’applicazione a un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l’attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un’impresa residente, ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, dovrà:

- ✓ contenere l’indicazione dettagliata del particolare caso concreto in relazione al quale si è prodotta l’istanza di accesso alla procedura volta alla stipula dell’accordo preventivo;
- ✓ indicare gli elementi identificativi dell’eventuale stabile organizzazione in altro Stato dell’impresa residente che propone l’istanza;
- ✓ illustrare la soluzione che si intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento e le ragioni per cui si ritiene che essa sia conforme alle norme di legge;

- ✓ allegare, se reputato opportuno, la relativa documentazione economica, patrimoniale e finanziaria.

3) L’istanza avente a oggetto l’applicazione a un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l’erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali, deve (sempre in aggiunta agli elementi di base):

- ✓ indicare dettagliatamente il caso concreto in relazione al quale si è prodotta l’istanza

di accesso alla procedura volta alla stipula dell'accordo preventivo;

- ✓ indicare i soggetti non residenti, destinati a percepire o erogare i componenti reddituali;
- ✓ illustrare la soluzione che si intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento e le ragioni per cui si ritiene che essa sia conforme alle norme di legge;
- ✓ allegare (se del caso) la relativa documentazione illustrativa.

4) L'istanza avente a oggetto i valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, in particolare, dovrà:

- ✓ indicare lo Stato di trasferimento o di provenienza;
- ✓ indicare dettagliatamente i componenti dell'azienda o del complesso aziendale in uscita e le attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato;
- ✓ illustrare i criteri e i metodi di valorizzazione dei componenti dell'azienda (o del complesso aziendale) in uscita e/o delle attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato, e le ragioni per cui si ritiene che essi siano conformi alla normativa e alla disciplina di riferimento;
- ✓ corredare l'istanza dall'eventuale documentazione illustrativa di riferimento.

5) L'istanza avente a oggetto la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, deve:

- ✓ descrivere dettagliatamente il caso concreto in relazione al quale si è prodotta istanza di accesso alla procedura volta alla stipula dell'accordo preventivo;
- ✓ corredare la domanda con la documentazione atta a illustrare in maniera circo-

stanziata le iniziative poste in essere e le nuove attività che si intendono intraprendere;

- ✓ indicare le ragioni di fatto e di diritto per le quali l'impresa istante ritiene che, nel caso di specie, sia possibile configurare o escludere l'esistenza di una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato in funzione delle norme Convenzionali e del TUIR;
- ✓ allegare l'eventuale documentazione illustrativa.

4. Ammissibilità, improcedibilità e inammissibilità dell'istanza

L'ufficio, entro trenta giorni, comunica al soggetto istante o al suo eventuale domiciliatario (anche tramite posta elettronica ordinaria), se l'istanza è ammissibile, ovvero improcedibile.

In tale seconda ipotesi, si concedono ulteriori trenta giorni per sanare l'improcedibilità, fornendo tutte le informazioni e i documenti eventualmente assenti o non soddisfacenti a parere dell'Ufficio.

Al termine di tale secondo passaggio, l'istanza è dichiarata definitivamente ammissibile, ovvero inammissibile.

5. Svolgimento dei vari procedimenti

Il provvedimento passa, quindi, a descrivere la fase del contraddittorio, la quale, in sostanza, non differisce da quanto già ordinariamente accade negli altri consueti procedimenti, con la redazione dei classici processi verbali da redigere al termine di ogni incontro, nonché alla fine dell'intera procedura (evidenziandovi le conclusioni concordate), salvo per alcune precisazioni già determinate ab initio dalla normativa.

In particolare:

- ✓ l'intero procedimento dovrà concludersi entro centottanta giorni;
- ✓ gli incaricati dell'Agenzia potranno compiere specifici accessi presso la sede dell'istante;
- ✓ l'accordo raggiunto ha validità per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro successivi.

Ovviamente, anche l'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo verrà fatto constare da idoneo processo verbale.

6. Cause di estinzione del procedimento

Il procedimento si estingue nel caso in cui l'istante non provveda a comunicare le informazioni e i documenti richiesti dall'Ufficio, entro i termini indicati; ovvero allorché, nel periodo di vigenza dell'accordo, l'Ufficio venga a conoscenza di elementi o notizie che modifichino o inficino il rapporto di fiducia, trasparenza e collaborazione che sta alla base dell'accordo sottoscritto.

7. Verifica degli accordi

L'attività di verifica e controllo relativamente agli accordi stipulati, comporta lo svolgimento di quelle stesse operazioni eseguite in fase di contraddittorio iniziale, anche durante l'intero periodo di vigenza contrattuale.

Ergo, richieste di ulteriori informazioni e documenti, incontri presso l'Ufficio e visite di controllo periodico presso la sede del contribuente, potranno essere espletate anche durante tutto il citato periodo di vigenza contrattuale.

8. Violazione totale o parziale dell'ac-

cordo

Il provvedimento individua, poi, due ipotesi di violazione totale o parziale degli accordi:

1. uno o più episodi di inosservanza dell'accordo in grado di produrre effetti sostanzialmente incompatibili con le finalità dell'accordo stesso;
2. uno o più episodi di mancata collaborazione o trasparenza, che apprezzati complessivamente consentano di poter efficacemente verificare il rispetto dell'accordo nei tempi e nei modi previsti.

In tali fattispecie, l'Ufficio invita il contribuente (attenzione: questa volta, anche tramite PEC) a presentare eventuali memorie giustificative del suo comportamento, entro trenta giorni. Nel caso in cui il contribuente non provveda o le sue giustificazioni non siano considerate valide dall'Ufficio, verrà comunicata (sempre tramite gli stessi sistemi) la modifica parziale o la totale abrogazione dell'accordo – molto importante:

“A decorrere dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante violazione dell'accordo, ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo medesimo.”

Il che significa che il contribuente potrebbe dover intervenire in queste circostanze a correggere dei comportamenti adottati anche alcuni anni prima.

9. Modifica dell'accordo

Qualora sia stato riscontrato un mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui l'accordo si basa, l'Ufficio invita l'impresa al contraddittorio.

In tutti i casi in cui i mutamenti riscontrati siano di consistenza tale da rendere impossibile la modifica, l'accordo si intenderà privo di effi-

cacia a partire dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risulta intervenuto, ovvero (se non è possibile accertare tale data), dal momento in cui è stato inoltrato l'invito.

L'impresa, di sua iniziativa, durante il periodo di vigenza dell'accordo, può sempre richiedere la modifica, quando sopravvengano circostanze (non previste, né prevedibili) relative a sostanziali modifiche delle condizioni iniziali, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo.

La nuova istanza indicherà dettagliatamente le ragioni di fatto e/o di diritto intervenute, e le relative modifiche proposte.

In merito, si instaura allora un nuovo contraddittorio, della complessiva durata massima di centottanta giorni, che si sviluppa in maniera analoga a quanto già in precedenza indicato con riferimento ai contraddittori preventivi.

10. Rinnovo dell'accordo

L'impresa che intende rinnovare i termini dell'accordo ha l'onere, a pena di decadenza, di inoltrare all'Ufficio l'istanza di rinnovo almeno novanta giorni prima della scadenza, seguendo nuovamente tutta la trafila già seguita nel caso di prima presentazione dell'istanza.

L'Ufficio, quindici giorni prima della scadenza dell'accordo, comunicherà l'avvio dell'istruttoria volta al rinnovo dell'accordo, ovvero, con provvedimento motivato, rigetterà l'istanza di rinnovo.

Il provvedimento, peraltro, non specifica cosa succeda nel periodo in cui si sviluppa l'istruttoria - la quale, come detto, potrebbe avere una durata massima complessiva pari a centottanta giorni - che decorre quindici giorni prima della scadenza dell'accordo previgente.

In merito, sulla scorta di quanto prima indicato nel provvedimento, pare lecito presumere che:

- ✓ se l'accordo viene rinnovato in base alle stesse condizioni previgenti, nelle more di tale ufficialità, varrà una sorta di prorogatio di quanto già prima in essere;
- ✓ se, viceversa, si pattuiscono delle modifiche, o, addirittura, non si procede ad alcun rinnovo, il contribuente dovrà tenere conto della mutata situazione a partire dalla data originale di scadenza dell'accordo inizialmente sottoscritto.

Certo è che una precisazione in proposito da parte dell'Agenzia delle Entrate sarebbe stata più che doverosa.

11. Disposizioni finali

In conclusione, si precisa che il provvedimento entra in vigore il giorno della sua pubblicazione sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate (21.03.2016); e che, sempre a decorrere da tale data, tutte le disposizioni in esso indicate si applicheranno anche a quei procedimenti volti alla stipula di accordi preventivi già avviati, ma non ancora conclusi.



Irap: tre diverse ed importanti questioni attendono il giudizio delle sezioni unite

di Daniele Brancale

Tributarista

Con le ordinanze nn. 5040 – 3870 e 6330, dell'anno 2015, la Corte di Cassazione ha chiesto l'intervento delle Sezioni Unite affinché le stesse possano mettere la parola fine su tre delicate ed annose questioni legate al riconoscimento, o meno, dell'esenzione Irap per talune categorie di soggetti.

Parliamo, in particolare:

- 1) Dei professionisti che si avvalgono della collaborazione di un solo dipendente;
- 2) Delle società semplici tra professionisti che non si avvalgono di lavoro dipendente, quanto meno in pianta stabile;
- 3) Infine, dei tanto famigerati medici di base che lavorano in convenzione con il Sistema Sanitario Nazionale.

La prima questione, che rappresenta anche di gran lunga quella più discussa nelle aule di giustizia tributaria, è legata all'obbligo, o meno, per il professionista che si avvale di un solo di-

pendente - nella maggioranza dei casi ci si riferisce all'ipotesi della presenza di una segretaria in studio - di dichiarare prima e di versare poi l'imposta regionale sulle attività produttive.

Nel chiedere l'intervento delle Sezioni Unite, i Giudici di Piazza Cavour hanno dato atto di *“quanto possa essere grave il permanere di un contrasto così netto e radicato in ordine alla sussistenza del presupposto d'imposta.”*

Con l'ordinanza n. 3870/15, la questione rimessa alle Sezioni Unite riguarda, invece, il caso dell'assoggettabilità, o meno, all'Irap delle società tra professionisti, con particolare riguardo all'ipotesi in cui la compagine non si avvalga di lavoratori dipendenti.

In questo caso, il dubbio sottoposto all'estremo Giudice è strumentale al fine di poter capire se *“la società sia sempre e comunque di per sé un presupposto che, in base agli articoli 2 e 3 del decreto sull'imposta regionale (D. Lgs n. 476/1997), porti automaticamente all'obbligo di versare, anche nella circostanza in cui il «soda-*

lizio» professionale non si avvalga dell'attività di dipendenti in maniera stabile o non impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile".

Infine, la terza e ultima questione attiene alla vicenda dei medici di base che lavorano in convenzione con il sistema sanitario nazionale, e per i quali, la stipula della stessa convenzione richiede, imprescindibilmente, la disponibilità di uno studio attrezzato con degli strumenti idonei a garantire un livello minimo di servizio.

Ciò premesso, è opportuno precisare che sono ormai numerosissime le pronunce, tanto dei Giudici di merito quanto della Corte di Cassazione, che si preoccupano, invano, di scolpire in maniera definitiva il presupposto richiesto dalla norma per l'assoggettamento di particolari soggetti, quali quelli di cui sopra, al prelievo impositivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive.

Ricordiamo che l'art. 2 del Decreto istitutivo del tributo, D. Lgs. n. 446 del 1997, individua il presupposto dello stesso *"nell'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi..."*.

Attività che presuppone, necessariamente, una struttura autonomamente organizzata, atta a conferire, all'imprenditore o professionista, quel valore aggiunto, definito dalla dottrina *"quid pluris"*, in grado di apportare a quest'ultimo un vantaggio in termini di incremento degli introiti.

La Corte di Cassazione, con una sentenza del marzo 2012, in relazione al requisito dell'autonoma organizzazione, ha preferito che lo stesso *"ricorre allorquando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui..."*.

In quest'occasione, è agevole constatare come la Corte non si preoccupi minimamente di disporre in merito alla presenza o meno di personale dipendente, evidentemente non ritenuto dalla stessa un elemento decisivo ai fini della configurabilità del presupposto d'imposta.

Tuttavia, tornando al tema delle questioni rimesse alle Sezioni Unite, è chiaro a tutti che si tratta di decisioni che incidono, e non di poco, sugli interessi di un'intera nazione, dal momento che un'eventuale pronuncia pro contribuyente, anche laddove limitata ad una soltanto delle tre questioni poste al vaglio del massimo consesso, significherebbe, per le casse dello Stato, un esborso dal valore significativo.

Basti pensare a tutti coloro che hanno versato l'imposta, e che, in seguito alla pronuncia favorevole delle Sezioni Unite, procederebbero a depositare presso gli uffici un'apposita istanza di rimborso mediante la quale recuperare quanto indebitamente pagato.

Per non parlare degli innumerevoli contenziosi pendenti, i quali, alla luce di una pronuncia sfavorevole per il fisco, costringerebbero l'amministrazione finanziaria ad abbandonare, senza indugio, le liti instaurate, tutto ciò traducendosi in un ingiustificato ed inammissibile sperpero di denaro pubblico.

Insomma, le premesse di cui poc'anzi, penso diano, in maniera chiara, il quadro della situazione, ma soprattutto ci consentono di capire il perché, le Sezioni Unite, impieghino così tanto tempo nella stesura delle decisioni cui sono chiamate a deliberare.

In effetti, sono passati già sette mesi da quando le sezioni semplici della Corte Suprema hanno, con ordinanza di rinvio, rimesso le questioni al massimo organo giudicante, ma del probabile deposito delle pronunce non vi è ancora la minima traccia.

Corollario di tutto ciò, inevitabilmente, non può che essere uno scenario giurisprudenziale dal carattere estremamente ondivago, oltreché

contraddittorio, che finisce per ridimensionare sempre più il concetto di certezza del diritto, condizione che dovrebbe rappresentare, invece, il primo presidio a tutela del diritto di difesa del contribuente.

A ciò si aggiunga che la mancanza di chiarezza giurisprudenziale non gioca di sicuro un ruolo favorevole nell'invogliare lo stesso governo nazionale ad adottare una decisione normativa che consenta, a chiunque ne abbia interesse, di perimetrare i confini del presupposto impositivo dell'Irap, anche e soprattutto al fine di non incorrere in errori che non dipendono dalla propria volontà ma che rappresentano, esclusivamente, il frutto di una situazione di assoluta incertezza normativa, prima ancora che giuridica.

Da ciò l'auspicio a che l'intervento delle Sezioni Unite non tardi ulteriormente, affinché il cittadino, contribuente onesto, possa sapere, ancor prima di decidere se iniziare un'attività professionale, a quale tipo d'imposta il suo probabile e potenziale reddito verrà assoggettato.

Prima di concludere, infine, è doveroso ricordare che, al pari delle questioni già sottoposte alle Sezioni Unite, esiste un ulteriore filone di soggetti per i quali l'Irap non appare, verosimilmente, una tassa del tutto legittima, e per i quali, pertanto, necessiterebbe, alla stregua dei professionisti, l'intervento del massimo consesso (*se proprio è impossibile avere quello del legislatore..*).

Ci riferiamo alle piccole attività commerciali che vengono condotte con il solo lavoro dei titolari e senza il benché minimo supporto di strutture o personale dipendente, quali ad es. possono essere un negozio di abbigliamento piuttosto che il negozio di un fioraio, ecc.

In questi casi, la domanda che ci si deve porre è la seguente: *Da cosa è rappresentata la struttura organizzativa che la legge prima e la giurisprudenza poi richiedono quale "elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito"?*

Alle Sezioni Unite l'onore di rispondere.



Le imposte principali, suppletive e complementari nei casi di rideterminazione dell'imposta di registro da cessione di quote sociali

di Patrik Angelone

Dottore Commercialista

Le nozioni di imposta principale (ed imposta principale successiva), suppletiva e complementare, ai fini dell'imposta di registro, individuano tre differenti casistiche che, per le rispettive peculiarità, determinano differenti istituti, soprattutto dopo l'introduzione del "modello unico telematico" che ha profondamente modificato la procedura della registrazione degli atti.

Con particolare riferimento alla registrazione di atti di cessione di quote di s.r.l. sia da parte di Dottori Commercialisti che di Notai, si è posto in risalto un differente approccio interpretativo sull'applicazione dell'imposta di registro da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 131/1986.

L'Agenzia delle Entrate, in particolare, disconoscendo la cessione di quote plurima come atto soggetto ad un'unica imposta di registro, ha emanato una serie di atti di rettifica della liquidazione versata.

Prendendo spunto dall'evoluzione normativa in materia di imposta di registro anche alla luce di una costante giurisprudenza di Cassazione, ci si propone di esaminare criticamente il contenuto dell'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate e comprendere i vizi collegabili alla corretta definizione dell'imposta, soprattutto in riferimento alla consuetudine degli uffici di notificare a soggetti spesso non idonei.

