

#19.2016



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Educazione giudiziaria
- › Raddoppio dei termini dell'accertamento e notizia penale di reato: una questione tutta da definire
- › Le società estinte ed i debiti fiscali
- › Il piano d'azione UE per un'IVA europea unica
- › Dipendente con mansioni esecutive: non determina il presupposto impositivo IRAP
- › La produzione dei documenti nel processo tributario



#19.2016

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



Educazione giudiziaria

.....02

di Davide Giacalone

Approfondimento

Raddoppio dei termini dell'accertamento e notizia penale di reato:
una questione tutta da definire

.....04

di Barbara Ianniello

Le società estinte ed i debiti fiscali

.....10

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

Il piano d'azione UE per un'IVA europea unica

.....20

di Paolo Soro

Giurisprudenza - Commento



Corte di Cassazione

- Dipendente con mansioni esecutive: non determina
il presupposto impositivo IRAP* 28
(Corte di cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016)
commento di Luca Mariotti

Commissione Tributaria Regionale

- La produzione dei documenti nel processo tributario* 36
(Commissione Tributaria Regionale di Potenza, sez. II, sentenza n. 255 del 26 maggio 2016)
commento di Daniele Brancale

Giurisprudenza - Fonti

-  Corte di cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016 42
-  Commissione Tributaria Regionale di Potenza, sez. II, sentenza n. 255 del 26 maggio 2016 46

Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A
CANONE
ZERO**

**PRINCIPALI
OPERAZIONI
GRATUITE**

**PRELIEVO
DA TUTTI GLI
SPORTELLI
AUTOMATICI
GRATIS**

MASSIMO DORIS
Amministratore Delegato
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su bancamediolanum.it

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

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

Il Punto

Educazione giudiziaria*

di Davide Giacalone



L'educazione al diritto è cosa buona e giusta. Ma è educativo spiegare che quel che è scritto in una legge può essere opinabile, interpretabile e violabile? Il problema si è posto al tribunale di Reggio Emilia, ove è in corso un processo contro presunti (tenetelo a mente "presunti") esponenti della 'ndrangheta. Mentre era in corso un'udienza l'aula del tribunale s'è riempita di ragazzi, colà condotti dalla scuola, in visita. Sono entrati, guidati e accuditi dai loro docenti, e si sono assisi. Uno degli avvocati difensori ha eccepito: non possono stare qui, perché è vero che il processo è pubblico, ma per pubblico devono intendersi cittadini maggiorenni, visto che il secondo comma dell'articolo 471 del codice di procedura penale esclude, espressamente e inequivocabilmente, che dei minorenni stazionino per godersi lo spettacolo. Il presidente del collegio giudicante ha ritenuto di ritirarsi in camera di consiglio (vale a dire che ha voluto valutare con attenzione la questione), ma anziché attenersi alla legge ha ritenuto di consultare gli insegnanti. Quindi ha disposto: rimangono, perché assistere è "fondamentale ausilio alla formazione dei giovani alla legalità".

Si può essere formati alla legalità partendo dalla non applicazione, per non dire violazione, di quanto disposto dalla legge? Lascio in sospeso il quesito, anche se considero ardito rispondere positivamente. Ammettiamo pure che sia educativo. Ma cosa, lo è? Capirei, anche se la legge lo esclude, la scelta di far loro seguire l'intero dibattimento, apprendendo che la verità non è quel che sostiene l'accusa, che occorre ascoltare anche la difesa, che le prove non esistono prima del processo e che, all'opposto, si formano nel corso del dibattimento. A esito del quale, sia che la sentenza sia di condanna o d'assoluzione, gli imputati restano dei presunti innocenti, perché il processo è fatto di tre gradi e nessuno è colpevole se non in base a una sentenza definitiva. Sarebbe educativo, anche nel non prendere sul serio certo giornalismo fatto di copia e incolla, dalle carte dell'accusa. Solo che, per indurre una tale educazione, occorre sospendere l'anno scolastico, anzi no, scusate, gli anni scolastici, quello in corso e i successivi, e portare i pargoli in tribunale per mesi, se non per anni.

Escludo, invece, che abbia una qualsiasi valenza educativa entrare nell'aula mezza giornata, giusto per vedere dei cittadini sul banco degli accusati (imputati). Il processo, se la mettiamo in termini educativi, non è il luogo dove i colpevoli vengono finalmente condannati, ma il procedimento in base al quale, nel confrontarsi fra accusa e difesa, quei cittadini vengono giudicati colpevoli o innocenti. Salvo ricorsi avverso la sentenza stessa. Se, invece, li si porta ad assistere a una sola udienza, magari poi spiegando che si tratta di 'ndranghetisti finalmente condotti alla sbarra, quel che si realizza è il massimo della possibile diseducazione al diritto.

Che la cosa sia venuta in mente a un collegio dei docenti, più disposti ad accudirli nella gita giudiziaria che al formarli nel diuturno lavoro didattico, si può capire. Non apprezzare, ma capire.

* Articolo scritto il 21 maggio 2016: gli aggiornamenti giurisprudenziali relativi sono ovviamente riferiti a tale data.

Che la cosa sia considerata non solo normale, ma positiva ed apprezzabile, da un giudice, secondo il quale ciò che la legge proibisce può essere ugualmente fatto, in deroga, nel nobile intento di spiegare quanto sia importante il diritto, ovvero la legge, ovvero quello che si sta platealmente violando, è singolare. Per non dire inquietante.

Immagino che qualcuno potrà obiettare: stai difendendo il diritto al diritto di taluni pericolosi delinquenti. Lo metto nel conto. Me ne duole, ma non me ne curo. Speriamo a quei ragazzi sia anche spiegato il capitolo sulla rivolta per il pane, nei "Promessi sposi", e come Renzo poté passare da difensore della legalità a ricercato. Capita, quando la legalità è un optional, subordinato allo sbracamento verso gli umori popolari. Solitamente barbarici.



Raddoppio dei termini dell'accertamento e notizia penale di reato: una questione tutta da definire

di Barbara Ianniello

Avvocato Tributarista

La legge di Stabilità 2016 getta nuove ombre sul c.d. raddoppio dei termini in presenza di notizia di reato.

Con l'intento di metter fine ad utilizzi meramente strumentali, la Legge n. 208 del 2015 ha eliminato per il futuro il meccanismo che consentiva il prolungamento dei tempi di accertamento, nel caso di rilevanza penale delle violazioni ipotizzate nei confronti del contribuente: il c.d. "raddoppio" dei termini continua tuttavia ad operare - per gli anni di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016 - a condizione che la denuncia di reato da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è compresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di accertamento.

Fin qui, almeno apparentemente, tutto chiaro.