1. Normativa fiscale

Prima dell'introduzione del **modello unico telematico**, la procedura di registrazione degli atti da parte dei pubblici ufficiali oppure da parte del soggetto obbligato, si articolava nelle se-

guenti fasi:

1. Il soggetto obbligato (artt. 10, 11, 15 D.P.R. 131/1986) sottoponeva l'atto alla registrazione all'Ufficio delle Entrate
2. L'Ufficio (art. 16 D.P.R. 131/1986) verificava l'ammontare dell'imposta e se la convali-

da, liquida l'imposta

3. Il soggetto obbligato effettuava il versamento e registrava l'atto (art. 18 D.P.R. 131/1986)

Erano gli artt. 9-19 del D.P.R. 131/1986 a disciplinare completamente la **procedura di presentazione e registrazione** degli atti soggetti ad imposta di registro, differenziando i casi in cui l'atto era soggetto anche ad autenticazione pubblica o meno.

A questa normativa si affiancava la previsione di **imposta principale e di imposta complementare**.

L'ufficio verificava nel momento della richiesta, la correttezza dell'imposta e solo se reputata corretta, procedeva alla registrazione.

Sicché con **imposta principale** si definiva l'imposta determinata al momento della liquidazione sulla base delle informazioni che si potevano desumere dal testo dell'atto da registrare.

Con **imposta complementare**, invece, si definiva la fattispecie in cui, a norma dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986, l'ufficio procedeva a riqualificare il contenuto dell'atto, emettendo un accertamento vero e proprio, rispondente ai requisiti di contenuto, di forma e di notifica previsti dal D.P.R. 131/1986 e del D.P.R. 600/1973.

Con il D.Lgs. 463/1997, il legislatore interviene sulla disciplina della registrazione degli atti soggetti ad imposta di registro, sollecitato dall'art. 3, comma 134, lettera f) e g) della Legge 662/1996 *"Semplificazione in materia di versamenti unitari per tributi determinati dagli enti impositori e di adempimenti connessi agli uffici del registro"*, così come modificato con D.Lgs. 18 gennaio 2000 n. 9.

Viene così introdotto il **modello unico informatico** che si basa sull'utilizzo di una procedura telematica e sull'affidamento al pubblico ufficiale o al soggetto obbligato, della fase di liquidazione dell'imposta e del versamento della stessa, **senza la preventiva verifica da parte dell'ufficio**.

La procedura di registrazione telematica si compone dei seguenti passi:

1. Il soggetto incaricato (il Notaio nei casi di scritture autenticate), autoliquida l'imposta, effettua il versamento ed invia telematicamente l'atto da registrare.

2. L'Agenzia delle Entrate controlla la correttezza della liquidazione e se non reputa esatto l'importo si verificano due possibilità:

- ✓ se l'ufficio effettua i controlli a norma di legge (entro sessanta giorni dalla presentazione del modello telematico¹), la differenza di imposta rideterminata prende il nome di **imposta principale** - più correttamente di imposta principale successiva;
- ✓ se l'ufficio non effettua i controlli a norma di legge, ovvero li effettua successivamente al termine stabilito dall'art. 3-ter del D.Lgs. 463/1997, l'imposta così rideeterminata prende il nome di **imposta suppletiva**.

Rimane esente da modifiche la previsione dell'imposta complementare, che non è stata interessata dalle disposizioni appena richiamate.

Attraverso il modello unico informatico, quindi, il pubblico ufficiale o i contribuenti (nei casi previsti), applicano direttamente le leggi d'imposta fino al versamento delle stesse, senza alcuna preventiva verifica da parte dell'ufficio.

Una simile previsione ha comportato l'obbligo di ridefinire l'art. 57 del D.P.R. 131/1986 che disciplina la responsabilità solidale, attraverso la modifica dell'art. 42 dello stesso decreto.

Il D.Lgs. 463/1997, con l'articolo 3-quarter, modifica le disposizioni dell'articolo 42 appena richiamato, disciplinando gli ambiti applicativi dell'imposta principale, suppletiva e complementare, facendo sì che dalla lettura integrata dell'art. 42 e 57 del D.P.R. 131/1986 derivasse la responsabilità dell'intermediario solamente

1 Art. 3-ter, D.Lgs. 463/1997 e ss.mm.

nel caso di ridefinizione di imposta principale (anche successiva), purché la stessa avvenga nei termini di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico.

La modifica del momento della verifica da parte dell'ufficio, attraverso l'introduzione della procedura telematica, ha comportato la necessità di stabilire un limite temporale congruo, nel rispetto di due necessità, ovvero della tutela di un **interesse pubblico** e di un **interesse soggettivo**.

Il primo, è rinvenibile nella tutela alla percezione dei tributi, con la necessità di stabilire procedure e tempi certi di controllo da parte dell'amministrazione sulla esatta quantificazione del tributo e anche al fine di evitare comportamenti (eventualmente) scorretti da parte del pubblico ufficiale in sede di determinazione dell'imposta.

Il secondo, nasce dall'esigenza di tutelare la posizione del soggetto incaricato quale pubblico ufficiale, al fine di non confondere la figura del responsabile di imposta - oppure i responsabili di imposta, anche attraverso la previsione dell'istituto della responsabilità solidale - con quella del soggetto investito temporaneamente del potere di applicare la norma per la determinazione della corretta imposta.

In tal senso vanno, infatti, lette le disposizioni relative alla liquidazione dell'imposta "*principale*". Unica tipologia di imposta che può coinvolgere la figura dell'intermediario quale responsabile solidale.

La stessa, deve essere determinata entro i termini di 60 giorni dall'invio del modello unificato e deve essere rivolta esclusivamente al controllo del presupposto d'imposta, della base imponibile e dell'aliquota. Infatti, il pubblico ufficiale effettua la tassazione sulla sola base degli elementi che gli sono stati forniti dalle parti e non ha alcun potere istruttorio autonomo.

Una differente interpretazione delle norme unitariamente lette, porterebbe il pubblico ufficiale ad essere coinvolto patrimonialmente e

per un tempo indefinito in situazioni soggettive passive a fronte delle quali, però, non riveste la posizione di beneficiario dei negozi connessi. Ciò configurerebbe un motivo di incostituzionalità anche ai sensi dell'art. 53 della Costituzione.

La garanzia che deve prestare l'intermediario o il pubblico ufficiale nella tutela dell'interesse pubblico, trova il suo limite nel rispetto da parte della pubblica amministrazione dell'adozione di tutte le misure necessarie volte ad effettuare i dovuti controlli entro un termine breve e certo.

Nel caso in cui tale verifica sia effettuata oltre il termine dei 60 giorni, non si può più chiedere una responsabilità solidale dell'intermediario ed i soggetti a cui la pubblica amministrazione si può rivolgere sono esclusivamente i soggetti del negozio giuridico registrato.

2. La riforma delle cessioni di quote di s.r.l.

In tale contesto si inserisce la procedura introdotta dall'art. 36, comma 1-bis, del D.L. 112/1008, convertito con modificazioni dalla L. 133/2008.²

Secondo quanto previsto dal decreto, l'atto di trasferimento di quote di partecipazione in s.r.l. può essere sottoscritto con firma digitale e depositato entro trenta giorni al registro delle imprese competente.

L'atto può essere curato da un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 31, comma 2-*quater* della L. 340/2000.

La presente disciplina si pone in perfetta sintonia con le disposizioni sopra esaminate anche in riferimento all'estensione della responsabilità solidale dell'intermediario.³

² La procedura di cui all'art. 2470 c.c. è rimasta in vigore.

³ Come ribadito anche nella circolare Agenzia delle Entrate 1° aprile 2009.

Dal 2014 in poi, L'Agenzia delle Entrate ha emesso una serie di atti il cui oggetto, come indicato nell'introduzione, è costituito dalla ridefinizione dell'imposta di registro di atti di cessione di quote contenenti più disposizioni.

3. Prassi dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, da qualche anno - e sovente oltre i sessanta giorni dall'invio della registrazione telematica dell'atto - emette atti di liquidazione in rettifica dei tributi calcolati sulle cessioni di quote di atti plurimi - che sono stati interpretati dall'intermediario (o pubblico ufficiale) ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 131/1986⁴ come atti contenenti più disposizioni derivanti, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, avvisi di liquidazione, sanzioni ed interessi - notificandoli direttamente agli intermediari (o pubblici ufficiali) e richiamando la responsabilità solidale dell'art. 57 del D.P.R. 131/1986.

I suddetti avvisi contengono:

- ✓ i riferimenti del contribuente, i riferimenti dell'avviso e l'atto rideterminato;
- ✓ succinte motivazioni - che richiamano esplicitamente procedure di controllo mirate esclusivamente alla verifica del presupposto dell'imposta, dell'imponibile, senza entrare nel merito di una verifica sostanziale del contenuto dell'atto, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986;

- ✓ la definizione delle sanzioni ed interessi;
- ✓ l'individuazione del responsabile del procedimento e del direttore;
- ✓ disposizioni varie sui riferimenti normativi per l'individuazione dell'ufficio di riferimento, anche ai fini di un eventuale ricorso.

Spesso l'Amministrazione Finanziaria tende a notificare l'atto direttamente al professionista, per la maggiore probabilità ad ottenere il relativo pagamento, salvo poi il diritto di rivalsa che lo stesso, a proprie spese, può operare nei confronti degli altri responsabili in solido.

Non si può dimenticare che l'atto amministrativo, in forza della potestà esecutiva di cui è dotata la pubblica amministrazione, è un atto in grado di incidere sulla sfera personale e patrimoniale del soggetto passivo e quindi, non è possibile emettere un atto in funzione della sola probabilità di "far cassa".

Nel tutelare i diritti di ogni cittadino e dell'uomo in generale, la nostra Costituzione prevede che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge (art. 23 Costituzione).

Ad integrazione dei principi costituzionalmente garantiti, l'operato della pubblica amministrazione ha subito importanti innovazioni dal contenuto della L. 241/1990 che ha disciplinato l'attività amministrativa in generale.

Il collegamento tra la legge 241/1990 (che ha come obiettivo la regolamentazione della fase esecutiva dell'azione amministrativa), le leggi di carattere tributario (D.P.R. 131/1986, D.P.R. 600/1973, ...) e le disposizioni della Costituzione e di quelle di carattere sovranazionale è garantito dall'articolo 1.

L'art. 1 della L. 241/1990, al comma 1, dispone che "l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modali-

4 Articolo 21 - Atti che contengono più disposizioni. In vigore dal 1 luglio 1986

1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto.

2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa.

3. Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonche' le quietanze rilasciate nello stesso atto che contengono le disposizioni cui si riferiscono.

tà previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario."

E questi principi sono garantiti dalla presenza del principio della riserva di legge e dalle azioni dei singoli funzionari della pubblica amministrazione, che, quali soggetti privati operanti all'interno della stessa, rivestono una posizione fondamentale affinché tutti i principi previsti, vengano poi rispettati.

Le disposizioni in capo al soggetto privato preposto all'esercizio di attività amministrative, sempre in coerenza con le disposizioni della Costituzione italiana e sovranazionali, sono ricordate nel comma 1-ter dello stesso articolo 1, che così dispone: *"I soggetti privati preposti all'esercizio di attività amministrative assicurano il rispetto dei criteri e dei principi di cui al comma 1, con un livello di garanzia non inferiore a quello cui sono tenute le pubbliche amministrazioni in forza delle disposizioni di cui alla presente legge"*.

Oltre queste due disposizioni, vale la pena richiamare, ai fini di una valutazione critica dell'attività della pubblica amministrazione, anche l'art. 6 della L. 241/1990, che disponendo sui compiti del **responsabile del procedimento**, prevede che lo stesso:

a) **valuta**, ai fini istruttori, le condizioni di ammissibilità, i requisiti di legittimazione ed i presupposti che siano rilevanti per l'emanazione di provvedimento;

b) **accerta** di ufficio i fatti, disponendo il compimento degli atti all'uopo necessari, e adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria. In particolare, può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erranee o incomplete e può esperire accertamenti tecnici ed ispezioni ed ordinare esibizioni documentali;

c) **propone** l'indizione o, avendone la com-

petenza, indice le conferenze di servizi di cui all'articolo 14;

d) **cura** le comunicazioni, le pubblicazioni e le notificazioni previste dalle leggi e dai regolamenti;

e) **adotta**, ove ne abbia la competenza, il provvedimento finale, ovvero trasmette gli atti all'organo competente per l'adozione. L'organo competente per l'adozione del provvedimento finale, ove diverso dal responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta dal responsabile del procedimento se non indicandone la motivazione nel provvedimento finale.

Da questi articoli richiamati, concentrando l'attenzione solamente su questi aspetti, si può notare che l'attività dell'Amministrazione Finanziaria non è attività vaga ed è il responsabile del procedimento colui a cui sono attribuiti compiti e responsabilità ben definite, soprattutto in riferimento all'emanazione di un atto amministrativo avente ripercussioni immediate sulla sfera personale e patrimoniale del destinatario.

Ritornando agli avvisi di liquidazione, sanzioni ed imposta, emanate per rideterminare l'imposta, oltre i sessanta giorni dall'atto e non in ragione dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986, si nota invece che sembrano non rispettate le disposizioni poc'anzi richiamate. Sono atti che sembrano non corrispondere - così come formati ed adottati dall'Amministrazione - ad alcuna fattispecie normativamente prevista.

Le ragioni sono molteplici, e di seguito esposte.

Non si tratta di atti contenenti rideterminazione di **imposta principale**, in quanto l'attività di controllo degli uffici, nei casi in esame, è stata espletata oltre il termine dei sessanta giorni dalla registrazione dell'atto telematico;

Non si tratta neppure di atti contenenti rideterminazione di **imposta complementare** in quanto l'oggetto non è quello richiamato dall'art. 20 del D.P.R. 131/1986;

Sono, invece, atti di **imposta suppletiva**, in quanto sono l'espressione dell'esito dell'attività di controllo sul presupposto d'imposta, sull'imponibile, ma determinato a seguito di una verifica effettuata oltre i sessanta giorni dalla data dell'invio della registrazione telematica.

Essendo atti qualificabili come atti di imposta suppletiva, proseguendo la lettura del contenuto, altre due disposizioni vengono disattese; quella sull'obbligato in solido, in quanto il comma 2 dell'art. 57 dispone *"La responsabilita' dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive"*, e quella sulla previsione di sanzioni ed interessi, che a norma di legge, non sono previsti in quanto non preceduti da alcun controllo da parte degli uffici preposti.

Ci si domanda, allora, sulla base di quale riferimento normativo il responsabile del procedimento ha valutato ai fini istruttori quanto disposto dall'articolo 1 della stessa legge.

Le conseguenze di una simile consuetudine, non giustificata dalla presenza di norme di difficile interpretazione e soprattutto non supportata dalle stesse circolari interpretative dell'Amministrazione Finanziaria, rappresentano un pregiudizio non trascurabile e che dovrebbe essere evitato d'ufficio proprio attraverso i controlli e gli obblighi del responsabile del procedimento.

Un'ulteriore criticità, calando le norme appena esposte - e valide nella totalità degli atti amministrativi - agli atti di cessione di quote di partecipazioni di s.r.l., è ravvisabile nelle motivazioni adottate negli avvisi di liquidazione, laddove, senza entrare nel merito, gli uffici interpretano autonomamente un atto come atto derivante da disposizioni singole ed autonome, senza la previsione di una procedura ai sensi dell'art.

20 del D.P.R. 131/1986 e senza la richiesta di alcun contraddittorio, in difetto delle disposizioni contenute nella stessa Costituzione, nello Statuto del Contribuente e nelle disposizioni comunitarie.

4. Conclusioni

Il presente articolo pone il problema dell'effettiva tutela del Contribuente, anche nel caso in cui lo stesso sia un professionista incaricato e sul rispetto da parte dei soggetti privati che operano all'interno della Pubblica Amministrazione, dei principi del buon affidamento, della trasparenza, dell'economicità, della riserva di legge, del contraddittorio.

Soppesando l'interesse generale che l'amministrazione pubblica si persegue di realizzare, ci si trova d'accordo nel considerare che è fondamentale una accurata azione tesa al recupero del gettito. Però non si può sottovalutare il pregiudizio che un atto non rispondente ad alcuno schema normativo, seppur in se stesso di modesto importo, determina sul soggetto passivo.

In questo senso è importante che il responsabile del procedimento si adoperi attivamente per la corretta individuazione dei presupposti dell'azione amministrativa, e solo successivamente (solamente se sorretto da precisi riferimenti normativi e fattuali) emetta l'atto amministrativo, così da poter mettere il Contribuente nella condizione di potersi difendere e dialogare con gli uffici, evitando incomprensioni, costi erariali ed individuali e soprattutto l'adozione di atti eventualmente illegittimi. Non si sfugge insomma, neppure in questo contesto, dalla necessità di un adeguato contraddittorio preventivo.



Gli accertamenti da studi di settore: alcune riflessioni

di Giada Bianchi

Dottore Commercialista

Dopo numerose sentenze sugli studi di settore la giurisprudenza è giunta ad affermare un insieme di conclusioni che, fino a qualche anno fa nessuno, pur nella convinzione che in un moderno Stato di diritto non sia minimamente concepibile pensare di standardizzare i redditi di tutti i contribuenti, avrebbe avuto il coraggio di portare quale argomentazione per sostenere la difesa del contribuente avanti all'Amministrazione finanziaria.

Nel tentativo di non andare troppo indietro negli anni per descrivere il percorso normativo che ha interessato la materia degli studi di settore, non si può non ricordare, prima di tutto, il contributo fornito dalle conclusioni della Commissione Rey, che fu nominata nel 2007 al fine di effettuare uno specifico approfondimento sulle problematiche inerenti questa discussa materia e successivamente, in maniera più decisiva, le storiche sentenze a Sezioni Unite nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 della Corte di Cassazione depositate il 18 dicembre 2009.

Viene definitivamente affermato il principio di diritto secondo il quale " la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità,

precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente, esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte e condiziona la congruità della motivazione dall'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese.

Il contribuente, ha nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare

tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrato dall'ente impositore, quanto controprova sul punto offerta dal contribuente"

A seguire poi le Sentenze della Corte di Cassazione del 4 Ottobre 2012 n. 16939, del 12 ottobre 2012 n.17534, del 17 ottobre 2012 n. 17804 e più recentemente la sentenza n 25902 della Cassazione Civile, Sez. V, del 23 dicembre 2015.

In merito a quest'ultima pronuncia possiamo soffermarci su alcuni aspetti interessanti.

Innanzitutto si ribadisce il principio, in base al quale, l'accertamento da studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in se considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento; in secondo luogo il contribuente può decidere, in qualsiasi fase, se allegare e provare l'esistenza di circostanze che allontanino la sua attività da quella normale senza alcuna limitazione ed in terzo luogo la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente, in difetto di tutto ciò, l'atto è nullo.

Quindi il giudice tributario ha il compito fondamentale innanzitutto di valutare l'applicabilità degli *standards* al caso concreto, dimostrazione che incombe sull' Ufficio, e valutare la prova contraria fornita dal contribuente, il che presuppone che l'ufficio ne abbia fornito la prova. Tale prova non è vincolata alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo; comprende la possibilità di fare ricorso a presunzioni semplici anche se il contribuente non ha risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa; pertanto si comprende che l'inerzia non limita infine la prova, ma produce

effetti di rilievo, in quanto l'ufficio motiverà l'accertamento sulla base dei soli *standard* e il giudice dovrà poi valutarne la mancata risposta all'invito nel quadro probatorio.

Oltre alla sentenza n. 25902, anche la precedente Cassazione del 18 Dicembre 2015 n.25485 conferma a sua volta questi principi appena enunciati.

Questo l'inquadramento normativo che può definirsi definitivo e conclusivo in materia di studi di settore, nonostante quelli che possiamo chiarire" gli incidenti di percorso", quali possono essere considerate alcune pronunce della giurisprudenza di merito successive ai pronunciamenti a Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che non spostano minimamente le conclusioni fin ora raggiunte.

Nonostante ciò, ci sono degli aspetti che meritano ancora qualche riflessione o comunque aspetti dai quali possiamo trarre spunti per valutare la tenuta delle difese da prospettare in materia di studi di settore.

Non ultima ad esempio la sentenza n. 4151 depositata nel Marzo 2016. Dalla lettura della sentenza, tenendo conto che si tratta di un contenzioso già incardinato in annualità passate, per le quali la sensibilità degli operatori era certamente meno elevata rispetto all'attuale, emerge che in realtà sulla materia in esame ci sono ancora alcuni aspetti da chiarire.

La vicenda non si discosta molto da quelle già conosciute: l'Ufficio accerta un contribuente sulla scorta del disallineamento di ricavi dichiarati e la risultanza di Gerico, questi impugna sostenendo di non riconoscersi nel cluster, in cui lo studio l'aveva collocato, e di aver patito delle conseguenze negative sui mercati esteri a seguito dell'introduzione dell'euro. La CTP accoglie il ricorso e successivamente l'Agenzia delle Entrate appella ed ottiene accoglimento delle proprie doglianze in Regionale, il contribuente impugna e si arriva in Cassazione.

Leggendo la sentenza si ritrovano ampi stralci,

che ormai conosciamo tutti sull'argomento, il fatto che gli studi di settore rappresentano solo estrapolazioni statistiche, che la motivazione dell'accertamento si determina in esito al contraddittorio, nel quale il contribuente dovrebbe indicare i motivi per i quali la ricostruzione dello studio non è adatta alla sua situazione, ingenerando così in capo all'Ufficio l'onere di replica, che non deve essere generica, e ove poi il contribuente rimanga inerte, l'Ufficio è legittimato all'invio dell'accertamento sulla base delle risultanze dello studio, a prescindere dalle risultanze contabili e dalla legittimità della ricostruzione operata da Gerico.

In questo caso specifico il contribuente non aveva argomentato le motivazioni per le quali sosteneva di non appartenere al cluster, cui era stato attribuito dal software, da qui la decisione della CTR favorevole all'Agenzia.

A seguire le riflessioni da fare.

L'argomento dell'onere a carico delle parti ci impone di fare qualche approfondimento, in quanto dalla giurisprudenza di Cassazione emergono delle sfumature che meritano di essere considerate.

Il compito del contribuente di assolvere alla confutazione del risultato dello studio di settore non è talvolta così facile come può sembrare, per il semplice fatto che lo studio di settore, nonostante alcuni affermino il contrario, non è uno strumento costruito in modo trasparente o quantomeno facilmente decrittabile da un contribuente, che potremo definire dotato di ordinaria diligenza.

Quindi è necessario chiedersi cosa vuol dire cercare di contrastare il risultato dello studio.

La sentenza in esame ci fa capire che le semplici affermazioni generiche non bastano a tal fine e che anzi, sarà necessario svolgere un faticoso lavoro di minuziosa contestazione di molti elementi presi a base del calcolo.

Se non basta affermare che il cluster, associato dal software Gerico, male rappresenta la situa-

zione del contribuente, allora sarebbe necessario argomentare in merito ai singoli caratteri che si deducono dalla descrizione del medesimo, mettendo in luce le differenze rispetto alla situazione reale del contribuente.

Forse nemmeno questo basta, in quanto dovremmo dimostrare, per completezza, che variando il cluster di appartenenza, si sarebbe potuto ottenere un risultato, favorevole rispetto a quello contestato.

Altro aspetto che merita approfondimento, in quanto non emerge in maniera evidente dalle pronunce di legittimità, è il tema della necessaria esistenza di gravi incongruenze.

L'argomento è molto delicato in quanto sembra legittimo sostenere che un accertamento possa giustificarsi solo laddove lo scostamento contestato non sia lieve, per il semplice motivo che il ricalcolo operato da Gerico deve essere sempre considerato approssimativo e non puntuale.

Ma il punto importante, quello che diventa fondamentale nella definizione di "lieve" scostamento è chiedersi se esiste una percentuale minima che legittima l'accertamento, e se questa possa esistere anche nel caso in cui il contribuente abbia giustificazioni ritenute generiche dall'ufficio oppure non ne abbia affatto.

Anche su questo argomento potremo citare sentenze favorevoli o meno: se però si sostiene che lo studio di settore abbia un carattere essenzialmente statistico, potremo affermare che gli scostamenti, che si trovano all'interno dell'intervallo di confidenza, non dovrebbero essere ritenuti rilevanti, in quanto ormai sappiamo che tale intervallo dovrebbe rappresentare lo spazio in cui si collocano la maggior parte dei contribuenti, mentre per gli scostamenti, che potremo definire oltre l'intervallo di confidenza, in relazione al ricavo minimo ammissibile, ci dovrebbe essere una sorta di spazio di tolleranza rispetto al ricavo puntuale.

In genere questo spazio di tolleranza viene fatto oscillare da un 7-10% e in altre situazioni anche

in misura maggiore. Si citi la sentenza n. 4952 del 4 novembre 2015 della CTR di Palermo, sez.I, nella quale si riporta che in presenza di uno scostamento nella misura del sette per cento, non si verifica la "grave incongruenza" secondo la previsione art. 62 *sexies* del D.L. 331/1993, confermando quindi quanto già affermato dalla sentenza di merito Cass. 20414/2014, in alternativa si citi la sentenza CTP di Potenza del 20 gennaio 2016 n. 26 , in cui si afferma che, in ossequio al principio di capacità contributiva lo scostamento deve assumere connotato di grave incongruenza, quindi poiché la natura matematica-statistica dello studio di settore può portare a risultanze ragionevoli, forse anche probabili, ma pur sempre approssimative e quindi non conformi con il principio di effettiva capacità contributiva sancita dall'art. 53 della Carta costituzionale, trattandosi nel caso in esame di uno scostamento di meno del 10% rispetto al dichiarato, anche in questo caso fa sì che non ci si trovi certo in un caso di grave scostamento così come previsto dall'art.62 *sexies*.

Quindi si comprende come in realtà questi scostamenti possono diventare pericolosi, soprattutto in relazione alla sensibilità del giudice, cui spetta comunque la possibilità di discostarsi da quello che è il risultato dello studio di settore.

In ultima analisi anche un'ulteriore riflessione potrebbe essere svolta su un altro punto importantissimo, il contraddittorio.

Negli studi di settore sappiamo che il contraddittorio assume un ruolo centrale nel procedimento di accertamento, quindi gli studi, così come le altre procedure standardizzate, avrebbero semplicemente un ruolo di impulso per determinare, nel corso del contraddittorio, l'ammontare degli effettivi ricavi o compensi attribuibili al contribuente. Il contraddittorio che ogni accertamento parametrico esige, non è una esercitazione formale ma dovrebbe essere un momento di confronto, nel pieno rispetto dei ruoli delle parti.

Ma nella realtà tale conclusioni vengono svilii-

te negli accadimenti fattuali, in quanto in molti casi il contraddittorio diventa una sorta di "mercanteggiamento" tra le parti, dove l'oggetto della contesa non sembra essere tanto l'identificazione della reale capacità contributiva del soggetto, ma l'ammontare dell' eventuale percentuale di riduzione rispetto al risultato ottenuto dal software Gerico.

Si arriva pertanto alla conclusione che per l'Amministrazione finanziaria il software Gerico risulta rappresentare l'impulso per incrementare le entrate erariali e invece per il contribuente accertato l'obiettivo è quello di subire il minore esborso possibile, considerando anche eventuali spese future relative ad un eventuale contenzioso.

E' noto a tutti che il principio del contraddittorio ha cominciato nel nostro paese ad assumere una certa rilevanza in funzione degli accertamenti standardizzati, quindi *in primis* studi di settore e parametri.

Il contraddittorio, come più volte sostenuto, ha la funzione principale di evitare che l'automatismo intrinseco al meccanismo applicativo del metodo presuntivo standardizzato conduca all'emissione dell' avviso di accertamento anche in presenza di fatti e circostanze, che renderebbero infondata l'applicazione di tale metodo.

Pertanto per gli studi di settore e i parametri è stato stabilito che il risultato normale espresso da tali strumenti deve essere corretto nel corso del preventivo contraddittorio, in modo da fotografare la specifica realtà del contribuente.

Ricordiamo che in base alla Corte a S.U. ciò si deve realizzare a prescindere dall'espressa previsione normativa, stabilita dall' art.10 della Legge 146/1998 – che dispone per gli studi di settore appunto l'obbligo del contraddittorio preventivo prima dell'emissione dell'atto impositivo. La rilevanza del contraddittorio è stata avvalorata anche successivamente ed anche al di fuori del perimetro degli accertamenti per standard, ciò in particolar modo nell'ottica della previsione di cui all'art.12, comma 7, dello

Statuto del Contribuente.

La recente pronuncia delle Sezioni Unite n. 24823 del 9 dicembre 2015 stabilisce che *"differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto"*.

Quindi in tema di tributi non armonizzati, *"l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificatamente sancito"*. Questo è stato in definitiva il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n.24823 del 9 dicembre 2015, in contrasto con quanto pronunciato dalle stesse Sezioni Unite n. 19667 nel 2014, che invece avevano sostenuto la sussistenza dell'obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale.

La Sentenza a sezioni Unite 19667/2014 stabiliva a sua volta un obbligo di contraddittorio preventivo generalizzato molto più ampio, con il richiamo agli artt. 24 e 97 della Costituzione, rispetto alla pronuncia n. 18184 del 2013.

Con la sentenza del 2015 si viene così a realizzare in definitiva una operatività del principio del contraddittorio procedimentale a geometria variabile, nella misura in cui diventa invocabile a seconda del tributo e della procedura di recupero in concreto attivata. Si comprende quindi che questa soluzione non può certo essere considerata accettabile.

In primo luogo appare difficile affermare, come fa la Corte, che l'art. 97 della Costituzione, laddove declina i principi di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa, abbia un contenuto tanto diverso dal suo ideale corrispondente, ossia l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione. Quindi data la prossi-

mità lessicale dei due articoli è evidente anche la prossimità tra le due disposizioni, portatrici senza dubbio dei medesimi valori.

Se si riconosce questo, non si comprende allora, come sia possibile escludere dalla buona amministrazione e dal giusto procedimento, voluti dall'art. 97 Cost, il diritto al contraddittorio.

La conclusione di ciò così sintetizzabile: o il contraddittorio è sempre espressione di buona amministrazione, garanzia di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, oppure non lo è mai.

Altra riflessione è che spesso il procedimento sia lo stesso, come unico sia l'atto con cui vengono avanzate pretese per tributi armonizzati e tributi non armonizzati e anche laddove, l'atto non sia unico ai fini delle diverse imposte, non di meno i procedimenti restano i medesimi.

La questione si è aperta nuovamente e, per fortuna, grazie alla pronuncia della CTR Toscana n. 763/1/ 2016 che ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata, con riferimento agli artt. 3, 24, 53, 11 e 117 della Cost., la questione di legittimità costituzionale del 7° comma dell'art. 12 della Legge 27 Luglio 2000, n.212, nella parte in cui dispone: *"Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente...il medesimo ha il diritto a ricevere copia del verbale con cui si dispongono le operazioni di accertamento e di disporre un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia effettuato un accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente"*.

La pronuncia prende le mosse dalla specificità del processo tributario, che si caratterizza per l'assenza di prova testimoniale, per una istruttoria caratterizzata per lo più da indizi, spesso rappresentati da dichiarazioni di terzi rilasciate ai verificatori o accertatori, in assenza di contraddittorio con il soggetto accertato con conseguenze non indifferenti sull'esito del processo.

La CTR afferma : *"Di fatto, l'istruttoria fiscale è affidata quasi esclusivamente all'Amministrazione che – ad esempio- raccoglie dichiarazioni di persone informate dei fatti. Dichiarazioni che possono compromettere l'esito del processo anche se, si suole ripetere che non sono vere testimonianze, ossia prove, ma solo indizi"* , ed ancora: *"il dispositivo che conclude il processo tributario è assai spesso determinato da indizi e quindi la distinzione fra indizio e prova sfuma, diviene quasi impercettibile; in un processo in cui l'esito sfavorevole al privato può essere determinato dal "più probabile che non" e non occorre certo il superamento, necessario invece nel processo penale, di ogni ragionevole dubbio"*.

Appare ragionevole, continua la CTR, *"che il contribuente abbia voce, sia presente anche in quella fase, pur qualificabile come amministrativa, in cui si forma il materiale probatorio su cui poggerà un giudizio spesso pronunciato dopo una breve discussione orale"*, e ancora: *"Il contraddittorio amministrativo appare dunque strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 della Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione, e appare ovvio che non è né giusto né equo un processo in cui le parti non siano poste in "condizione di parità"... "*.

Sarebbe quindi discriminatorio limitare tale diritto ai soli accertamenti a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente.

Si pensi al caso di un accertamento a carico di un soggetto, in base ai documenti di pertinenza di un altro imprenditore, reperiti in un accesso nell'azienda di quest'ultimo, il primo contribuente nulla sa e si vede piovare addosso un accertamento esecutivo.

La parola spetta alla Corte Costituzionale, che già nel Luglio 2015 con la sentenza n.132 dichiarava infondata la questione di legittimità co-

stituzionale dell'art. 37-bis comma 4 del D.p.r. 600/73, aveva sostenuto da una parte, che *l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento* (principio peraltro sostenuto dalla sentenza delle Sezioni Unite n.19667/2014), per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso, ma dall'altra, aveva evidenziato la sussistenza di incertezze nella giurisprudenza di legittimità, intorno ai limiti e, soprattutto, alle modalità di applicazione di questi principi, specie nei casi diversi da quelli contemplati dall'art. 12, comma 7, della Legge 212 del 2000.

La Consulta, qualora ritenesse la questione ammissibile e rilevante, dovrà pronunciarsi proprio sulle incertezze sopra evidenziate e quindi sulla legittimità costituzionale del 7° comma dell'art. 12 della Legge 27 Luglio 2000 n.212, in relazione ai limiti all'obbligo generalizzato di contraddittorio procedimentale.