Peccato però, che la nuova disciplina, contenuta nella legge di Stabilità 2016 vada a sovrapporsi alle disposizioni introdotte - non più tardi dell'agosto 2015 - dal D.lgs. n. 128/2015.

L'articolo 2 del citato decreto, infatti, aveva già messo mano alla disciplina stabilendo (una volta per tutte) che la regola del raddoppio potesse farsi valere solo in caso di tempestiva comunicazione della *notitia criminis*; lo stesso intervento legislativo aveva tuttavia "salvato", per il passato, gli effetti degli atti impositivi già notificati entro il termine "prolungato", anche in caso di denuncia di reato oltre la scadenza ordinaria.

Risultato finale di questo tortuoso *iter* legislativo è che, in assenza di una espressa previsione, si pone adesso il problema di stabilire quale sia il rapporto tra le due discipline succedutesi in così breve tempo: abrogazione implicita ovvero convivenza di entrambe le norme?

Diamo subito una piccola anticipazione.

La soluzione dell'abrogazione implicita, più favorevole ai contribuenti, pare aver fatto breccia nella primissima giurisprudenza di merito; e ciò, nonostante la prevedibile e decisa resistenza degli uffici finanziari (resistenza dettata, come facile immaginare, anche dall'esigenza di

sbarrare il passo ad una soluzione interpretativa che – se definitivamente confermata – potrebbe incidere negativamente sul preventivo recupero erariale).

Si è aperto dunque un fronte di acceso dibattito che dimostra, ancora una volta, come i repentini cambi di rotta del legislatore rendano sempre più difficile ed incerta la navigazione nelle già agitate acque della normativa fiscale.

1. Termini di accertamento ed evoluzione normativa

Per ricostruire l'evoluzione legislativa in materia bisogna muovere dagli articoli 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, nella formulazione anteriore alla novella di cui all'articolo 1, comma 131, legge n. 208/2015.

Le norme citate fissano infatti i termini perentori entro i quali deve essere esercitata, rispettivamente ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria. Gli uffici che non azionano i propri poteri accertativi entro i termini indicati nelle dette disposizioni decadono dalla possibilità di esercitarli.

In particolare, l'art. 43 dispone che *“Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”*. Per l'Iva, i termini per l'azione accertativa degli uffici sono disciplinati, con formulazione del tutto analoga, dall'art. 57, del D.P.R. 633 del 1972.

All'interno del descritto scenario legislativo si è innestato l'art. 37, commi da 24 a 26, del

D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (cd. Decreto Bersani) che, attraverso l'introduzione di un nuovo terzo comma nei citati artt. 43 e 57, ha previsto il raddoppio dei termini ordinari di accertamento *“in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74”*.¹

La norma ha dato origine a numerosi contrasti interpretativi ed è stata addirittura sottoposta (superandolo) al vaglio di legittimità costituzionale.² In particolare, si è a lungo dibattuto (con aperture *pro contribuente* registrate prevalentemente nella giurisprudenza di merito) sulla necessità, ai fini della validità dell'avviso di accertamento, che la notizia di reato fosse inoltrata nei termini ordinari di decadenza del potere di accertamento.³

Tutte segnalate incertezze interpretative sembrano aver trovato una definitiva “chiave di volta” con il D. Lgs. n. 128 del 2015.

Il complesso normativo ha infatti stabilito all'art. 2 che il raddoppio dei termini di accertamento **non opera** nel caso di tardività della presentazione della notizia di reato trasmessa **oltre la scadenza** ordinaria dei termini di rettificazione fiscale. Il medesimo articolo, al successivo comma III, sancisce poi che *“Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento ... omissis ... con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria notificati alla data di entrata in vigore del pre-*

1 Lo scopo della modifica del 2006 è quello di garantire all'amministrazione finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto a pena di decadenza per l'accertamento (Agenzia delle Entrate, circolare n. 28/E/2006).

2 Cfr., Corte Cost. sentenza n. 247/2011.

3 Si veda *ex multis*, Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sentenza n. 382/2014 secondo cui *“qualora la notizia di un reato che comporta l'obbligo di denuncia e per il quale è previsto il raddoppio dei termini emerga in un momento successivo allo spirare del termine ordinario di accertamento, l'Amministrazione Finanziaria non può usufruire del raddoppio dei termini”*. Decisamente meno garantista per i contribuenti è invece l'orientamento espresso da Cass. Sez. Trib. n. 9974/2015 e Cass. Sez. Trib. 200043/2015.

sente decreto ... omissis ..." .⁴

2. I dubbi di legittimità costituzionale

Una prima ed immediata lettura della disposizione appena citata, aveva indotto gli uffici finanziari a ritenere tutti gli atti di accertamento, notificati prima del 2 settembre 2015 usufruendo del raddoppio dei termini, automaticamente *sanati* anche se la data di comunicazione della notizia di reato risultava successiva allo spirare dei termini decadenziali di accertamento.

In realtà, sin dalla sua entrata in vigore, il dettato normativo ha sollevato più di un dubbio.

In primo luogo, se inquadrata come norma di natura sostanziale (che va ad incidere sugli effetti di atti impositivi anteriori), l'articolo 2 citato contrasterebbe irrimediabilmente con l'art. 11 delle preleggi in forza del quale *"La legge non dispone che per l'avvenire; essa non ha effetto retroattivo"*.

L'art. 2 comma III del D. Lgs. 128 del 2015 interverrebbe infatti – *con effetti postumi sananti* – per legittimare modalità di accertamento che il legislatore fiscale non riconosce più come degne di tutela ed ha inteso pertanto eliminare per il futuro. Si riparerebbero così, con effetto successivo, tutti quegli atti che alla luce della attuale normativa sono dichiaratamente da ritenere illegittimi, non solo per il consolidato orientamento della giurisprudenza di merito, ma anche per la *ratio* della stessa normativa oggetto di odierna analisi che, al primo comma dell'art. 2 del D. Lgs. n. 128 del 2015, sancisce come il raddoppio dei termini non operi allorché la denuncia penale ex art. 331 del c.p.c. sia presentata o trasmessa oltre l'ordinario termine di decadenza previsto dagli articoli 43 del DPR n.

600 del 1973 e 57 del DPR n. 633 del 1972.

In secondo luogo, qualora si intendesse come introduttivo di un meccanismo di raddoppio dei termini "a due velocità" (a larghe maglie per il passato e più stringente a partire dal settembre 2015), il terzo comma dell'articolo in commento si esporrebbe a fondati sospetti di incostituzionalità.