Altro problema di non poco conto è la stessa nozione di contraddittorio e quando lo stesso può dirsi realmente effettuato. L'amministrazione infatti ritiene spesso che il contraddittorio sia esperito con la mera formulazione di domande al contribuente e con l'annotazione di quest'ultime.

E' opportuno invece sottolineare la separazione che c'è tra le richieste che l'ufficio fa al contribuente ed i rilievi che allo stesso vengono contestati al termine o nel corso della verifica, in quanto solo questi ultimi possono fare parte del procedimento del contraddittorio

Affinché vi sia contraddittorio, l'Ufficio deve esporre al contribuente i rilievi che intende fare, a quel punto il contribuente può controdurre sulle specifiche contestazione mosse, esponendo le proprie ragioni e solo dopo l'Ufficio potrà poi emettere l'atto.

Quindi il contraddittorio è strumentale a garan-

tire il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione e voler applicare l'art 12, comma 7, della legge 212 del 2000 alle sole verifiche in loco sarebbe oltremodo discriminatorio soprattutto nei confronti di quei contribuenti, che

hanno invece subito accertamenti a tavolino, i quali hanno comunque diritto ad evidenziare le proprie ragioni prima che la pretesa del fisco si cristallizzi in un atto impositivo.

***Responsabilità del liquidatore per omessi versamenti tributari:
solo per debiti liquidi ed esigibili con riferimento al momento di
chiusura della liquidazione***

Commento a Corte di Cassazione, sentenza n. 8334 del 27 aprile 2016



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

La Corte di Cassazione con la sentenza 27 aprile 2016 n. 8334 sposa l'orientamento largamente prevalente (ad onta della prassi contraria seguita sovente dagli Uffici negli accertamenti) riguardo la responsabilità del liquidatore ex art. 36 del DOR 602/73.

E cioè quella per cui tale norma individua una responsabilità sussidiaria del liquidatore per il pagamento dei tributi liquidi ed esigibili al momento della chiusura della liquidazione. Sussidiaria in quanto essa è invocabile solo a condizione che i tributi a carico della società siano stati iscritti a ruolo e che sia acquisita certezza legale che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività di liquidazione medesima.

Incombe pertanto al liquidatore, secondo la Corte, per contestare la pretesa fiscale, l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti del debito - quali la mancanza di attività nel patrimonio sociale - ovvero l'incertezza del debito stesso, mentre l'Amministrazione, in costanza di giudizi proposti dalla società in liquidazione avverso gli accertamenti, deve comunque provare di avere iscritto i relativi crediti quantomeno in ruoli provvisori, dei quali può pretendere il pagamento in via sussidiaria nei confronti del liquidatore, alle condizioni previste dall'art. 15 del citato decreto.

Secondo la Corte è errata la sentenza della CTR impugnata: infatti il giudice di appello ha ritenuto la sussidiaria responsabilità del ricorrente sulla base del fatto che costui era liquidatore quando è stato incassato un indennizzo non dichiarato, ritenendo irrilevante verificare se il ricorrente avesse mantenuto tale qualifica al momento in cui si sono verificati i presupposti di imposta, ossia chiusura del bilancio e dichiarazione dei redditi.

Il liquidatore invece, secondo la Cassazione, può ritenersi sussidiariamente responsabile non tanto se era in carica quando la società ha incassato la somma, quanto se era in carica quando il bilancio annuale o finale si è chiuso, con iscrizione dunque dell'incasso, e quando è stata fatta la dichiarazione dei redditi. E ciò in ragione del fatto che nel momento della dichiarazione e della iscrizione in bilancio che si verifica la condotta eventualmente omissiva, o di occultamento della somma, e non quando questa viene incassata. E alla sola condizione che tale debito fosse certo al momento della chiusura della liquidazione.

La natura della responsabilità sussidiaria

Il tema della sentenza meriterebbe un lungo approfondimento e non un semplice commento, tali e tanti sono i temi legati alle norme civilistiche e fiscali sulla responsabilità del liquidatore, alla loro elaborazione giurisprudenziale, alla successione di norme nel tempo (particolarmente rilevante la riforma dell'istituto previsto dall'articolo 36 del DPR 602/73 a far data dal 13 dicembre 2014 per effetto del D.Lgs. n. 175/2014) e della dottrina, anche autorevolissima, che si è occupata della questione.

Ma limitiamoci ai temi individuati nella Sentenza. Che fa evidentemente riferimento alla normativa pre-riforma.

Ed in effetti la norma di cui parliamo prevede la responsabilità per i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare le imposte con le attività della liquidazione. Il riferimento ai pagamenti in un decreto sulla riscossione (rubricato: *"Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"*) è tale da non poter generare dubbi di sorta. Si tratta di debiti che debbono essere allocati a bilancio entro la fine della liquidazione.

Quali sono allora i corretti criteri di contabilizzazione delle imposte? Ci dobbiamo necessariamente rifare ai principi contabili targati OIC (Organismo Italiano di Contabilità). Ed in particolare all'OIC 26 che, sul punto, detta le regole per tale rigorosa rappresentazione.

In merito alle imposte eventualmente accertate dall'amministrazione finanziaria si afferma:

"Nella voce E21 "oneri straordinari" sono rilevate, in un'apposita sottovoce, tutte le imposte correnti (dirette e indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 "Fondo per imposte, anche differite" o dalla voce D12 "debiti tributari", a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti")" (punto 29)

"Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari" (punto 39)

Quindi nessun obbligo di rappresentazione contabile grava sui liquidatori per debiti tributari

che non siano certi (o comunque oggetto di accertamenti in contestazione) prima della chiusura della liquidazione.

Spesso gli Uffici utilizzano invece questa norma (nella versione pre-riforma) impropriamente e chiedono il pagamento delle imposte sulla base di accertamenti successivi alla chiusura della liquidazione e dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese.

Il tentativo di traslare l'art. 36 del DPR 602/73 dalla riscossione all'accertamento pare tuttavia da respingere visto che la norma prospetta una responsabilità aggravata e specifica della funzione a carico del liquidatore. Responsabilità che non pare corretto ampliare in via di interpretazione analogica o estensiva.

La stessa Corte di Cassazione, già prima della sentenza in commento e oltre a quella del 2008 in essa richiamata, ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria possa esercitare l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore di una società – ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 – solo nel caso in cui questi abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al pagamento del credito tributario e soltanto a condizione: 1) che il debito tributario della società sia certo ed esigibile in fase di liquidazione e 2) che vi sia certezza legale che i medesimi crediti non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima.¹

In altra massima si è fissato nuovamente il principio per cui l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore che l'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 riconosce all'Amministrazione finanziaria nel caso in cui questi abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al loro pagamento, è esercitabile alla duplice condizione che i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e che sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima. Addirittura si arriva a dire che l'azione si prescrive nel termine ordinario di dieci anni con una evidentissima connotazione della stessa nella specifica sfera della riscossione - l'accertamento delle imposte dirette ha termini specifici e più stretti previsti dall'art. 43 del DPR 600/73.²

A quali imposte si applica la responsabilità sussidiaria del liquidatore?

Incidentalmente vale la pena di porsi una domanda, almeno per gli accertamenti relativi a vecchie annualità d'imposta. L'articolo 36 del DPR 602/73 è norma che consente di riscuotere ogni tipo di imposta?

1 Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Merone Ord. n. 12149 del 18 maggio 2010.

2 Si veda: Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Delli Priscoli, Rel. Oddo Sentenza n. 12546 del 15 ottobre 2001.

La risposta è sì, ma solo dopo la revisione della normativa operata nel 2014. Ed infatti il comma 7 dell'articolo 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 sulla semplificazione fiscale e dichiarazione precompilata prevede: *"All'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, le parole: «, 36» sono soppresse"*.

Fino al 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore della nuova normativa, le regole che si applicavano erano invece le seguenti.

Il decreto sulla riscossione, come abbiamo visto, concerneva in origine le sole imposte sui redditi.

L'art. 18 del D.Lgs 46/99 tuttavia portò una notevole modifica alla normativa contenuta nel DPR 602/73 per consentire la riscossione anche di altri tributi (inclusi IRAP e IVA) con le regole previste per la riscossione delle imposte.

La norma citata prevedeva, seppur a condizioni fortemente limitate, il richiamo al titolo 1° capo II del DPR 602/73 (quindi agli articoli che vanno dal 10 al 44). Ma ciò fatto *"salvo quanto previsto agli articoli seguenti"*. E proprio l'articolo successivo al 18 del D.Lgs 46/1999, ovvero l'articolo 19, testualmente recitava: *"1. Le disposizioni previste dagli articoli 14, 15, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 41, 42-bis, 43-bis, 43-ter, 44 e 44-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applicano alle sole imposte sui redditi"*.

Solo la modifica predetta intervenuta nel 2014, espungendo le parole «, 36», determina l'applicazione dell'articolo 36 alle imposte diverse da quelle sui redditi.

Quindi prima della riforma l'articolo 36 non si applicava all'IVA, per esempio.

Ma neppure all'IRAP. Tanto per ricordare la natura del tributo vale la pena di leggere la celeberrima sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001, sia al punto 9.2³ che al punto 10.1⁴ della motivazione. Per convincersi definitivamente che non si tratta di un'imposta sui redditi.

Riguardo l'entrata in vigore della novità la completa riformulazione dell'articolo 36 da parte del predetto articolo 28 del D.Lgs. 175/2014 non ammette dubbi sulla decorrenza delle nuove disposizioni. Riguardo poi alla espressione *"I liquidatori (...) che non adempiono all'obbligo di pagare con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori..."* Non pare che possano esistere dubbi sull'applicabilità della nuova norma solo alle liquidazioni chiuse dal 13 dicembre 2014 in avanti o comunque ai comportamenti dei liquidatori che *"non adempiono..."* da quel momento in avanti e non certo per

3 "9.2. - Va innanzitutto ribadito che l'I.R.A.P. non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce - come già si è osservato - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate".

4 "Una volta chiarito, infatti, che l'I.R.A.P. non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate,..."

il passato. La Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell’Agenzia delle Entrate – Dir. Centrale Normativa, al punto 19.2 si pronuncia sull’entrata in vigore delle nuove norme sull’estinzione fiscale delle società, ritenendole disposizioni di carattere procedimentale.

Tale impostazione sappiamo bene è pacificamente contrastata dalla giurisprudenza . Non si dice niente invece sul nuovo articolo 36 quanto a responsabilità del liquidatore. Il che probabilmente avalla ulteriormente la nostra lettura.

Tarsu e alberghi

Commento a Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, sez.25 del 07 aprile 2016



di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

La Commissione Tributaria Regionale – Sezione Staccata – di Foggia Sez. 25 con varie sentenze depositate il 07 aprile 2016 (Registri Generali nn. 825/2016 – 826/2016 – 827/2016 – 828/2016 – 829/2016 – 830/2016 - 837/2016 – 838/2016) in accoglimento delle mie tesi difensive per gli albergatori di San Giovanni Rotondo (Foggia) ha disapplicato il regolamento del Comune, ai sensi dell’art. 7, ultimo comma, D.Lgs. n. 546 del 1992, perché per gli anni 2007-2008-2009-2010 e 2011 ha applicato per gli alberghi una Tarsu più del triplo superiore a quella delle civili abitazioni.

A tal proposito, si fa presente che l’art. 65, comma 1, D.Lgs. n. 507 del 15/11/1993 testualmente dispone: *“La tassa può essere commisurata o in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui medesimi sono destinati, ed al costo dello smaltimento”*.

Proprio perché alla luce della suddetta normativa si deve tenere conto del “tipo di uso” dell’immobile l’art. 68, comma 2, lett. c), D.Lgs. n. 507/1993, per l’applicazione della Tarsu, ha parificato i locali ed aree ad uso abitativo a quelli degli esercizi alberghieri.

Oltretutto il successivo art. 69, comma 2, D.Lgs. n. 507/1993 ha testualmente stabilito che *“ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica, nonché le circostanze che hanno determinato l’aumento per la copertura minima obbligatoria del costo”*.

Proprio in ossequio alle suddette precise indicazioni normative la CTR di Foggia ha precisato che la Tarsu degli alberghi deve tenere conto delle distinte destinazioni degli immobili tra stanze, ristorante e bar, in quanto gli stessi hanno indici di produzione diversi.

Passando al merito della questione oggetto del gravame proposto dal Comune, che verte sulla legittimità o no della maggiore tariffa applicata agli esercizi alberghieri rispetto ai locali di civile abitazione, è ius receptum della S.C. che *“in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili*

abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore" ed ancora che "i rapporti tra le tariffe, indicati dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 69, comma 2, tra gli elementi di riscontro della legittimità della delibera, non vanno d'altronde riferiti alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica" (Cass. 2007/5722; S.U. 2008/8278; Cass. ord. 2009/11655; Cass. 2010/302; ord. 2014/4797).

Orbene, secondo quanto invece ritenuto dal Giudice Amministrativo (Consiglio di Stato, Sez. V, 1 agosto 2015; TAR Emilia, Sez. II, 2 dicembre 2015) se appare evidente che la produzione di rifiuti di un albergo nel suo complesso è maggiore di quella delle abitazioni private, soprattutto nel caso in cui l'albergo sia dotato di ristorante, non trova tuttavia giustificazione che nella distinzione tra parti comuni e camere rispondente ad un criterio assolutamente logico queste siano assoggettate ad una tariffa di gran lunga più gravosa rispetto alle civili abitazioni, atteso che la maggiore produzione di rifiuti viene prodotta dalle parti comuni dell'albergo, saloni di ricevimento, sale destinate a ristorante o a prima colazione, cucine, lavanderie, magazzini. Né risulta quale sia stato il percorso logico seguito dal Comune di San Giovanni Rotondo nel determinare la tariffa per i "locali ad uso abitazione" nella misura di euro 1,97, mentre per gli "alberghi senza ristorante" l'ha determinata nella misura di euro 6,18, più del triplo della precedente, e per gli "alberghi con ristorante" nella misura di euro 7,30, ancora maggiore (v. tariffe 2005).

E ciò in aperta violazione dell'art. 65, comma 2, e dell'art. 69, comma 2, del D.Lgs. n. 507 del 1993 e del principio "chi inquina paga", affermatosi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Dalla suindicata normativa emerge con chiarezza che la determinazione delle tariffe con riguardo alle diverse categorie e sottocategorie deve tener conto della idoneità a produrre rifiuti dei locali e delle aree tassabili.

Nel caso di specie, viceversa, il Comune di San Giovanni Rotondo ha utilizzato una differenziazione di tariffe che, sebbene possa far ritenere, in linea di principio, giustificato un regime di tassazione più elevato per gli alberghi, in considerazione del fatto che l'esercizio di un'attività di questo tipo può determinare una maggiore quantità di rifiuti, non appare corretto laddove non prevede alcuna distinzione, nell'ambito degli alberghi, fra aree destinate esclusivamente a camere e quelle destinate ad usi comuni.

Le citate sentenze della CTR di Foggia sono importanti non solo per la Tarsu ma anche per la Tares e la Tari, in quanto i Comuni devono tenere sempre conto delle distinte e specifiche destinazioni degli immobili, anche se inseriti in un'unica struttura alberghiera.

Corte di Cassazione, sentenza n. 8334 del 27 aprile 2016

Svolgimento del processo

A seguito di verifica della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate ha notificato al ricorrente, quale liquidatore (di fatto) della società Univesoro srl, un avviso di accertamento, relativo alla mancata dichiarazione dell'incasso di una somma (1.200.000,000 delle vecchie lire), percepita quale indennizzo assicurativo.

La società, infatti, a seguito di una rapina, aveva maturato nel 1992, il diritto all'indennizzo assicurativo poi corrisposto nel 1998.

Secondo gli accertamenti della Guardia di Finanza, il premio così incassato non sarebbe stato dichiarato, ma sottratto al reddito di impresa.

L'Agenzia ha rideterminato pertanto sia l'Irap che l'IRPEG, applicando le relative sanzioni, nei confronti del Trevisan, ritenuto, sulla base di alcuni dati emersi dall'accertamento, come il vero liquidatore della società, a dispetto delle sue dimissioni formali rilasciate nel 1999, e del fatto che da quel periodo in poi ad assumere la qualifica di liquidatore era tale Antonio Frascione.

Ritenuto il Trevisan come il vero liquidatore della società, l'Agenzia ha applicato l'art. 36 DPR 602/73 imputandogli la responsabilità tributaria della società.

Il Trevisan ha proposto ricorso, contestando le ragioni che avevano portato l'Agenzia a presumere che egli fosse ancora il liquidatore di fatto nonostante le dimissioni avvenute nel gennaio del 1999. Ha eccepito inoltre come non applicabile l'art. 36, facendo comunque presente che la somma percepita dall'assicurazione era stata iscritta a bilancio, anche se, per contro, era stato costituito sempre in bilancio un fondo rischi, di pari importo, che neutralizzava la posta attiva (ossia la somma ricevuta come indennizzo), ma che si rendeva necessaria, per via dei tempi della procedura di liquidazione della somma da parte della compagnia di assicurazione. Sia la Commissione provinciale che quella regionale hanno respinto il ricorso, aderendo alle ragioni dell'Ufficio, che si è costituito in entrambi i giudizi per controdedurre.