L'art. 2 comma III del D. Lgs. n. 128 del 2015 risulterebbe infatti in palese contrasto con l'articolo 3 della Carta Costituzionale⁵ perché opererebbe una irragionevole disparità di trattamento rispetto ai medesimi rapporti, da ascrivere al mero fatto temporale della data di notifica dell'avviso di accertamento; irragionevolezza viepiù evidente se si considera che la normativa antecedente – i cui effetti si intendono preservare – non solo non risolveva la questione dei temi di trasmissione della notizia di reato ma, addirittura, risulta oramai del tutto avulsa dall'attuale impianto normativo.

In più occasioni la Consulta ha dichiarato costituzionalmente illegittima la norma tributaria che *"... comporta un'ingiustificata disparità di trattamento, perché disciplina in modo differenziato situazioni sostanzialmente uguali"*, assoggettando i contribuenti *"... ad un regime differenziato in ragione di una circostanza ...del tutto neutra (e, di fatto, contingente e casuale)"* rispetto alla ragione sottesa alla disciplina legislativa (per tutte, Corte Cost. Sentenza n. 416 dell'11 ottobre 2000).

La norma risulterebbe altresì in contrasto con l'art. 25 Cost. perché, in presenza di ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74/2000 per le quali vi sia l'obbligo di denuncia, impedirebbe l'applicazione del principio del *favor rei*, mantenendo nell'ordinamento una più deteriore disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento

⁴ La prima bozza del decreto legislativo in esame <<... prevedeva, in tema di regime transitorio, secondo un orientamento pro contribuente, un'applicazione retroattiva delle nuove norme a tutti gli accertamenti non definitivi. Tale scelta, criticata dall'amministrazione, avrebbe vanificato gli accertamenti notificati, ma non ancora definitivi>> (in www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/913929)

⁵ L'art. 3 della Carta costituzionale stabilisce che *"Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge ... E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana ..."*.

dell'imposta.

Una lettura costituzionalmente orientata, quindi, imporrebbe di interpretare il comma III dell'articolo 2 del D.lgs. n. 128/15 come mera clausola di salvaguardia di regime transitorio volta semplicemente ad escludere che, per effetto della recente modifica normativa, i vecchi atti impositivi fondati su notizie di reato "tardive" vengano automaticamente ed interamente caducati.

Ciò non impedisce, tuttavia, che "fatti salvi gli effetti" dei predetti avvisi, in sede giudiziale possa legittimamente essere sollevata, anche per il passato, l'eccezione di inoperatività del meccanismo di raddoppio dei termini in caso di *notitia criminis* intempestiva.

La novella del D.lgs. n. 128/15 **non introduce infatti alcuna disposizione di interpretazione autentica**, come tale vincolante con effetti retroattivi.⁶

3. La novella della legge di Stabilità 2016

Se quanto sin qui detto non bastasse ad alimentare incertezze, a spargliare ulteriormente le carte in tavola è intervenuta anche la legge di Stabilità 2016.

L'articolo 1, commi 130 e 131, della Legge n. 208 del 25 dicembre 2015 ha completamente riscritto (sostituendone integralmente il testo previgente) gli articoli 57 del DPR n. 633/72 e 43 del DPR n. 600/73 nei quali vengono fissati i termini perentori entro cui deve essere esercitata, rispettivamente ai fini delle imposte sui redditi

e dell'Iva, l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria.

Più precisamente, per quanto riguarda l'Iva, è stato previsto l'ampliamento dei termini:

- ✓ a cinque anni (invece dei precedenti quattro) successivi a quello in cui è stata presentata la dichiarazione per la notifica di avvisi relative alle rettifiche e agli accertamenti induttivi;
- ✓ a sette anni (invece di cinque anni), decorrenti dall'anno in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare, nel caso di omessa dichiarazione o presentazione di dichiarazione nulla, che vengono equiparate.

Per le imposte dirette, analogamente a quanto stabilito, per l'Iva i termini dell'accertamento risultano così modificati:

- ✓ cinque anni dall'anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata per gli accertamenti conseguenti a rettifiche o ad accertamenti induttivi;
- ✓ sette anni dall'anno successivo a quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata nel caso di omessa dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla.

Il medesimo articolo 1, al successivo comma 132, stabilisce altresì che i nuovi termini di accertamento "*...si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per al-*

⁶ È stato osservato che la salvezza degli effetti non comporta che automaticamente siano superate tutte le questioni interpretative sulla legittimità della sanatoria delle decadenze già maturate e sulla necessità dell'effettivo inoltre della denuncia prima della scadenza dei termini ordinari (Franzoni, *La certezza del diritto inizia ad inciampare sulle norme transitorie*, in *Il Sole 24 ore*, 23 agosto 2015).

cuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo...".

In sostanza, per gli accertamenti futuri trovano applicazione i termini di accertamento più ampi mentre il meccanismo del raddoppio dei termini risulta abrogato; l'attività di accertamento sulle annualità di imposta anteriori a quelle in corso al 2016 continuano invece ad essere regolata dai vecchi termini di accertamento, così come anche continua ad applicarsi il meccanismo del loro raddoppio in presenza di notizia di reato.

In tale ultima ipotesi – precisa tuttavia la norma - il raddoppio dei termini può operare solo nel caso in cui la *notitia criminis* sia stata comunicata entro la scadenza ordinaria dell'azione di accertamento.

4. Il nuovo terreno di dibattito

Ritornando all'interrogativo con cui si è aperto il presente contributo, alla luce dell'attuale scenario si pone il problema di stabilire quale sia il rapporto tra le disposizioni esaminate: da un lato, quella dell'agosto 2015 (che prevede, a velocità alternate, l'applicazione del raddoppio dei termini sia per il passato che per il futuro); dall'altro, quella del dicembre 2015 (che elimina per il futuro il meccanismo del c.d. raddoppio, conservandolo per il passato solo a restrittive condizioni).

Ebbene, la tesi degli uffici finanziari – generalmente sostenuta nelle aule tributarie - è che le due norme continuino a convivere in ragione di una asserita autonomia di contenuti ed in

considerazione del fatto che l'articolo 2, D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 avrebbe ad oggetto una disciplina, specifica e temporalmente limitata, compatibile con quella successiva della legge di Stabilità.

Tale linea interpretativa, ad avviso di chi scrive, non è però convincente.

E' infatti evidente che, per sciogliere il nodo interpretativo dei rapporti tra le due norme, si debba necessariamente far riferimento ai generali principi in materia di successione delle leggi nel tempo ed in particolare al principio per cui una norma è tacitamente abrogata, laddove una norma successiva disponga in modo da esso diverso e/o incompatibile.

L'articolo 15 delle preleggi, in particolare, stabilisce che "*Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore*".

Nel caso di specie, la novella della Legge di Stabilità sostituisce la precedente trattando in termini diversi la **medesima** materia (i termini dell'accertamento fiscale) sia sotto il profilo sostanziale che transitorio. Devono pertanto ritenersi sussistenti tutte le condizioni di incompatibilità fissate delle preleggi ai fini della configurazione dell'ipotesi di tacita ed implicita abrogazione di norme; l'articolo 1, comma 131 e 132, della legge di stabilità 2016 contiene infatti previsioni che si vanno completamente a sovrapporre, elidendole integralmente sul piano di applicazione oggettivo e cronologico, a quelle dell'articolo 2, comma 3, del decreto delegato.

Quanto sin qui sostenuto, trova peraltro conforto argomentativo in ulteriori considerazioni.

La prima è di natura letterale.

Considerata l'ampia formulazione testuale della norma vigente (che si riferisce, senza alcun distinguo, alle annualità precedenti a quella in

corso alla data del 31 dicembre 2016), risulta palese che tra gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta, per i quali, in base alla legge di stabilità, il raddoppio opera solo a condizione che la denuncia sia stata inoltrata entro i termini ordinari, rientrano anche quelli i cui effetti erano in ogni caso fatti salvi in base al decreto delegato.

La seconda di ordine sistematico.

Non va infatti dimenticato che il D.lgs. agosto 2015 aveva previsto la "conservazione" degli effetti degli avvisi notificati al 2 settembre 2015 (sebbene fondati su termini raddoppiati in presenza di "tardiva" trasmissione della notizia di reato) apportando modifiche, rispettivamente, agli articoli 43, terzo comma, DPR 600/73 e 57, DPR n. 633/72.

I due articoli citati sono stati però **integralmente sostituiti** dall'articolo 1, Legge 28/12/2015 n. 208. Risulta, pertanto, davvero difficoltoso sostenere la sopravvivenza di una disciplina transitoria (quella dell'agosto 2015) relativa all'applicazione di una disciplina che, nella sua formulazione precedente, il legislatore ha inteso completamente rimuovere dallo scenario legislativo.

Ma non solo.

La lettura qui sostenuta risulta altresì:

- a) conforme ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'attuale disciplina. Il principio del *tempus regit actum*, che si applica alla successione nel tempo delle regole procedimentali e processuali, è infatti liberamente derogabile dal legislatore, come appunto avvenuto nella fattispecie in esame;
- b) ossequiosa della regola generale della ultrattività di cui all'articolo 3, Statuto del Contribuente, che dispone che *"i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti non possono essere prorogati"*. Lo statuto impone, dunque, quantomeno una lettura restrittiva delle disposizioni potenzialmente lesive delle situazioni soggettive del contri-

biente.

La fondatezza della tesi qui prospettata – va da ultimo evidenziato – ha già ricevuto ampia conferma in sede giurisprudenziale. Si segnalano, al riguardo le recenti decisioni:

- ✓ Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. V, Sent., 22-01-2016, n. 38;
- ✓ Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano Sez. XXXVI, Sent., 05-04-2016, n. 2992;
- ✓ Commiss. Trib. Prov. Toscana Firenze Sez. VI, Sent., 21-03-2016, n. 447;
- ✓ Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia Sez. II, Sent., 04-04-2016, n. 90;
- ✓ Commiss. Trib. Prov. Lombardia Como Sez. IV, Sent., 21-03-2016, n. 117

tutte uniformi nel ritenere che *"...Anche se il comma 132 nulla dice sulla vigenza dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015 - entrato in vigore il 2 settembre 2015 - poiché le norme disciplinano la stessa materia e non è applicabile il criterio della specialità, questo Collegio ritiene che debba intendersi implicitamente abrogato il terzo comma del medesimo articolo 2, laddove precisava che <<Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto>>".*

Sulla scorta di tutto quanto argomentato, non resta dunque che rimanere in attesa di un (auspicato) consolidamento del segnalato orientamento giurisprudenziale.



Le società estinte ed i debiti fiscali

di Maurizio Villani Federica Attanasi
Avvocati Tributaristi

Il presente articolo si pone come obiettivo quello di analizzare la disciplina relativa alle società estinte e alle conseguenze fiscali che in questi casi si riversano sulle stesse, sui soci, sugli amministratori e sui liquidatori nelle ipotesi in cui venga accertata la sussistenza di debiti tributari.

Ebbene, per meglio comprendere la questione in esame, sarà fondamentale procedere da un lato, all'analisi delle modifiche normative che si sono susseguite nel tempo e dall'altro, agli interventi giurisprudenziali attraverso i quali sono stati forniti i chiarimenti interpretativi necessari ai fini di una corretta applicazione normativa.

1. Riferimenti normativi: artt. 2456 e 2495 c.c. Alla luce del d. Lgs. N.6/2003

✓ L'art. 2456 c.c. e "l'efficacia dichiarativa" della cancellazione della società dal Registro delle imprese:

Prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n.6/2003, la c.d. "Cancellazione delle società", era disciplinata dall'art. 2456¹ co.2 c.c. il quale prevedeva che a seguito della cancellazione di una società dal Registro delle imprese (Rdi) i creditori sociali non soddisfatti potevano "... far valere i loro crediti nei

confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento..." fosse "...dipeso da colpa di questi".

Invero, sino alla riforma del diritto societario del 2003, l'opinione giurisprudenziale maggioritaria - contrapponendosi alla dottrina prevalente²- riteneva che nei casi di cui all'art. 2456 c.c., la cancellazione della

¹ L'art. disciplinava specificamente le s.p.a., ma in via estensiva, è stato applicato anche per gli altri tipi di società di capitali.

² In dottrina l'orientamento maggioritario, attribuiva alla cancellazione della società di capitali una vera e propria efficacia costitutiva. Ne derivava che i creditori insoddisfatti avrebbero potuto far valere i loro crediti soltanto nei confronti dei soci o dei liquidatori, purché il mancato pagamento fosse stato conseguenza di un loro comportamento colposo (cfr.: Trib. Monza 12.02.2001, in Giur. comm., 2002, II, 91; Campobasso, *Diritto commerciale*, Le società, 2, Torino, 1999, 124).

società dal Registro delle imprese avesse solo una funzione “dichiarativa di pubblicità” inidonea, dunque, a determinarne l’estinzione qualora non fossero risultati esauriti i rapporti giuridici facenti capo alla stessa. Secondo i giudici di legittimità, infatti, *“Posto che l’atto formale di cancellazione di una società commerciale - nella specie, società a responsabilità limitata - dal registro delle imprese non ne determina la estinzione ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società stessa e da questa intrattenuti con i terzi, ne consegue che qualora, nel corso delle operazioni di liquidazione, sia stata omessa la definizione di un determinato rapporto, il creditore, oltre che agire in via sussidiaria nei confronti dei soci “pro quota” ex art. 2456, secondo comma, cod.civ., può anche esperire azione autonoma e diretta contro la società, in persona del liquidatore, allo scopo di far valere nei confronti della medesima il proprio credito rimasto insoddisfatto”*.³ In sostanza, si riteneva che la società, nonostante la cancellazione, rimanesse in vita sino all’avvenuta liquidazione di tutti i rapporti (attivi e passivi) facenti capo alla stessa, con la conseguenza, altresì, che l’AF avrebbe potuto preliminarmente rivalersi fino al soddisfo su di essa, invece che sui soci.