Ora, il Trevisan propone ricorso per Cassazione, cui si oppone l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1.- I primi due motivi possono valutarsi congiuntamente.

Il ricorrente lamenta in primo luogo il fatto che la CTR ha erroneamente inteso l'art. 75, il quale prevede un principio di competenza nella individuazione del reddito imponibile. La sentenza di appello avrebbe dato sostegno alla tesi dell'Agenzia per cui il diritto alla somma sarebbe diventato certo solo nel 1998, mentre nel 1992 era ancora incerto almeno l'ammontare. Con la conseguenza che la competenza ad incassare la somma sarebbe sorta solo nel 1998, e non già prima.

Il ricorrente censura questo ragionamento facendo presente che nel 1992 era già certa una parte della somma da ricevere come indennizzo assicurativo, e precisamente l'ammontare di 873 milioni delle vecchie lire, mentre solo l'eccedenza rispetto a tale ammontare è stato liquidato nel 1998.

La tesi però non convince per alcune precise ragioni.

Innanzitutto essa è presentata come una denunciata violazione dell'art. 75, o meglio, di violazione o falsa applicazione dell'art. 75.

A ben vedere la sentenza di appello non equivoca sul significato della norma, e mostra di sapere che essa impone il criterio di competenza nell'accertamento delle poste di reddito.

Infatti, il criterio di competenza, il quale prevede peraltro che "i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni." (art. 109 TUIR, all'epoca art. 75) è stato correttamente applicato dalla decisione impugnata, che ha ritenuto che, nel 1992, non fosse ancora determinabile in modo obiettivo la somma spettante alla società quale indennizzo assicurativo, e che la certezza sull'ammontare si è avuta solo nel 1998. Non viola il principio di competenza previsto dall'art. 75 (ora 109) TUIR il fatto di considerare come certo il credito, che concorre a formare il reddito, solo quando la somma viene riconosciuta definitivamente, anziché nel momento in cui essa è solo in parte provvisoriamente ammessa, ma ancora in contestazione. Infondato è altresì il secondo motivo, che denuncia omessa motivazione su un punto controverso, ossia la circostanza per cui la società aveva iscritto a bilancio nel 1992 l'ammontare della somma di 873 milioni delle vecchie lire, quale previsto incasso, ma aveva del pari iscritto un ammontare analogo nelle poste passive, a garanzia della eventuale restituzione e dunque a scopo prudenziale.

Lamenta la ricorrente che, se adeguatamente considerata questa circostanza, avrebbe portato ad una decisione di segno diverso.

Va evidenziato come "La motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione" (Cass. SS.UU. 25.10.2013, n. 24148).

A ben vedere la decisione impugnata tiene in conto l'iscrizione in bilancio della somma pari a quella attesa dall'assicurazione, e tuttavia la ritiene una mera partita di giro, inidonea ad incidere sul reddito dichiarato. Così che il fatto controverso (iscrizione in bilancio) è considerato, ma diversamente da come vorrebbe il ricorrente.

2.- Il terzo motivo è fondato.

Denuncia la ricorrente la violazione dell'art. 36 comma 1 DPR 602/73.

L'art. 36 prevede una responsabilità sussidiaria solo nei casi in cui le imposte siano iscritte a ruolo, ed il liquidatore abbia comunque esaurito le disponibilità senza pagare i debiti tributari.

E' regola che: "In tema di riscossione delle imposte sui redditi, la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36 del DPR. 29 settembre 1973, n. 602, ha una funzione sussidiaria, in quanto è esercitabile a condizione che i tributi a carico della società siano stati iscritti a ruolo e che sia acquisita certezza legale che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività di liquidazione medesima. Incombe, pertanto, al liquidatore, per contestare la pretesa fiscale, l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attività nel patrimonio sociale) ovvero l'incertezza del debito stesso, mentre l'Amministrazione, in costanza di giudizi proposti dalla società in liquidazione avverso gli accertamenti, deve comunque provare di avere iscritto i relativi crediti quantomeno in ruoli provvisori, dei quali può pretendere il pagamento in via sussidiaria nei confronti del liquidatore, alle condizioni previste dall'art. 15 del citato decreto" (Cass. 23.4.2008, n. 10508).

A fronte di uno specifico motivo di appello, la CTR non ha accertato se prima di agire verso il liquidatore l'Agenzia abbia iscritto a ruolo come prevede la norma.

Ed anzi ha ritenuto tale responsabilità sussidiaria a prescindere da tale iscrizione.

Va riaffermata invece la regola per cui la responsabilità del liquidatore può essere affermata solo se i crediti fatti valere dall'erario nei suoi confronti sono stati previamente iscritti a ruolo. Su questo punto la decisione va cassata con rinvio al giudice di merito, affinché accerti la suddetta circostanza.

3.- Quarto e quinto motivo, denunciando lo stesso vizio, sotto il profilo della violazione delle norme in tema di onere della prova e del relativo riparto, devono ritenersi assorbiti.

4.- Fondato è il sesto motivo, con il quale si denuncia violazione dell'art. 36 DPR 602/73. La decisione impugnata infatti ha ritenuto la sussidiaria responsabilità del ricorrente sulla base del fatto che costui era liquidatore quando è stato incassato l'indennizzo, ritenendo irrilevante verificare se il ricorrente avesse mantenuto tale qualifica al momento in cui si sono verificati i presupposti di imposta, ossia chiusura del bilancio e dichiarazione dei redditi.

Il liquidatore invece può ritenersi sussidiariamente responsabile non se era in carica quando la società ha incassato la somma, ma se era in carica quando il bilancio si è chiuso, con iscrizione dunque dell'incasso, e quando è stata fatta la dichiarazione dei redditi. E ciò in ragione del fatto che nel momento della dichiarazione e della iscrizione in bilancio che si verifica la condotta eventualmente omissiva, o di occultamento della somma, e non quando questa viene incassata.

Va dunque cassata la sentenza sul punto, con rinvio al giudice di merito che dovrà verificare, attenendosi, al principio su enunciato, se il ricorrente era liquidatore anche al momento della chiusura del bilancio e della dichiarazione dei redditi.

5.- Va rigettato anche il settimo motivo, il quale è pur sempre basato sul presupposto che l'incremento si sia verificato nel 1992, e che dunque a quel tempo, non si potesse fare una considerazione ai fini IRAP.

Invece risulta corretto, alla luce di quanto si è detto, l'accertamento dell'Agenzia in ordine al prodursi, solo nel 1998, dell'incremento patrimoniale assoggettato a tassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo ed il sesto motivo; dichiara assorbiti il quarto ed il quinto; rigetta il primo, il secondo ed il settimo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria Regionale di Venezia in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di Cassazione.

Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, sez.25 sent. 825 del 07 aprile 2016

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BARI
SEZIONE STACCATA DI FOGGIA
25ESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

SEPE ENNIO ATTILIO ROLANDO - Presidente e Relatore

DILISO FRANCESCO - Giudice

MERRA VITO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 797/2015, spedito il 02/02/2015

- avverso la sentenza n. 1270/2014 Sez:4 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FOGGIA

contro:

(OMISSIS)

difeso da:

(OMISSIS)

proposto dall'appellante:

COMUNE DI SAN GIOVANNI ROTONDO

difeso da:

(OMISSIS)

Atti impugnati:

DINIEGO RIMBORSO n° 21884/2012 TARSUITIA 2007

DINIEGO RIMBORSO n° 21884/2012 TARSUITIA 2008

DINIEGO RIMBORSO n° 21884/2012 TARSUITIA 2009

DINIEGO RIMBORSO n° 21884/2012 TARSUITIA 2010

DINIEGO RIMBORSO n° 21884/2012 TARSUITIA 2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il COMUNE di SAN GIOVANNI ROTONDO proponeva appello avverso la sentenza della Commissione Provinciale di Foggia, depositata il 4 giugno 2014, che aveva accolto il ricorso presentato dalla società XXXXX snc contro il diniego di rimborso - notificato dal Comune il 12 settembre 2012 a seguito di istanza inoltrata dalla società il 21 giugno 2012 - della TARSU corrisposta per "Hotel Pegaso" relativamente agli anni dal

2007 al 2011. L'istanza della contribuente era stata motivata eccependo l'illegittimità della tariffa che prevedeva una tassa per gli esercizi alberghieri eccessivamente elevata rispetto a quella dei locali per uso abitativo, in violazione dell'art. 68, D.Lgs. 507/1993, con riguardo agli anni dal 2007 al 2009 e l'intervenuta abrogazione della suddetta tassa a partire dal 2010, con conseguente illegittimità della pretesa per gli anni 2010 e 2011.

Il giudice di primo grado, premesso che la TARSU era ancora vigente negli anni 2010 e 2011, essendone stata da ultimo prevista la proroga fino al 31 dicembre 2012 dall'art. 14, comma 46, del D.L. 201/2011 (istitutivo della TARES), convertito in L. 214/2011, argomentava la pronuncia di accoglimento del ricorso, affermando che l'art. 68, D.Lgs. 507/1993, nel prevedere la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria, aveva raggruppato, alla lettera c) del comma 2, in un'unica categoria "locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri", con assimilazione, dunque, degli esercizi alberghieri ai locali adibiti ad uso abitativo, quanto a potenzialità di produzione di rifiuti.

A sostegno del gravame, l'appellante richiamava l'orientamento consolidato della S.C. secondo il quale in tema di TARSU è da ritenere legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, che assoggettano gli esercizi alberghieri ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile alle civili abitazioni, in relazione alla maggiore capacità produttiva di rifiuti dei primi rispetto alle seconde.

Costituitasi la società appellata, eccepiva preliminarmente l'inammissibilità dell'appello, in primo luogo, perché il difensore, l'avv. Sergio Alvaro Trovato, si era costituito nel presente giudizio in virtù di procura ad litem rilasciata nel giudizio di primo grado, senza alcun riferimento al giudizio d'appello, dal Sindaco e non dal dirigente del Servizio tributi, e in secondo luogo, per difetto di specificità dei motivi d'appello. Nel ribadire l'istanza di ammissione di consulenza tecnica d'ufficio per determinare i metri quadrati tassabili, riferibili ad ogni singola categoria (stanze ed accessori - bar - ristorante e cucina) e gli importi da rimborsare, proponeva appello incidentale per il mancato riconoscimento dell'intervenuta abrogazione della TARSU a partire dal 2010.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Deve innanzi tutto esaminarsi l'eccezione, solleva dall'appellata, di difetto di legittimazione in capo all'avv. Trovato quale difensore del Comune di San Giovanni Rotondo sia perché la procura sarebbe stata rilasciata soltanto per il giudizio avanti la CTP di Foggia, sia perché sottoscrittore della stessa risulta essere il Sindaco e non il dirigente del Servizio tributi del Comune.

Quanto al primo motivo, esso è palesemente smentito dalla procura speciale in calce alle controdeduzioni con le quali il Comune si è costituito in giudizio avanti la Commissione di primo grado. In tale atto si legge che detta procura è stata conferita dall'Ente, in persona del Sindaco, all'avv. Sergio Alvaro Trovato "affinché lo rappresenti, assista e difenda in ogni stato e grado del giudizio" promosso dalla ricorrente nominativamente indicata, con elezione di domicilio presso lo studio del difensore.

In ordine al secondo motivo, si osserva che anche nel nuovo sistema istituzionale e costituzionale degli enti locali, spetta al sindaco l'esclusiva titolarità del potere di rappresentanza processuale del Comune, ai sensi dell'art. 50 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267. Tuttavia lo statuto del Comune - ed anche il regolamento del Comune, ma soltanto se lo statuto contenga un espresso rinvio, in materia, alla normativa regolamentare - può legittimamente affidare la rappresentanza a stare in giudizio ai dirigenti, nell'ambito dei rispettivi settori di competenza, quale espressione del potere gestionale loro proprio, ovvero ad esponenti apicali della struttura burocratico amministrativa del Comune, fermo restando che, ove una specifica previsione statutaria (o, alle condizioni di cui sopra, regolamentare) non sussista, il sindaco è l'unico soggetto abilitato a rappresentare in giudizio l'Ente (S.V. 2005/12868, 12869, 12871; Casso 2006/8101, 15228; 2008/29832; 2012/4556; 2014/7402). Né, ai fini di tale rappresentanza, l'autorizzazione alla lite da parte della giunta comunale costituisce ancora, in linea generale, atto necessario ai fini della proposizione o della resistenza all'azione, salva restando la possibilità per lo statuto comunale - competente a stabilire i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio ("ex" art. 6, secondo comma, del testo unico delle leggi sull'ordinamento delle autonomie locali, approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267) - di prevedere l'autorizzazione della giunta, ovvero

di richiedere una preventiva determinazione del competente dirigente (ovvero, ancora, di postulare l'uno o l'altro intervento in relazione alla natura o all'oggetto della controversia). Ove l'autonomia statutaria si sia così indirizzata, l'autorizzazione giuntale o la determinazione dirigenziale devono essere considerati atti necessari, per espressa scelta statutaria, ai fini della legittimazione processuale dell'organo titolare della rappresentanza (S.V. 2005/12868, 12869, 12871; Cass2005/26047; 2006/3879, 21330; 2011/24433). Nel caso di specie, non risulta che lo statuto del Comune di San Giovanni Rotondo ponga una siffatta condizione al potere del Sindaco di rappresentare l'Ente in giudizio.

Inoltre, in materia tributaria, l'art. II, comma 3, D.Lgs. 546/1992, nella nuova versione introdotta dall'art. 3-bis della L. n. 88 del 31 maggio 2005, di conversione del D.L. n. 44 del 31 marzo 2005, recita: "L'ente locale nei cui confronti è proposto ricorso sta in giudizio direttamente anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio". La portata innovativa della norma è soltanto quella di prevedere la legittimazione cumulativa ("anche") di tale organo, sia pure privo di carattere dirigenziale, rispetto all'organo cui compete, in via generale, di stare in giudizio per l'Ente in virtù del suo ordinamento.

In ordine all'altra eccezione di inammissibilità dell'appello perché non sorretto da motivi specifici, anch'essa non appare fondata, risultando argomentata la censura mossa dal Comune, con richiami alla giurisprudenza della S.C., per contestare l'assimilazione sostenuta in sentenza degli esercizi alberghieri ai locali adibiti ad uso abitativo, in quanto entrambi inclusi nella stessa lettera c) dell'art. 68 del D.Lgs. n. 507 del 1993.

Passando al merito della questione oggetto del gravame proposto dal Comune, che verte sulla legittimità o no della maggiore tariffa applicata agli esercizi alberghieri rispetto ai locali di civile abitazione, è ius receptum della S.C. che "in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore" ed ancora che "i rapporti tra le

tariffe, indicati dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 69, comma 2, tra gli elementi di riscontro della legittimità della delibera, non vanno d'altronde riferiti alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica" (Cass.2007/5722; S.U. 2008/8278; Cass., ord. 2009/11655; Casso 2010/302; ord.,2014/4797).

Orbene, secondo quanto ritenuto dal G.A (C. di S., Sez. V, 1 agosto 2015; TAR Emilia, Sez. II, 2 dicembre 2015) se appare evidente che la produzione di rifiuti di un albergo nel suo complesso è maggiore di quella delle abitazioni private, soprattutto nel caso in cui l'albergo sia dotato di ristorante, non trova tuttavia giustificazione che nella distinzione tra parti comuni e camere - rispondente ad un criterio assolutamente logico - queste siano assoggettate ad una tariffa di gran lunga più gravosa rispetto alle civili abitazioni, atteso che la maggiore produzione di rifiuti viene prodotta dalle parti comuni dell'albergo, saloni di ricevimento, sale destinate a ristorante o a prima colazione, cucine, lavanderie, magazzini. Né risulta quale sia stato il percorso logico seguito dal Comune di San Giovanni Rotondo nel determinare la tariffa per i "locali ad uso abitazione" nella misura di euro 1,97, mentre per gli "alberghi senza ristorante" l'ha determinata nella misura di euro 6,18, più del triplo della precedente, e per gli "alberghi con ristorante" nella misura di euro 7,30, ancora maggiore (v. tariffe 2005). E ciò in aperta violazione dell'art. 65, comma 2, e dell'art.

69, comma 2, del D.Lgs. n. 507 del 1993 e del principio "chi inquina paga", affermatosi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Dalla suindicata normativa emerge con chiarezza che la determinazione delle tariffe con riguardo alle diverse categorie e sottocategorie deve tener conto della idoneità a produrre rifiuti dei locali e delle aree tassabili.