Di fatto, in questo modo, nonostante la cancellazione dal Rdi, in capo alle società, continuava a permanere la capacità giuridica necessaria a garantire ai creditori la possibilità sia di poter agire nei suoi confronti, che **successivamente** anche nei confronti del singolo socio - nei limiti della somma a lui assegnata in base al bilancio finale di liquidazione - e dei liquidatori - se il mancato pagamento dei debiti fosse dipeso da loro colpa.

In definitiva, nella formulazione ante riforma, si preferiva ritenere che la semplice formalità della cancellazione non era di per sé

sufficiente ad estinguere una società, posto che la stessa continuava a sopravvivere fino a quando i rapporti giuridici ad essa facenti capo non avessero trovato soluzione; di conseguenza la capacità giuridica, processuale e sostanziale continuava a persistere fino alla reale cessazione di ogni attività imprenditoriale.

✓ **L’art. 2495 co.2 c.c. e “l’efficacia costitutiva” della cancellazione della società dal Registro delle imprese:**

orbene, la succitata norma è stata, però, significativamente riformulata a seguito dell’entrata in vigore del d.lgs. n.6/2003 con cui è stata ridisegnata la disciplina delle società di capitali e con cui è stato fatto trasmettere il testo dell’art. 2456 c.c. - con alcune aggiunte e precisazioni- nell’art. 2495 c.c.. Invero, l’art. 2495 c.c. prevede che *“Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Ferma restando l’estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l’ultima sede della società”*. Ebbene, *prima facie*, dalla semplice lettura del succitato articolo, sembra emergere come, con l’inserimento dell’inciso *“Ferma restando l’estinzione della società”*, il legislatore abbia voluto sottolineare come la cancellazione dal Rdi, comporti l’inequivocabile estinzione della società, indipendentemente dall’esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti.

Con la nuova formulazione dell’art. 2495 co.2 c.c. si è, dunque, voluto attribuire alla can-

3 Cass. Civ. sent. n. 11021/1999.

cellazione della società (sia essa di capitali o di persone), una vera e propria “**efficacia costitutiva**” idonea a determinare da un lato, la totale estinzione della stessa e dall’altro, la possibilità di rifarsi esclusivamente sui soggetti fiscalmente responsabili - quindi soci, amministratori e liquidatori.⁴

1.1 Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite sentt. nn.4060/4061/4062 del 2010

Ciò posto, occorre rilevare che le pronunce giurisprudenziali che si sono susseguite in seguito alla riforma normativa del 2003, non sempre hanno espresso un giudizio uniforme.

La Suprema Corte di Cassazione a Sezione Unite è dovuta, infatti, intervenire nel 2010 con un trittico di sentenze gemelle nn. 4060, 4061 e 4062, al fine di meglio individuare la giusta interpretazione da attribuire all’art. 2495 c.c..

Gli Ermellini, al fine di comporre l’annoso contrasto interpretativo, hanno, dunque, operato una ricostruzione precisa e dettagliata dell’*excursus* interpretativo formatosi negli anni, chiarendo specificamente che:

- a. a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese, la società deve intendersi estinta anche in presenza di crediti rimasti insoddisfatti e di rapporti giuridici non ancora definiti. Di fatto, con la cancellazione, l’ente da soggetto esistente, diviene totalmente inesistente ed è, pertanto, privo di legittimazione sostanziale e processuale;
- b. gli atti impositivi notificati alla società estinta devono considerarsi inesistenti e privi di ogni effetto giuridico; la cancellazione/estinzione della società ha, infatti, come effetto il venir meno della legittimazione atti-

va e passiva della stessa, nonché la preclusione per l’Ufficio di emanare o notificare atti impositivi, o anche solo istruttori (inviti a comparire; P.V.C., ecc.), nei confronti di un soggetto estinto.

Ad ogni modo, i creditori sociali potranno comunque far valere la loro pretesa sia nei confronti dei soci - fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, che nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa degli stessi come previsto dall’art.2495 c.c.⁵

In sostanza, stante l’orientamento giurisprudenziale de quo, gli atti impositivi dovranno essere notificati ai soggetti fiscalmente responsabili - soci o liquidatori, sussistendone i presupposti - e non più alla società;

c. con il novellato art. 2495, co. 2, c.c., dovranno considerarsi estinte anche le società cancellate anteriormente alla data di entrata in vigore della riforma attuata con il d.lgs n.6/2003 (01.01.2004). Invero, l’articolo *de quo*, rappresenta secondo gli Ermellini un precetto ultrattivo idoneo a disciplinare gli effetti delle cancellazioni di società avvenute anche in data antecedente a quella di entrata in vigore del d.lgs n. 6/2003 “... per le quali l’effetto estintivo si produce non già dall’iscrizione, ma soltanto dal momento dell’entrata in vigore della nuova disciplina...”.⁶

In buona sostanza, poiché non è possibile riconoscere efficacia retroattiva all’art. 2495 c.c. è stato specificato che :

- ✓ nelle ipotesi di società cancellate successivamente all’entrata in vigore del d.lgs n.

4 Anche in questo caso, nonostante i primi commenti positivi e fiduciosi sulla novella legislativa, tra gli interpreti ha continuato a persistere un filone minoritario secondo cui, la cancellazione della società dal Rdi, continuava ad avere natura dichiarativa.

5 In queste ipotesi “l’atto di accertamento dovrà contenere una motivazione rinforzata”, nel senso che oltre ai presupposti di fatto e di diritto della pretesa (art. 42 DPR 600/73), l’Agenzia dell’Entrate dovrà specificare il perché ritiene un determinato socio o liquidatore fiscalmente responsabile (così in Iorio, *Accertamento e Riscossione*, Ipsoa guide e soluzioni, Vicenza, 2015).

6 Corte di Cassazione a S.U. sent. 4061/2010.

6/2003, gli effetti estintivi potranno farsi risalire contestualmente alla cancellazione;

- ✓ nelle ipotesi di società cancellate anteriormente all'01.01.2004, gli effetti estintivi decorreranno da tale data⁷;

d. anche per le società di persone, la cancellazione dal Registro delle imprese, ne determina la conseguente estinzione - seppure con le dovute differenze in ordine alla natura dichiarativa anziché costitutiva della cancellazione e alla diversa misura delle responsabilità dei soci.