Nel caso di specie, viceversa, il Comune di San Giovanni Rotondo ha utilizzato una differenziazione di tariffe che, sebbene possa far ritenere, in linea di principio, giustificato un regime di tassazione più elevato per gli alberghi, in considerazione del fatto che l'esercizio di un'attività di questo tipo può determinare una maggiore quantità di rifiuti, non appare corretto laddove non prevede alcuna distinzione, nell'ambito degli alberghi, fra aree destinate esclusivamente a camere e quelle destinate ad usi comuni.

Dovendosi, dunque, ritenere illegittimo, per tale parte, il regolamento comunale con relative tariffe, va disapplicato dal Collegio, ai fini della decisione, ai sensi dell'art. 7, ultimo comma, D.Lgs. n. 546 del 1992.

Pertanto non merita accoglimento la doglianza dell'appellante principale.

La società appellata, a sua volta, ha proposto appello incidentale per avere la CTP di Foggia ritenuto legittima la tassazione TARSU anche per gli anni 2010 e 2011, assumendosi cessato il regime di proroga, previsto dall'art. 5, comma 1, del D.L. n.

208 del 30 dicembre 2008, convertito in L. n.13 del 27 febbraio 2009, con lo spirare dell'anno 2009. Ha escluso che una proroga successiva possa ritenersi intervenuta per effetto dell'art. 14, comma 7, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che così dispone: "Sino alla disciplina relativa ai prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani, continuano ad applicarsi i regolamenti comunali adottati in base alla normativa concernente la tassa sui rifiuti solidi urbani e la tariffa di igiene ambientale. Resta ferma la possibilità per i comuni di adottare la tariffa integrata ambientale", Mentre con tale norma è stata confermata la sopravvivenza sia della TARSU che della TIA 1, ove non adottata la TIA 2, la società appellata sostiene che

"sarebbe del tutto incostituzionale ritenere applicabile per effetto dell'art. 14, c. 7, cit., una disciplina normativa ormai abrogata, quale è appunto quella in materia di TARSU, attraverso un mero rinvio di una norma al regolamento comunale, fonte secondaria". La censura è destituita di qualsiasi fondamento, in quanto l'ultrattività della TARSU è stata prevista da una norma primaria ed era sicuramente nella facoltà del legislatore legittimare l'ulteriore vigenza di tale tassa, la cui abrogazione è stata espressamente stabilita con decorrenza dal 1° gennaio 2013, a norma dell'art. 47 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (istitutivo della TARES), convertito in L. 22 dicembre 2011, n. 214.

Ne consegue il rigetto del gravame incidentale.

Anche l'istanza di consulenza tecnica d'ufficio va respinta, non essendo stata sollevata alcuna contestazione sulla superficie tassata.

Stante il contrasto di giurisprudenza esistente sulla questione, si compensano le spese di giudizio.

P.Q.M

rigetta l'appello proposto dal Comune di San Giovanni Rotondo e quello incidentale proposto dalla società XXXXX snc, confermando la sentenza impugnata.

Spese compensate.

- DISEGNO DI LEGGE CON RELAZIONE -

Riforma delle Commissioni Tributarie

Lecce, 14 aprile 2016 - **Avv. Maurizio Villani**



Le commissioni tributarie provinciali e regionali sono state insediate in data 1° aprile 1996 con Decreto Ministeriale 26 gennaio 1996.

Esattamente dopo venti anni è arrivato il momento di modificare radicalmente le suddette commissioni tributarie affidando la giustizia tributaria ad una magistratura specialistica ed autonoma.

Gli scandali di corruzione saliti agli onori delle cronache negli ultimi mesi accelerano il progetto da mettere in campo per la riforma della giustizia tributaria.

A questo punto è necessario stabilire i seguenti principi per la riforma delle suddette commissioni tributarie.

NECESSARIA ED URGENTE RIFORMA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

A) E' intervenuta **la parziale Riforma del Processo Tributario** attuata con il D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 pubblicato in G. U. n. 233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55 che ha in buona parte recepito le proposte modificative avanzate nel progetto di legge di riforma del processo tributario presentato al Senato il 06 agosto 2014 dalla Senatrice Gambaro (n. 1593).

Tra i principali **istituti giuridici modificati** si evidenziano qui di seguito:

- ✓ la conciliazione in appello;
- ✓ la sospensione della sentenza e dell'atto originario sia in grado di appello sia pendente il ricorso per cassazione;
- ✓ l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, anche se non passate in giudicato;
- ✓ l'affidamento alla Commissione Tributaria, in composizione monocratica, della cognizione dei giudizi di ottemperanza instaurati per il pagamento di somme di importo non superiore a € 20.000 euro e, in ogni caso, per il pagamento delle spese di giudizio;
- ✓ condanna alle spese di giudizio che possono essere compensate in tutto o in parte soltanto qualora vi sia soccombenza reciproca oppure sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate dal giudice.

B) Ora bisogna pensare a **modificare strutturalmente le Commissioni Tributarie**.

I principi cui la riforma deve ispirarsi sono i seguenti:

1) LA GESTIONE ED ORGANIZZAZIONE NON DEVE ESSERE PIU' DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE MA DELLA PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI

Per attuare l'effettiva terzietà dei giudici tributari ai sensi dell'art. 111 della Costituzione, comma 2, *"Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata"* è urgente sottrarre al Ministero dell'Economia e delle Finanze la gestione e l'organizzazione delle commissioni tributarie, in quanto parte interessata nel contenzioso, ed affidarla ad un organismo terzo, come per esempio la Presidenza del Consiglio dei Ministri (la cui alta vigilanza è prevista dall'art. 29 decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992), perché la giustizia tributaria oltre che *"essere"* deve necessariamente *"apparire"* neutrale.

Si deve istituire un ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile (c.d. quarta magistratura), la quale peraltro deve avere in futuro anche un riconoscimento costituzionale.

Non si può assistere, come invece accade oggi, che il Ministro delle Finanze gestisca l'organizzazione dei giudici tributari per le nomine, i trasferimenti e l'avanzamento di carriera.

2) NUOVA DENOMINAZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Le Commissioni Tributarie proprio alla luce di quanto detto al punto n. 1) dovranno avere una diversa denominazione:

- ✓ Tribunale Tributario;
- ✓ Corte D'Appello Tributaria;
- ✓ Corte di Cassazione Sezione Speciale Tributaria.

3) I GIUDICI TRIBUTARI DEVONO ESSERE A TEMPO PIENO E PROFESSIONALMENTE COMPETENTI

Oggi i giudici tributari sono a tempo parziale e questo non garantisce una perfetta competenza e professionalità nel delicato settore fiscale.

L'assunzione del giudice tributario deve avvenire per concorso pubblico, per titoli ed esami a base regionale con specifico riferimento alle norme tributarie e processuali.

I professionisti per far parte delle commissioni tributarie devono cancellarsi dai rispettivi albi professionali.

4) GIUDICE MONOCRATICO

Si può prevedere l'istituzione del Giudice Monocratico per tutte le controversie di importo non superiore a € 20.000,00 d'imposta che vanno oggi a mediazione, per le cause catastali e per i giudizi di ottemperanza senza limiti di importo.

5) DIGNITOSO TRATTAMENTO ECONOMICO DEI GIUDICI TRIBUTARI

Oggi i giudici tributari non percepiscono alcun compenso per la sospensiva, e soltanto la misera somma di euro 25 nette a sentenza depositata peraltro pagata con ritardo.

Questi miseri compensi non fanno altro che offendere la dignità del giudice tributario ed ecco perché è necessario prevedere con urgenza un compenso dignitoso sia per le udienze di sospensiva e di merito, sia per il deposito delle sentenze oltre che un congruo e dignitoso compenso mensile e rimborso spese.

CONCLUSIONE

La Riforma delle Commissioni Tributarie è sentita da molti anni dai contribuenti e dalle categorie professionali, tenuto conto della delicatezza del ruolo svolto e delle particolari questioni che vengono trattate.

Non si deve pensare che l'esigenza della suddetta riforma è giustificata dai recenti scandali e arresti dei giudici tributari (si vedano i casi di Roma, Napoli, Milano e Bari), ma la riforma è necessaria perché i giudici tributari devono essere giudici professionali, ben pagati ed indipendenti (anche all'apparenza) dal MEF, e competenti a decidere le delicate e difficili questioni tributarie, che in caso di errori, anche involontari, possono portare al fallimento delle aziende, o peggio ancora al suicidio dei contribuenti.

* * * * *

Ormai è arrivato il momento indifferibile di smantellare totalmente le attuali commissioni tributarie e creare giudici tributari a tempo pieno non più dipendenti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

In sostanza, **il progetto di riforma allegato ha tenuto presente la particolare disciplina del processo tributario tedesco, come di seguito commentato.**

Il giusto processo tributario nell'esperienza tedesca

Nell'ambito dell'ordinamento tributario tedesco, il principio del giusto processo può essere identificato in una pluralità di valori e relative articolazioni, che sono insite sia nel sistema costituzionale, che nella giurisdizione tributaria teutonica.¹ Infatti elementi interessanti, sotto il profilo dell'equità processuale, sono stati individuati da un lato nella figura del giudice, nonché nell'amministrazione della giustizia tributaria, dall'altro nell'omologo processo.

Considerando la figura del giudice tributario, il giusto processo si identifica nel principio di imparzialità e terzietà da parte del giudice nel dirimere le liti tributarie. Tali caratteristiche sono garantite dai requisiti professionali previsti per l'esercizio della carica di giudice tributario.²

Infatti il giudice tributario tedesco ha adeguate competenze tecniche stante la specificità della

1 D.BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Tedesca*, in Riv. Dir. Trib., 1996, I pag. 1027.

2 S. PILLITTERI, *Il contenzioso tributario in Europa*, in *Giustizia Tributaria*, pubblicato su www.datalexis.it;

materia fiscale. Esso esercita la propria professione in quanto stabilmente strutturato nell'organico giudiziario.

Per esercitare la professione di giudice tributario in Germania occorre seguire un *iter* formativo professionale caratterizzato da due fasi. La prima, consiste nel superare l'esame di abilitazione alle professioni forensi e la seconda, invece, nel sostenere e superare un concorso per l'accesso alla carriera di giudice tributario che permette l'assunzione nell'ambito dell'amministrazione giudiziaria.³

Considerando, invece, la struttura della giurisdizione tributaria tedesca si può osservare come il principio di equo processo è garantito da un forte valore dell'indipendenza della magistratura tributaria da altri poteri amministrativi e politici, sancito proprio dall'art. 95 della Costituzione tedesca che attribuisce a tale giurisdizione specifiche competenze tecniche in materia fiscale.⁴

Essa inoltre si affianca alle altre magistrature previste dal medesimo articolo, quella civile, penale, amministrativa nonché del lavoro e socio-previdenziale.⁵

Tale principio inoltre trova conferma nell'art. 35 del FGO, della legge processual-tributaria tedesca, laddove prevede una rigida riserva di giurisdizione. Infatti solo il giudice tributario ha la competenza esclusiva nelle liti di diritto pubblico che hanno per oggetto l'imposizione fiscale. In particolare esse riguardano i contenziosi proposti contro l'amministrazione fiscale o contro le autorità fiscali federali e regionali.⁶

Altro aspetto che conferma il carattere dell'indipendenza ed autonomia della magistratura tributaria tedesca riguarda il potere sanzionatorio che viene applicato nei casi di evasione fiscale.⁷ Tale potere non viene esercitato dal giudice tributario, ma è prerogativa dell'amministrazione finanziaria.

Il giudice tributario deve essere una figura caratterizzata da imparzialità e terzietà rispetto alle parti del processo; tali caratteristiche possono essere garantite solo da un'amministrazione giudiziaria indipendente dagli altri poteri.

Al fine di individuare altri elementi utili alla ricostruzione del principio dell'equo processo tributario in Germania, occorre partire dalla natura del contenzioso tributario tedesco.

Esso è in sostanza un processo amministrativo, infatti l'ordinamento tedesco ha natura pubblicistica ed in esso assume una notevole rilevanza l'atto amministrativo che rappresenta il più importante strumento di attuazione del diritto tributario. (Riferimenti della dottrina in nota)

Pertanto il processo tedesco è in prevalenza di natura impugnatoria dell'atto ed ha il fine di annullare il provvedimento amministrativo di imposizione fiscale. A tale tipologia si affianca anche un'impugnazione finalizzata alla riforma ed alla revisione del provvedimento medesimo.⁸

3 S. PILLITTERI, op.cit., pubblicato su www.datalexis.it; R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

4 K. TIPKE – S. LONG, *Stenerecht*, Colonia 2004, pag.718.

5 D.BIRK, op. cit. pag. 1027.

6 K. TIPKE – S. LONG, op. cit., pag. 720.

7 F. BORTOLOTTI, *L'accertamento tributario nella Repubblica Federale Tedesca. Intervento*, in AA.VV., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, a cura di A. DI PIETRO, MILANO, 1997, pag. 157 .

8 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

Alla luce di tali considerazioni, gli elementi che connotano il giusto processo tributario in Germania vanno rilevati dall'analisi del processo amministrativo tedesco.

Pertanto essendo il processo tributario di per sé un procedimento amministrativo che termina in un provvedimento di annullamento o di revisione dell'atto di imposizione, gli elementi del giusto processo sono rinvenibili nei principi che governano il procedimento amministrativo e, nel caso specifico, del procedimento tributario.

Considerando infatti i principi fondamentali del procedimento tributario tedesco, il § 85 Abs dell'AO⁹ afferma che l'attività dell'amministrazione finanziaria deve essere coerente con la legge e non discriminatoria ossia uguale per tutte le categorie di contribuenti. Quindi il suddetto § 85 sancisce il principio di uguaglianza tributaria che rappresenta un'articolazione del più generale concetto di uguaglianza previsto dall'art. 3 della Costituzione tedesca e che trova applicazione attraverso l'uso di *GesetzmaBigkeit* e di *GleichmaBigkeit der Besteuerung*, ossia di legalità ed uniformità di tassazione.¹⁰

L'attività dell'amministrazione finanziaria deve essere fondata innanzitutto sul principio di legalità che si traduce nel rispetto delle norme di diritto sostanziale e procedimentale. In merito poi al principio di uguaglianza tributaria, l'amministrazione finanziaria deve garantire la parità di trattamento sia sotto il profilo sostanziale che formale in modo tale che il diritto formale sia effettivamente funzionale all'attività di controllo del contribuente.¹¹

Alcuni giuristi tedeschi¹² sostengono la forte connessione tra il principio di uguaglianza e l'attività di controllo al punto da considerare la medesima un'attività fondamentale per garantire il principio di parità tra i contribuenti.¹³

Il principio paritario non si estrinseca solo tra i contribuenti, ma anche nei rapporti con l'amministrazione finanziaria. Infatti, l'art. 90 dell'AO prevede l'obbligo di collaborazione reciproca tra Amministrazione e contribuente che in fase di accertamento dovrebbe generare una sinergia basata sulle responsabilità delle parti per le relative competenze.¹⁴

Tale principio è stato formulato sulla consapevolezza che l'amministrazione finanziaria non riesce da sola a verificare che il contribuente paghi con regolarità le imposte, né sarebbe in grado di verificare per singolo contribuente tutte le circostanze sostanziali che originano l'obbligazione tributaria. L'applicazione della normativa tributaria tedesca deve rispettare le libertà costituzionalmente garantite dei singoli individui.¹⁵

Il principio della collaborazione è un elemento fondamentale dell'attività impositiva tedesca in quanto rappresenta un mezzo per tarare lo strumento dell'accertamento alle effettive circostanze economiche in cui versa il contribuente.¹⁶

9 L'AO ossia l'*Abgabernordnung* è il codice tributario generale che include la legge sostanziale e la disciplina del procedimento amministrativo in materia tributaria.

10 N. BOZZA, *I principi e la tutela del contribuente nell' Abgabernordnung e le esperienze pratiche*, in Riv. Dir. Tributario, 2001, I, pagg.505 e segg.

11 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

12 D.BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario*, op. cit. pag. 1027

13 In sostanza l'uguaglianza dei contribuenti verrebbe compromessa nell'ipotesi in cui l'applicazione delle imposte sia affidata alla buona fede ed alla disponibilità al pagamento del debito tributario da parte del contribuente.

14 D.BIRK, *Diritto tributario tedesco*, a cura di E. DE MITA, Milano, 2006, pagg. 1450 e segg.

15 F. KLEIN, *Abgabernordnung: einschliesslich Stemerstrefrecht*, MUNCHEN 2003, pag. 25

16 F. BORTOLOTTI, op. cit., pagg. 155 e segg..

Alla luce della disanima sui principi che governano il procedimento tributario di accertamento, si può osservare come alcuni di essi possono essere validi anche nell'ambito del processo tributario in quanto entrambe le attività derivano dalla stessa matrice che è il procedimento amministrativo.¹⁷

I principi sin d'ora analizzati possono essere inclusi nel più ampio concetto di giusto procedimento e giustizia procedurale che riguarda anche il processo tributario visto sotto l'aspetto procedimentale.