*"... Deve, infatti, essere garantita parità di trattamento ai terzi creditori dei diversi tipi di società: ciò che vale per le società di capitali ex art. 2495, co. 2° c.c. deve valere anche per le società di persone. La cancellazione dell'iscrizione nel Registro delle imprese determina, dunque, l'effetto dell'estinzione irreversibile di qualsiasi soggetto societario, anche se non risultino già esauriti tutti i rapporti in capo all'ente..."*⁸

2.2 Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite sentt. nn. 7676/2012 e 6070/6071/6072 del 2013

Nonostante il tema della cancellazione della società dal Rdi e quello degli effetti che ne derivano abbiano trovato un'importante e decisiva definizione per mezzo delle tre sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione - nn. 4060, 4061 e 4062 del 22/2/2010, i giudici di legittimità, con la sentenza n.7676/2012, sono nuovamente ritornati sulla questione al fine di meglio chiarire cosa accade nelle ipotesi in cui si determini l'estinzione di una società facente parte di un giudizio tributario.

Ebbene, secondo la Suprema Corte, in queste ipotesi, a subentrare nella posizione processuale della società cancellata, è il socio che abbia riscosso la quota ad esso spettante sulla base del bilancio finale di liquidazione.⁹

Di fatto, con la sentenza in commento, la Cassazione ha voluto chiarire che nelle ipotesi in cui sussista un giudizio che vede coinvolta una società estinta, il procedimento potrà comunque proseguire nei confronti dei soci che risponderanno se, e nella misura in cui, abbiano riscosso la quota ad essi spettante a seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione.

La giurisprudenza tributaria ha, difatti, affermato che il socio di una società di capitali, estinta per cancellazione dal Registro delle imprese, succede a questa nel processo a norma dell'art. 110 c.p.c. - che prefigura un successore universale ogni qualvolta viene meno una parte - solo, però, laddove abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto dispone l'art. 2495 co.2 c.c.. Invero, secondo il Collegio, *"... tale vicenda, non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la di lui successione nel processo già instaurato contro la società, posto che egli non è successore di questa in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione della quota. La prova di tale circostanza è a carico delle altre parti ed integra la stessa condizione dell'interesse ad agire, che richiede non solo l'accertamento di una situazione giuridica, ma anche la prospettazione della possibilità di ottenere un risultato utile, non essendo il processo utilizzabile in previsione di esigenze soltanto astratte ..."*.

Ciò posto, inoltre, secondo i giudici di legittimità *"... L'estinzione della società a seguito di cancellazione determina, nei processi in corso nei confronti dell'ente, l'applicazione delle regole generali dettate dagli artt. 299 e seguenti cod."*

⁷ Così in Iorio, "Accertamento e Riscossione", Ipsoa guide e soluzioni, Vicenza, 2015.

⁸ Corte di Cassazione a S.U. sentt. 4062/2010.

⁹ In senso contrario, la Cassazione si era espressa con sentenza 16758/2010.

proc. civ., poiché essa costituisce vicenda equiparabile alla morte della parte persona fisica. Ne consegue che, per difetto assoluto della "giusta parte" processuale, è inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese nelle more del processo".

In definitiva, secondo la Suprema Corte, nelle ipotesi di giudizi tributari in corso al momento della cancellazione della società dal Registro dell'impresa, si determina:

- ✓ un automatico trasferimento della legittimazione sostanziale e processuale della società in capo ai soci ex art.110 c.p.c.;
- ✓ l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 299 e ss. c.p.c.¹⁰

La tesi fin qui esposta con la sent. n. 7676/2012 ha trovato, peraltro, conferma con le sentenze della Suprema Corte di Cassazione a Sezione Unite nn. 6070/6071/6072 del 2013 che, pronunciandosi in ambito civile, ha nuovamente chiarito che i soci succedono nei contenziosi e nei rapporti debitori della società, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, durante la vita sociale, essi fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali.¹¹

Invero, le sentenze *de quo* hanno da un lato, affrontato le stesse questioni già trattate dalla precedenti pronunce delle Sezioni Unite del 2010 e dall'altro, confermato e precisato la maggior parte dei principi già enunciati (o solo parzialmente trattati) dai giudici di legittimità e

dalla dottrina maggioritaria.

Ebbene, con le sentenze nn. 6070/6071/6072 del 2013 le Sezioni Unite della Corte, tornando a pronunciarsi sulla sorte dei rapporti sostanziali e processuali pendenti al momento della cancellazione di una società dal registro delle imprese, hanno enunciato i seguenti principi:

a. *"Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n.6/2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale si ha: 1) il trasferimento delle obbligazioni ai soci che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso in conseguenza della liquidazione o senza limiti a seconda anche, in pendenza dell'esistenza della società, essi avessero responsabilità limitata o illimitata per i debiti; 2) il trasferimento ai soci, in regime di contitolarità e di comunione indivisa, dei diritti e dei beni non facenti parte del bilancio di liquidazione della società estinta, ma non pure delle mere pretese anche se azionate o azionabili in giudizio e neppure dei diritti di credito che non siano ancora certi o liquidi e la cui comprensione nel citato bilancio avrebbe richiesto una ulteriore attività (giudiziale ed extragiudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore induce a ritenere che vi sia stata rinuncia da parte della società".*

Di fatto, secondo il Collegio, all'atto della cancellazione della società dal Rdi, in capo ai soci si cristallizza un fenomeno di tipo successorio idoneo a renderli titolari sia dei rapporti attivi, che di quelli passivi della società estinta. Pertanto, saranno chiamati a rispondere delle obbligazioni nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione oppure illimitatamente, a seconda che la società cancellata fosse o meno una società di capitali. Quanto ai rapporti attivi, anch'essi si trasferiranno ai soci in regime di comunio-

¹⁰ Può accadere, tuttavia, che un giudizio si svolga senza interruzione o perché manca la dichiarazione dell'evento estintivo, ovvero perché l'evento si è verificato in un momento in cui non era più possibile farlo constatare, magari successivamente alla pronuncia della sentenza e nelle more dei termini per impugnarla. In questo caso, l'eventuale giudizio di impugnazione deve sempre essere promosso da e contro i soggetti effettivamente legittimati, ovvero da e contro la cd. "giusta parte" del processo, pena la dichiarazione di inammissibilità.