Tale passaggio interpretativo si rende necessario al fine di includere i principi del procedimento di controllo nell'ambito del processo tributario per individuare gli altri elementi che appartengono a quel sistema di valori che prende il nome di giusto processo ed include, come già detto sopra, i principi di imparzialità e terzietà del giudice nonché l'assoluta indipendenza della magistratura tributaria.¹⁸

In sostanza i principi che contribuiscono a disegnare gli elementi caratterizzanti del giusto processo tributario in Germania sono ravvisabili innanzitutto nel principio di legalità e correttezza del processo tributario che si traduce sostanzialmente nella corretta applicazione delle norme processuali che garantisce la parità di trattamento delle parti nel giudizio.¹⁹

Connesso, quindi, al concetto di legalità è anche quello di uguaglianza delle parti assimilabile al principio di parità delle armi processuali, che si sostanzia nella prerogativa di entrambe le parti di presentare in sede processuale non solo atti volti a sostenere le pretese di parte, ma anche far ricorso a prove testimoniali.²⁰

Anche se, nell'ambito del processo tributario tedesco non può essere mutuato il principio di leale collaborazione tra Amministrazione e contribuente in quanto si è in presenza di una situazione conflittuale, un principio che potrebbe rientrare nel giusto processo è quello della proporzionalità del giudicato alle effettive condizioni economiche in cui versa il contribuente.²¹

Alla luce di tali considerazioni, può quindi individuarsi **la nozione del giusto processo tributario tedesco** attraverso l'articolazione dei seguenti elementi:

- *la terzietà ed imparzialità del giudice*, a presidio della quale è posto uno specifico iter formativo professionale che consente l'accesso alla carriera della magistratura tributaria;
- *l'assoluta indipendenza della magistratura* costituzionalmente sancita dall'art. 91 della costituzione tedesca, nel quale viene considerato un potere giurisdizionale autonomo e svincolato da altre magistrature o poteri dello Stato;
- *la legalità e la regolarità del processo tributario* consistente nella pedissequa applicazione delle norme al contenzioso in parola;
- il principio di *parità di trattamento delle parti in giudizio* con specifico riferimento al concetto della parità delle armi processuali che in Germania risulta essere più ampio rispetto a quello

17 D.BIRK, *Diritto tributario tedesco*, a cura di E. DE MITA, Milano, 2006, pagg. 1458.

18 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

19 D.BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario*, op. cit., pag. 1027.

20 S. PILLITTERI, op.cit., pubblicato su www.datalexis.it

21 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

desimo soggetto.

5. Nei dieci giorni successivi alla scadenza del termine di cui al comma 3, l'ufficio elettorale centrale accerta che nei confronti del candidato non sussistono le cause di ineleggibilità di cui all'articolo 20. Lo stesso Ufficio verifica, altresì, il rispetto delle disposizioni di cui ai commi 3 e 4, esclude, con provvedimento motivato, le candidature non presentate dal prescritto numero di presentatori ovvero quelle dei candidati ineleggibili, e trasmette immediatamente le candidature ammesse al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. L'elenco dei candidati è pubblicato nel sito istituzionale del Consiglio ed inviato dallo stesso per posta elettronica a tutti i componenti dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie. Detto elenco è altresì affisso, a cura dei Presidenti, presso ciascun tribunale tributario e presso ciascuna corte di appello tributaria.

6. Le operazioni elettorali si svolgono presso le sedi delle corti di appello tributarie e presso ciascuna di queste sedi è istituito l'ufficio elettorale locale, che assicura l'espletamento delle operazioni di voto, composto dal presidente della commissione o da un suo delegato, che lo presiede, e da due giudici tributari, nominati dal presidente dei rispettivi tribunali tributari e corti di appello tributarie, almeno venti giorni prima della data fissata per le elezioni. Sono nominati altresì tre supplenti, i quali sostituiscono i componenti effettivi in caso di loro assenza o impedimento. Non possono far parte degli Uffici elettorali giudici tributari che abbiano riportato sanzioni disciplinari più gravi dell'ammonizione, ai sensi dell'articolo 15.

7. Gli uffici elettorali locali presiedono alle operazioni di voto che si svolgono presso di esse e provvedono allo scrutinio di tutte le schede elettorali, previa apertura delle urne e conteggio delle schede, determinando il totale dei voti validi e il totale delle preferenze per ciascun candidato. Le operazioni di scrutinio hanno inizio il giorno successivo a quello di voto e di esse, come pure delle contestazioni decise ai sensi dell'articolo 21, comma 4, si dà atto nel processo verbale.

8. Con regolamento del Consiglio di Presidenza sono stabilite le disposizioni di attuazione del presente articolo.

ARTICOLO 21 (VOTAZIONI)

1. Ciascun elettore può esprimere il voto per non più di sei candidati. Le schede devono essere preventivamente controfirmate dai componenti dell'ufficio elettorale ed essere riconsegnate chiuse dall'elettore.

2. Il voto, personale, diretto e segreto, viene espresso presso la sede dell'organo giudiziario presso la quale è espletata la funzione giurisdizionale.

3. Gli uffici elettorali locali presiedono alle operazioni di voto che si svolgono presso di esse e provvedono allo scrutinio di tutte le schede elettorali, previa apertura delle urne e conteggio delle schede, determinando il totale dei voti validi e il totale delle preferenze per ciascun candidato. Le operazioni di scrutinio hanno inizio il giorno successivo a quello di voto e di esse, come pure delle contestazioni decise ai sensi del comma 4, si deve dare atto nel processo verbale delle operazioni.

4. L'ufficio elettorale regionale decide a maggioranza sulle contestazioni sorte durante le operazioni di voto nonché su quelle relative alla validità delle schede, dandone atto nel processo verbale delle operazioni.

5. Al termine delle operazioni elettorali il verbale di scrutinio è trasmesso all'ufficio elettorale centrale che provvede alla proclamazione degli eletti.

ARTICOLO 22 (PROCLAMAZIONE DEGLI ELETTI. RECLAMI)

1. L'ufficio elettorale centrale proclama eletti coloro che, nell'ambito di ciascuna categoria di eleggibili, hanno riportato il maggior numero di voti. A parità di voti è eletto il più anziano di età. I nominativi degli eletti sono comunicati al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria ed alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

2. I reclami relativi alla eleggibilità e alle operazioni elettorali sono indirizzati al Consiglio di presidenza e devono pervenire alla segreteria dello stesso entro il quindicesimo giorno successivo alla proclamazione dei risultati. Essi non hanno effetto sospensivo.

3. Il Consiglio di presidenza decide sui reclami nella sua prima adunanza.

4. Nei quindici giorni successivi all'emanazione del decreto del Presidente della Repubblica, di cui all'articolo 17, comma 1, il Presidente in carica del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria convoca per l'insediamento il Consiglio nella sua

Italiano, in quanto, oltre alla prerogativa di presentare al giudice tributario atti volti a sostenere le proprie pretese o giustificazioni, è ammessa la prova testimoniale per entrambe le parti;

- il principio di *proporzionalità del giudicato* atto a calibrare l'azione della giustizia tributaria alle effettive circostanze economiche e sostanziali in cui si è venuto a creare il contenzioso.²²

In conclusione, il **disegno di legge di riforma delle commissioni tributarie, come di seguito, ha ripreso molti concetti organizzativi del processo tributario tedesco.**

Soltanto una magistratura tributaria autonoma, indipendente e professionale può garantire un sistema tributario equo ed efficiente.

* * * * *

DISEGNO DI LEGGE

CAPO I LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

ARTICOLO 1 (GLI ORGANI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA)

1. La giurisdizione tributaria è esercitata dai tribunali tributari, dalle corti di appello tributarie e dalla sezione tributaria della Corte di cassazione, secondo criteri di efficienza e di professionalità.
2. I tribunali tributari hanno sede presso i tribunali ordinari e le corti di appello tributarie hanno sede presso le corti di appello nel cui distretto sono compresi tre tribunali.
3. I giudici tributari applicano le norme processuali di cui al decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, modificato dal decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015, per l'uniformità del rito come strumento di semplificazione e di celerità.
4. Solo per quanto non disposto dal precedente comma 3, anche con l'impiego dell'analogia, e sempre che siano compatibili con esse, i giudici tributari applicano le disposizioni del codice di procedura civile.
5. L'organizzazione e la gestione dei giudici tributari è affidata esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei Ministri per assicurare la terzietà ed imparzialità dell'organo giudicante, ai sensi dell'articolo 111, secondo comma, della Costituzione.
6. E' istituita la quarta magistratura autonoma rispetto alla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile.

ARTICOLO 2 (LA COMPOSIZIONE DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO)

1. Al tribunale tributario e alla corte di appello tributaria è preposto un presidente, che presiede anche la prima sezione.

22 D.BIRK,, op. cit, pag. 1027.

2. L'incarico ha durata quinquennale a decorrere dalla data di esercizio effettivo e non è rinnovabile.
3. Il presidente, in caso di assenza o di impedimento, è sostituito nelle funzioni non giurisdizionali dal presidente di sezione con maggiore anzianità nell'incarico subordinatamente d'età.
4. A ciascuna sezione è assegnato un presidente, un vicepresidente e due giudici tributari, per un totale di quattro giudici tributari.
5. Ogni collegio giudicante, se non è a composizione monocratica, è presieduto dal presidente della sezione o dal vicepresidente e giudica con numero invariabile di tre votanti.
6. Se in una sezione mancano i componenti necessari per costituire il collegio giudicante, il presidente designa i componenti di altre sezioni, con decreto motivato valido al massimo due mesi.

ARTICOLO 3

(I PRESIDENTI DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)

1. I presidenti dei tribunali tributari sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 4, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.
2. I presidenti di sezione dei tribunali tributari sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 4, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.
3. I presidenti delle corti di appello tributarie sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 5, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.
4. I presidenti di sezione delle corti di appello tributarie sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 5, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.
5. E' istituito il ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile sia per quanto riguarda il trattamento economico sia per quanto riguarda lo sviluppo di carriera, come da successivo regolamento.
6. Il numero massimo nazionale di giudici tributari è di 1000 (mille) unità.

ARTICOLO 4

(I GIUDICI DEI TRIBUNALI TRIBUTARI)

1. I giudici dei tribunali tributari sono selezionati mediante concorso pubblico a base regionale per titoli ed esami orali, ai sensi dell'articolo 97, ultimo comma, della Costituzione.
2. I candidati devono essere in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio.
3. Gli esami orali avranno ad oggetto il diritto tributario ed il diritto processuale civile.
4. Con successivo regolamento saranno stabilite le specifiche modalità di svolgimento del concorso pubblico a base regionale.
5. Le commissioni di esame a base regionale, nominate dal Presidente del Consiglio dei Ministri, devono essere formate da:
 - un magistrato, consigliere di cassazione, che la presiede;
 - un professore ordinario di diritto tributario;
 - un avvocato tributarista, in base alla Legge n. 247 del 31 dicembre 2012 e Decreto del Ministero della Giustizia n. 144 del 12 agosto 2015, iscritto all'albo speciale dei cassazionisti da almeno venticinque anni.
6. La partecipazione alle cessate commissioni tributarie provinciali è titolo preferenziale in caso di parità di votazione.

7. In caso di morte, cessazione dalle funzioni per raggiunti limiti di età o per decadenza, i nuovi giudici tributari sono nominati scorrendo la graduatoria del concorso già svolto sino ad esaurimento. Alla fine, si indice un nuovo concorso sempre a base regionale.

8. In ogni caso, nel corso degli anni deve essere previsto il rafforzamento della qualificazione professionale dei giudici tributari al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica, come previsto dall'articolo 23, comma primo, lettera h).

ARTICOLO 5 (I GIUDICI DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)

1. I giudici delle corti di appello tributarie sono selezionati mediante concorso pubblico a base regionale per titoli ed esami orali, ai sensi dell'articolo 97, ultimo comma, della Costituzione.

2. I candidati devono essere in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio, conseguita da almeno dieci anni.

3. Gli esami orali avranno ad oggetto il diritto tributario ed il diritto processuale civile.

4. Con successivo regolamento saranno stabilite le specifiche modalità di svolgimento del concorso pubblico a base regionale.

5. Le commissioni di esame a base regionale, nominate dal Presidente del Consiglio dei Ministri, devono essere formate da:

- un magistrato, consigliere di cassazione, che la presiede;
- un professore ordinario di diritto tributario;
- un avvocato tributarista, in base alla Legge n. 247 del 31 dicembre 2012 e Decreto del Ministero della Giustizia n. 144 del 12 agosto 2015, iscritto all'albo speciale dei cassazionisti da almeno venticinque anni.

6. La partecipazione alle cessate commissioni tributarie regionali è titolo preferenziale in caso di parità di votazione.

7. In caso di morte, cessazione dalle funzioni per raggiunti limiti di età o per decadenza, i nuovi giudici tributari sono nominati scorrendo la graduatoria del concorso già svolto sino ad esaurimento. Alla fine, si indice un nuovo concorso sempre a base regionale.

8. In ogni caso, nel corso degli anni deve essere previsto il rafforzamento della qualificazione professionale dei giudici tributari al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica, come previsto dall'articolo 23, comma primo, lettera h).

9. Presso ogni corte di appello tributaria è istituito un ufficio del massimario che provvede a rilevare, classificare ed ordinare in massime le sentenze pronunciate nel distretto.

ARTICOLO 6 (LA FORMAZIONE DELLE SEZIONI E DEI COLLEGI GIUDICANTI)

1. Il presidente di ciascun tribunale tributario e di ciascuna corte di appello tributaria, all'inizio di ogni anno, stabilisce con proprio decreto la composizione delle sezioni in base ai criteri fissati dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria per assicurare l'avvicendamento dei componenti tra le stesse.

2. Il presidente di ciascuna sezione, all'inizio di ogni anno, stabilisce il calendario delle udienze e, all'inizio di ogni semestre, la composizione dei collegi giudicanti in base ai criteri di massima stabiliti dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

3. Ciascun collegio giudicante deve tenere udienza due volte a settimana.

4. Il presidente di ciascun tribunale tributario e di ciascuna corte di appello tributaria, con decreto di cui al comma 1, indica una o più delle sezioni che, nel periodo di sospensione feriale dei termini processuali, procedono all'esame delle domande di sospensione cautelare dell'atto impugnato o della sentenza impugnata.

5. E' istituito il giudice monocratico per le seguenti controversie:
- a) di valore non superiore a ventimila euro, secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 5, secondo periodo, del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni;
 - b) relative alle questioni catastali di cui all'articolo 2, comma 2, decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni;
 - c) giudizi di ottemperanza senza alcun limite di importo;
 - d) negli altri casi tassativamente previsti dalla legge.

*ARTICOLO 7
(REQUISITI GENERALI DEI GIUDICI TRIBUTARI)*

1. I giudici tributari devono:
- a) essere cittadini italiani;
 - b) avere l'esercizio dei diritti civili e politici;
 - c) non aver riportato condanne penali e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione e sicurezza;
 - d) avere idoneità fisica e psichica, da comprovare con relativo certificato medico;
 - e) non aver superato, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso pubblico, di cui ai precedenti articoli 4 e 5, cinquanta anni di età.

*ARTICOLO 8
(INCOMPATIBILITA')*

1. Non possono essere nominati giudici tributari dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie:
- a) i membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo;
 - b) i consiglieri regionali, provinciali, comunali e circoscrizionali e gli amministratori di altri enti che applicano tributi o hanno partecipazione al gettito dei tributi indicati nell'art. 2 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modificazioni ed integrazioni, nonché coloro che, come dipendenti di detti enti o come componenti di organi collegiali, concorrono all'accertamento dei tributi stessi;
 - c) i dipendenti o ex dipendenti dell'amministrazione finanziaria che prestano o hanno prestato servizio presso gli uffici delle agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli e del territorio, di cui al decreto legislativo n. 300 del 30 luglio 1999, e successive modificazioni;
 - d) gli appartenenti o ex appartenenti al corpo della Guardia di Finanza;
 - e) i soci, gli amministratori ed i dipendenti delle società concessionarie del servizio di riscossione delle imposte o preposte alla gestione dell'anagrafe tributaria e di ogni altro servizio tecnico del Ministero dell'economia e delle finanze;
 - f) i prefetti ed i questori;
 - g) coloro che ricoprono incarichi direttivi o esecutivi nei partiti politici o nei movimenti politici;
 - h) coloro che sono iscritti in albi professionali; prima della nomina bisogna cancellarsi dagli albi professionali con effetto immediato;
 - i) gli appartenenti alle forze armate ed i funzionari civili nei corpi di polizia;
 - l) i magistrati ordinari, amministrativi e contabili in servizio o in pensione.
2. Non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante i coniugi, i conviventi, nonché i parenti ed affini entro il quarto grado.

*ARTICOLO 9**(PROCEDIMENTI DI NOMINA DEI GIUDICI DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)*

1. I componenti dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri.
2. Il Presidente del Consiglio dei Ministri esercita l'alta sorveglianza sui tribunali tributari e sulle corti di appello tributarie e presenta entro il 31 dicembre di ogni anno una relazione al Parlamento sull'andamento dell'attività degli organi di giurisdizione tributaria sulla base degli elementi predisposti dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

*ARTICOLO 10
(GIURAMENTO)*

1. I giudici dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie, prima dell'immissione nelle loro funzioni, prestano giuramento, pronunciando e sottoscrivendo la formula: "Giuro di essere fedele alla Repubblica Italiana, di osservare lealmente le leggi dello Stato e di adempiere con coscienza ai doveri inerenti al mio ufficio".
2. I presidenti delle corti di appello tributarie prestano giuramento dinanzi al presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.
3. I presidenti dei tribunali tributari prestano giuramento dinanzi al presidente della corte di appello tributaria nel cui distretto ha sede il tribunale tributario cui sono destinati.
4. I presidenti di sezione e di altri giudici tributari prestano giuramento dinanzi al presidente cui sono destinati.
5. I verbali di giuramento sono conservati presso l'ufficio giudiziario cui appartiene il giudice tributario.

*ARTICOLO 11
(DURATA DELL'INCARICO)*

1. I giudici tributari dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso, al compimento del settantesimo anno di età.

*ARTICOLO 12
(DECADENZA DALL'INCARICO)*

1. Decadono dall'incarico i giudici tributari i quali:
 - a) perdono uno dei requisiti di cui all'articolo 7;
 - b) incorrono in uno dei motivi di incompatibilità previsti dall'articolo 8;
 - c) omettono, senza giustificato motivo, di assumere l'incarico entro trenta giorni dalla comunicazione del decreto di nomina;
 - d) non partecipano senza giustificato motivo a due sedute consecutive;
 - e) risultano ancora iscritti ad un albo professionale;
 - f) rientrano nei casi di rimozione ai sensi dell'articolo 15, comma 6;
 - g) non si sono dimessi dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile.
2. La decadenza è dichiarata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri previa deliberazione del Con-

siglio di presidenza della giustizia tributaria.

ARTICOLO 13
(TRATTAMENTO ECONOMICO)

1. Per i giudici tributari si devono prevedere criteri di determinazione del trattamento economico congruo e dignitoso tenendo conto della delicatezza del compito svolto e della professionalità richiesta.
2. Si applica il trattamento economico, nonché quello previdenziale, assistenziale, comprensivo di ferie e permessi, e del sistema di guarentigie del magistrato ordinario di prima nomina al momento del conferimento delle funzioni giurisdizionali, senza comunque alcuna possibilità di carriera nell'ambito della magistratura ordinaria.
3. Per gli aumenti successivi del trattamento economico, tenendo conto dell'anzianità di servizio, si rinvia ad un successivo regolamento.

ARTICOLO 14
(RESPONSABILITA')

1. Ai giudici tributari si applicano le disposizioni concernenti il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali in base alla Legge n. 18 del 27 febbraio 2015.

ARTICOLO 15
(VIGILANZA E SANZIONI DISCIPLINARI)

1. I giudici tributari per comportamenti non conformi a doveri o alla dignità del proprio ufficio sono soggetti alle sanzioni individuate nei seguenti commi.
2. Si applica la sanzione dell'ammonizione per lievi trasgressioni.
3. Si applica la sanzione non inferiore alla censura per:
 - a) i comportamenti che, violando i doveri di cui al comma 1, arrecano ingiusto danno o indebito vantaggio a una delle parti ed ai loro difensori;
 - b) la consapevole inosservanza dell'obbligo di astensione nei casi previsti dalla legge;
 - c) i comportamenti che, a causa dei rapporti comunque esistenti con i soggetti coinvolti nel procedimento ovvero a causa di avvenute interferenze, costituiscono violazione del dovere di imparzialità ed assenza di pregiudizi;
 - d) i comportamenti abitualmente o gravemente scorretti nei confronti delle parti, dei loro difensori, o di chiunque abbia rapporti con il giudice nell'ambito della giustizia tributaria, ovvero nei confronti di altri giudici o di collaboratori;
 - e) l'ingiustificata interferenza nell'attività giudiziaria di altro giudice;
 - f) l'omessa comunicazione al presidente del tribunale tributario o della corte di appello tributaria da parte del giudice destinatario delle avvenute interferenze;
 - g) il perseguimento di fini diversi da quelli di giustizia;
 - h) la scarsa laboriosità, se abituale, soprattutto per il deposito delle sentenze;
 - i) la grave o abituale violazione del dovere di riservatezza;
 - l) l'uso della qualità di giudice tributario al fine di conseguire vantaggi ingiusti;
 - m) la reiterata e grave inosservanza delle norme regolamentari o delle disposizioni sul servizio adottate dagli organi competenti;
 - n) non aver frequentato due corsi di aggiornamento obbligatori;
 - o) per le ipotesi di responsabilità di cui alla Legge n. 18 del 27 febbraio 2015, come previsto dall'articolo 14.
4. Si applica la sanzione non inferiore alla sospensione dalle funzioni per un periodo da tre mesi a tre anni, per:
 - a) il reiterato o grave ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni;

- b) i comportamenti che, violando i doveri di cui al comma 1, arrecano grave ed ingiusto danno o indebito vantaggio a una delle parti ed ai loro difensori;
 - c) l'uso della qualità di giudice tributario al fine di conseguire vantaggi ingiusti, se abituale e grave;
 - d) il frequentare persona che consti essere stata dichiarata delinquente abituale, professionale o per tendenza o aver subito condanna per delitti non colposi alla pena della reclusione superiore a tre anni o essere sottoposta ad una misura di prevenzione, salvo che sia intervenuta la riabilitazione, ovvero l'intrattenere rapporti consapevoli di affari con una di tali persone;
 - e) non aver frequentato tre corsi di aggiornamento obbligatori.
5. Si applica la sanzione dell'incapacità a esercitare un incarico direttivo per l'interferenza, nell'attività di altro giudice tributario, da parte del presidente del tribunale tributario o della corte di appello tributaria o della relativa sezione, se ripetuta o grave.
6. Si applica la rimozione dall'incarico nei casi di recidiva in trasgressioni di cui ai commi 4 e 5 e non si può mai essere nominati giudici tributari.

ARTICOLO 16 (PROCEDIMENTO DISCIPLINARE)

1. Il procedimento disciplinare è promosso dal Presidente del Consiglio dei Ministri o dal presidente della corte di appello tributaria nel cui distretto presta servizio l'incolpato.
2. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, nel termine di dieci giorni dalla richiesta di apertura del procedimento disciplinare, affida ad un suo componente l'incarico di procedere agli accertamenti preliminari da svolgersi entro trenta giorni.
3. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, sulla base delle risultanze emerse, provvede a contestare i fatti all'incolpato con invito a presentare entro trenta giorni le sue giustificazioni, a seguito delle quali, se non ritiene di archiviare gli atti, incarica un proprio componente di procedere alla istruttoria, che deve essere conclusa entro sessanta giorni col deposito degli atti relativi presso la segreteria. Di tali deliberazioni deve essere data immediata comunicazione all'incolpato.
4. Il presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, trascorso comunque il termine di cui al comma 3, fissa la data della discussione davanti allo stesso con decreto da notificare almeno trenta giorni prima all'incolpato, il quale può prendere visione ed estrarre copia degli atti e depositare le sue difese non oltre dieci giorni prima della discussione.
5. Nella seduta fissata per la discussione, il componente del Consiglio di presidenza di cui al comma tre svolge la relazione. L'incolpato ha per ultimo la parola e può farsi assistere da altro giudice tributario.
6. La sanzione disciplinare deliberata dal Consiglio di presidenza è applicata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.
7. Per quanto non contemplato dalla presente legge si applicano per analogia le disposizioni sul procedimento disciplinare vigenti per i magistrati ordinari.

CAPO II IL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

ARTICOLO 17 (COMPOSIZIONE)

1. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria è costituito con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, ed ha un'autonoma sede in Roma.
2. Il Consiglio di presidenza è composto da undici componenti eletti dai giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei Deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, tra i professori di università in materie giuridiche o gli avvocati iscritti all'albo da oltre venti anni.
3. Il Consiglio di presidenza elegge nel suo seno un presidente.
4. I componenti del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria eletti dal Parlamento, finchè sono in carica, non possono esercitare attività professionale in ambito tributario, né alcuna altra attività suscettibile di interferire con le funzioni degli organi di giustizia tributaria.
5. I componenti del Consiglio di presidenza sono eletti da tutti i giudici tributari con voto personale, diretto e segreto, e non sono rieleggibili.

ARTICOLO 18 (DURATA)

1. Il Consiglio di presidenza dura in carica per cinque anni.
2. I componenti del Consiglio di presidenza, che nel corso del quinquennio cessano per qualsiasi causa di farne parte o, se eletti in qualità di giudice tributario, conseguono la nomina a presidente, sono sostituiti per il restante periodo dal primo dei non eletti di corrispondente qualifica.

ARTICOLO 19 (INELEGGIBILITA')

1. Non possono essere eletti al Consiglio di presidenza, e sono altresì esclusi dal voto, i giudici tributari sottoposti, a seguito di giudizio disciplinare, ad una sanzione più grave dell'ammonimento, ai sensi dell'articolo 15.
2. Il giudice tributario sottoposto alla sanzione della censura è eleggibile dopo cinque anni dalla data del relativo provvedimento, se non gli è stata applicata altra sanzione disciplinare.

ARTICOLO 20 (ELEZIONE DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA)

1. Le elezioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria hanno luogo entro due mesi dallo scadere del precedente Consiglio. Esse sono indette con provvedimento del Presidente del Consiglio di presidenza, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana almeno quarantacinque giorni prima della data stabilita per le elezioni. Esse si svolgono in un giorno festivo dalle ore 9 alle ore 21.
2. Il Presidente del Consiglio di presidenza nomina, con propria delibera, l'ufficio centrale elettorale, che si insedia presso lo stesso Consiglio di presidenza, ed è costituito da un presidente di corte di appello tributaria, che lo presiede, e da due giudici tributari. Con la stessa delibera sono nominati, altresì, i tre giudici supplenti, che sostituiscono i componenti effettivi in caso di loro assenza o impedimento.
3. Le candidature devono essere presentate all'ufficio centrale elettorale, a mezzo plico raccomandata, almeno trenta giorni prima delle elezioni mediante compilazione della apposita scheda di presentazione. Ciascun candidato è presentato da non meno di venti e da non oltre trenta giudici tributari. Le firme di presentazione possono essere apposte e depositate anche su più schede di presentazione, se i candidati raccolgono firme di presentazione in tribunali tributari e corti di appello tributarie diverse da quella di appartenenza.
4. Nessuno può presentare più di un candidato né essere, contemporaneamente, candidato e presentatore di se stesso. L'inosservanza delle disposizioni del presente comma determina la nullità di ogni firma di presentazione proposta dal me-

nuova composizione.

5 Il Consiglio di Presidenza scade al termine del quinquennio e continua ad esercitare le proprie funzioni fino all'insediamento del nuovo Consiglio, che deve avvenire nei trenta giorni.

ARTICOLO 23 (ATTRIBUZIONI)

1. Il Consiglio di presidenza:

- a) verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni;
- b) disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento;
- c) delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie;
- d) formula al Presidente del Consiglio dei Ministri proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie;
- e) predispose elementi per la redazione della relazione al Presidente del Consiglio dei Ministri;
- f) stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti;
- g) stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie, divisi in sezioni;
- h) assicura l'aggiornamento obbligatorio professionale dei giudici tributari attraverso l'organizzazione di corsi di formazione permanente, in sede centrale e decentrata nell'ambito degli stanziamenti annuali dell'apposita voce di bilancio in favore dello stesso Consiglio e sulla base di un programma di formazione annuale, comunicato alla Presidenza del Consiglio dei Ministri entro il mese di ottobre dell'anno precedente lo svolgimento dei corsi;
- i) esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente decreto o che comunque riguardano il funzionamento degli organi della giustizia tributaria;
- l) esprime parere sulla ripartizione tra i tribunali tributari e le corti di appello tributarie dei fondi stanziati nel bilancio della Presidenza del Consiglio dei Ministri per le spese di loro funzionamento;
- m) esprime parere non vincolante sul decreto di cui all'articolo 13;
- n) dispone, in caso di necessità, l'applicazione di giudici tributari presso altri tribunali tributari ed altre corti di appello tributarie, rientranti nello stesso ambito regionale, per la durata massima di sei mesi non prorogabili;
- o) delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.

2. Il Consiglio di presidenza vigila sul funzionamento dell'attività giurisdizionale dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie e può disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti.

ARTICOLO 24 (CONVOCAZIONE)

1. Il Consiglio di presidenza è convocato dal presidente o, in sua assenza, dal componente che lo sostituisce, di iniziativa propria o su richiesta di almeno un terzo dei suoi componenti.

ARTICOLO 25 (DELIBERAZIONI)

1. Il Consiglio di presidenza delibera con la presenza di almeno cinque componenti.
2. Le deliberazioni sono adottate a maggioranza ed a voto palese; in caso di parità prevale il voto del presidente.
3. Le deliberazioni sono adottate a scrutinio segreto, se riguardano persone o su richiesta di almeno due componenti presenti.

ARTICOLO 26
(TRATTAMENTO ECONOMICO)

1. I componenti del Consiglio di presidenza sono esonerati dalle funzioni proprie, conservando la titolarità dell'ufficio ed il relativo trattamento economico.
2. Ai componenti del Consiglio di presidenza spetta, se con residenza fuori Roma, il trattamento di missione per i dirigenti dello Stato, come da successivo regolamento.

ARTICOLO 27
(SCIoglimento DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA)

1. Il Consiglio di presidenza, qualora ne sia impossibile il funzionamento, è sciolto con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri.
2. Le nuove elezioni sono indette entro un mese dalla data di scioglimento ed hanno luogo entro il bimestre successivo.

ARTICOLO 28
(AUTONOMIA CONTABILE)

1. Il Consiglio di presidenza provvede all'autonoma gestione finanziaria delle spese per il proprio funzionamento, nei limiti del fondo stanziato a tale scopo nel bilancio dello Stato e iscritto con unico capitolo nello stato di previsione della spesa della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

CAPO III
UFFICI DI SEGRETERIA

ARTICOLO 29
(UFFICIO DI SEGRETERIA DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA)

1. Il Consiglio di presidenza è assistito da un ufficio di segreteria, come da successivo regolamento.
2. L'ufficio di segreteria svolge funzioni di assistenza e collaborazione per lo svolgimento di ogni attività amministrativa attribuita alla stessa o ai suoi componenti.

ARTICOLO 30
(UFFICIO DI CANCELLERIA DEI GIUDICI TRIBUTARI)

1. E' istituito presso ogni tribunale tributario e presso ogni corte di appello tributaria un ufficio di cancelleria come da successivo regolamento.
2. Gli uffici di cancelleria sono dipendenti dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.
3. Il trattamento economico è disciplinato da successivo regolamento.
4. L'ufficio di cancelleria svolge funzioni di assistenza e collaborazione nell'esercizio dell'attività giurisdizionale nonché per lo svolgimento di ogni altra attività amministrativa attribuita alla stessa o ai suoi componenti.

CAPO IV CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

ARTICOLO 31 (COMPETENZA DELLA SEZIONE TRIBUTARIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE)

1. Salva la competenza delle sezioni unite della Corte di cassazione relativamente alle sole questioni di giurisdizione, giudica per il resto la sezione tributaria della Corte di cassazione, composta da trentacinque giudici, ripartiti in cinque sotto sezioni, in ragione della materia (imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto, altri tributi, riscossione, rimborsi). Il presidente della sezione tributaria è anche presidente della prima sotto sezione. Le altre sotto sezioni sono presiedute da uno dei loro componenti. I collegi sono composti dal numero fisso di tre membri, di cui uno ha veste di presidente del collegio.
2. E' abolita la pubblica udienza con rito camerale.

CAPO V DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE

ARTICOLO 32 (ABROGAZIONE)

1. E' abrogato il decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni a decorrere dalla data di insediamento dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie.

ARTICOLO 33 (INSEDIAMENTO DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)

1. I tribunali tributari e le corti di appello tributarie sono insediate in unica data il 1° gennaio 2018 con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.
2. Dalla stessa data sono soppresse le commissioni tributarie provinciali e regionali.
3. Tutti i giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2018 si trasferiscono automaticamente ai tribunali tributari, per i giudizi di primo grado, ed alle corti di appello tributarie, per i giudizi di secondo grado.

ARTICOLO 34 (NOMINA DEI GIUDICI TRIBUTARI)

1. I concorsi pubblici a base regionale, previsti dagli articoli 4 e 5, si devono svolgere entro e non oltre sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge.
2. Tutte le nomine dei giudici tributari devono essere fatte entro il 30 settembre 2017.

ARTICOLO 35
(REGOLAMENTI)

1. I regolamenti previsti dalla presente legge devono essere emanati entro il 31 marzo 2017.

ARTICOLO 36
(ENTRATA IN VIGORE)

1. La presente legge entra in vigore il 1° gennaio 2017.