¹¹ Cfr. in tal senso anche le sentenze nn.396 e 390 del 05.02.2016 della CTP di Lecce e la sent. n.7/2016 CTR di Aosta.

ne, “...a meno che si tratti di rapporti la cui mancata inclusione nel bilancio di liquidazione ne faccia ritenere l'avvenuta implicita rinuncia da parte della società estinta per effetto della cancellazione dal Registro delle imprese ...”.

b. “Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese estingue anche la società di persone, sebbene non tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo siano stati definiti”.

c. “La cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio (con la sola eccezione della “fictio iuris” contemplata dall'art. 10 legge fall.); pertanto, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.; qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'invalidità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso”.

Invero, con le sentt. a Sezioni Unite nn. 6070/6071/6072 del 2013, il Collegio sembra aver voluto definitivamente chiarire non solo il rapporto che si instaura tra società estinta e soci ma, anche il destino delle eventuali sopravvenienze attive, del trattamento dei residui passivi, nonché della disciplina dei rappor-

ti processuali ad essa connessi, precisando, al contempo, che i soci subentrano nei rapporti debitori e creditori della società, rappresentando la c.d. “giusta parte” a cui notificare gli atti.

In particolare la Suprema Corte ha rilevato come si verifichi un duplice ordine di effetti: da una parte, la successione in capo agli ex soci dei rapporti giuridici rimasti in vigore a seguito di estinzione¹² e, dall'altra, l'impossibilità che la società estinta agisca o venga convenuta in giudizio¹³.

Sul piano tributario, gli atti impositivi riferiti ad una società estinta saranno, dunque, ritenuti giuridicamente inesistenti e, pertanto, improduttivi di effetti sia per la società stessa, che per i liquidatori e i soci.

2. Il d.lgs n.175/2014 e l'estinzione quinquennale della società cancellata.

Ebbene, come si è avuto modo di chiarire, stante le pronunce a Sezioni Unite del 2010 e 2013, gli atti impositivi riferiti ad una società estinta dovranno ritenersi giuridicamente inesistenti, per via dell'efficacia costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle imprese.

Ciò posto, però, è importante rilevare che proprio in questo quadro normativo ed interpretativo - certamente favorevole per il con-

12 Gli ex soci rispondono delle obbligazioni contratte con lo stesso livello di responsabilità che avevano in pendenza di regolare attività sociale, limitatamente alla liquidazione ottenuta o anche illimitatamente, a seconda dei casi. Ad essi, inoltre, si trasferiscono i beni ed i diritti non compresi nel bilancio di liquidazione della società cessata, a patto che i crediti siano liquidi ed esigibili e non in corso di accertamento giudiziale.

13 L'atto stesso della cancellazione impedisce che in un momento successivo, la società possa essere convenuta in giudizio; inoltre, nel caso in cui l'estinzione avvenga in pendenza di processo, esso si intende interrotto ex art. 299 e seguenti c.p.c. e potrà essere riassunto per mezzo o avverso i singoli soci.

tribuyente, si è inserito l'art. 28 co.4 del d.lgs. n.175/2014 (c.d. "decreto semplificazioni fiscali").

Invero, il legislatore con il suddetto decreto ha stabilito che *"ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese"*.

Di fatto, è stato previsto che la società, cancellata dal Rdi e, quindi, estinta alla stregua della nuova formulazione di cui all'art. 2495 c.c., comunque possa rimanere in vita nei cinque anni successivi alla cancellazione, con riferimento limitato alle sole ipotesi in cui il Fisco debba effettuare la sua attività di accertamento.

L'Amministrazione finanziaria, nei cinque anni successivi alla cancellazione, potrà, dunque, notificare atti di accertamento e relative cartelle di pagamento, chiamando, altresì, a rispondere del mancato versamento di imposte e tributi e quindi dei rapporti pendenti - o comunque non definiti al momento in cui la società perde la propria soggettività giuridica e, conseguentemente, la definizione di ogni diritto e dovere nei confronti delle terze parti - i soci, gli amministratori e i liquidatori. Sembrerebbe, dunque, che mentre per tutti gli altri creditori l'estinzione si abbia contestualmente alla cancellazione, per l'Erario si cristallizzerebbe, invece, in un inspiegabile intervallo temporale molto più lungo.

2.1 Le società estinte e la responsabilità di soci, amministratori e liquidatori ex art. 28 co.5 d.lgs 175/2014.

È fondamentale a questo punto chiarire che l'art. 28 del decreto "Semplificazioni fiscali" non si è solo limitato a disciplinare gli effetti fiscali e contributivi dell'estinzione delle società, ma è anche intervenuto modificando l'art. 36 del DPR 602/73 - disciplinante la responsabilità fiscale dei liquidatori, dei soci e degli ammini-

stratori - in senso, peraltro, favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Invero, l'art. 28 co.5 del suddetto d.lgs prevede che:

a. 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 rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti"*.

Ebbene, stante le modifiche de quo, è stata prevista la responsabilità personale dei liquidatori, nel caso in cui, salvo prova contraria, abbiano distribuito somme ai soci - in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti - relative all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti o abbiano soddisfatto preliminarmente crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari.

In sostanza, è stato sancito che laddove i liquidatori non dovessero dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari - a nulla rilevando l'intervenuta estinzione della società - essi stessi saranno tenuti a rispondere in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti erariali che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Va, però, chiarito che nel caso de quo la novella normativa non ha riguardato tanto la responsabilità personale e patrimoniale dei liquidatori - già prevista, in modo pressoché identico, nella versione previgente dell'art. 36 del DPR 602/73 - bensì l'inversione dell'onere della prova: infatti, mentre prima era l'Ufficio fiscale a dover provare che i liquidatori non avessero adempiuto all'obbligo del soddisfacimento privilegiato dei crediti tributari, ora spetterà ai liquidatori - al fine di evitare il pagamento di debiti di im-

posta conclamatisi e divenuti certi ed esigibili successivamente alla cancellazione - fornire tale prova (ovviamente contraria) dimostrando, appunto, di aver gestito la fase di liquidazione secondo legge e di non aver né assegnato beni ai soci, né soddisfatto crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari prima di aver onorato questi ultimi.¹⁴

Per quanto ci consta, si può pacificamente ritenere che è la prima volta che si introduce, nel sistema tributario, una vera e propria presunzione di colpevolezza!

b. i soci rispondono per il pagamento delle imposte se, *“nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione”* abbiano ricevuto *“danaro o altri beni sociali in assegnazione”* dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione *“beni sociali”* dai liquidatori *“durante il tempo della liquidazione”*.

Tale responsabilità si estende, però, anche agli amministratori laddove abbiano compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, operazioni di liquidazione ovvero abbiano occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

Ciò posto, è bene rilevare che, per poter chiedere il pagamento dei debiti erariali della società direttamente ai soggetti fiscalmente responsabili, è necessario, però, che venga emesso nei loro confronti un provvedimento motivato e contenente le ragioni di tale trasferimento di responsabilità dalla società ai suoi soci ed amministratori. Invero, trattandosi, di un credito non tributario, bensì civilistico - poiché fondato sul presupposto della mera responsabilità gravante in capo agli amministratori e ai liquidatori - sarà necessario che l'AF proceda notificando un atto motivato¹⁵ direttamente a quest'ultimi,

in modo che siano messi nelle condizioni di impugnarlo secondo le disposizioni del processo tributario.

La responsabilità per il pagamento delle imposte potrà trasmigrare, pertanto, solo a condizione che vi sia un provvedimento motivato con cui si evidenzino le ragioni di tale passaggio. Ciò, è quanto stabilito dalla Suprema Corte di Cassazione, con l'ord. n. 8701/2014.

In definitiva il legislatore, con l'art. 28, co. 5, d. lgs. n. 175/2014, ha inequivocabilmente rafforzato la tutela del credito tributario, nei confronti del liquidatore e dei soci. È evidente, infatti, come da un lato, in tema di responsabilità dei liquidatori sia stato modificato il regime dell'onere della prova, ponendolo a carico di quest'ultimo e dall'altro, sia stato introdotto, a favore dell'Ente impositore, la presunzione (salvo prova contraria) di proporzionalità del valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione alla quota di capitale detenuta dal socio od associato.

Attraverso l'istituto della responsabilità speciale dei liquidatori, amministratori e soci, il co.5 ha, dunque, confermato e rafforzato le tutele dei creditori contenute nell'articolo 36 del D.P.R. 602/73.

In definitiva, è evidente come l'art. 28 d.lgs n.175/2014, abbia posto in essere un cambiamento normativo notevole (oltre che incomprensibile): il legislatore - senza operare alcuna modifica alle norme del Codice Civile - ha di fatto inspiegabilmente consentito, alla sola A.F. di continuare, nei 5 anni successivi alla cancellazione della società dal Rdi, ad effettuare la propria attività accertativa, chiamando a responsabilità amministratori, soci e liquidatori e determinando così solo nei loro confronti l'eventuale inefficacia dell'estinzione della società.

Con la norma in oggetto si è, dunque, determinato un vero e proprio doppio binario per le società: da un lato, considerata estinta per il diritto civile mentre dall'altro, perfettamente operativa per quanto riguarda tributi e con-

14 Con la circolare n.6/2015 dell'Agenzia delle Entrate è stato dichiarato che per stabile l'ordine dei crediti da soddisfare, sarà necessario fare riferimento a quanto disposto dall'art.2777 c.c.

15 È necessario che dalla motivazione dell'atto si evinca in che misura l'amministratore/liquidatore abbia distratto del denaro, favorendo il soddisfacimento di altri crediti.

tributi, non solo in relazione all'accertamento, ma anche per quanto concerne il contenzioso dinanzi alle Commissioni tributarie.

3. Sent. Corte di Cassazione n.6743/2015: l'irretroattività dell'art.28 co.4 del d.lgs n.175/2014.

Ebbene, in seguito all'entrata in vigore del "Decreto Semplificazioni" e alle incomprensibili conseguenze ad esso connesse (e appena analizzate), al fine di meglio inquadrare la questione, è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione con la sent. n. 6743/2015.¹⁶

Con la suddetta pronuncia, gli Ermellini hanno da un lato, fornito un'interpretazione più efficace della disciplina relativa all'estinzione delle società e dall'altro, anche mosso critiche (tutt'altro che velate) nei confronti del Legislatore apparso fin troppo impreparato e alle prese con un decreto legislativo dal "lessico impreciso".

Peraltro, è di fondamentale importanza rilevare che sul punto è anche intervenuta l'Agenzia dell'Entrate con le circolari n. 31/E/2014 e n.6/E/2015, al fine di meglio precisare che l'art. 28 co.4 d.lgs. n.175/2014 rappresenterebbe una norma procedurale tesa a salvaguardare le azioni di recupero della pretesa erariale; più specificamente secondo l'AF, la norma *de quo* si applicherebbe "anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento".

Secondo tale impostazione ed interpretazione dell'Agenzia dell'Entrate, quindi, la novella normativa, in quanto norma di natura procedurale, si applicherebbe con efficacia retroattiva anche

agli atti oggetto di contenzioso impugnati prima del 13 dicembre 2014.

Invero, il momento di applicabilità della nuova norma e, conseguentemente, la sua potenziale retroattività hanno rappresentato, però, proprio uno dei punti più discussi dalla giurisprudenza.

Decisivo è apparso, infatti, l'intervento della Suprema Corte di Cassazione che con l'illuminante pronuncia n.6743/2015 - ripercorrendo il percorso interpretativo compiuto dalle Sezioni Unite nel 2010 e 2013 e contrariamente a quanto sostenuto dall'AF con le suddette circolari - ha inequivocabilmente sancito che "L'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Ne consegue che il differimento quinquennale - operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi - degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese - che costituisce il presupposto di tale differimento - sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente".

In buona sostanza, è stato sancito che "... La norma, ..., opera su un piano sostanziale e non "procedurale", in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione", pertanto non le si può attribuire efficacia procedurale e, conseguentemente, retroattiva. A corollario di ciò, va anche considerato, che la relazione illustrativa del decreto legislativo nulla ha previsto con riferimento al potenziale effetto retroattivo della norma.

Peraltro, la Suprema Corte ha, altresì, sottoline-

¹⁶ Nelle stesso senso: cfr. Cass. ord. nn. 9030,15648 del 2015 e Cass. sent. n. 18385/2015.

ato senza mezzi termini, come depongano a favore dell'irretroattività anche la clausola generale contenuta nell'art. 11 delle Preleggi - che prevede che *"la legge non dispone che per l'avvenire"* - e l'art. 3 comma 1 della L. 212/2000, secondo cui, salva l'interpretazione autentica, le leggi tributarie non sono retroattive - e nel caso di specie l'art.28 è tutto fuorché una norma di interpretazione autentica. Pertanto, la norma in esame non può che ritenersi di carattere sostanziale e, dunque, applicabile senza effetto retroattivo.

Inoltre, aggiunge la Cassazione, che non ha particolare rilevanza la circostanza che il periodo di permanenza in vita della società per i controlli fiscali e contributivi coincida con quello quinquennale per l'accertamento in quanto, *"la fattispecie oggetto dell'articolo 28, comma 4, del Dlgs 175/2014 attiene alla capacità della società e non ai termini fissati dall'accertamento"*, che sono disciplinati da un'altra normativa.

Infine, gli Ermellini hanno anche rilevato come il decreto in commento, sia idoneo a determinare un'inevitabile violazione dell'art.3 della Costituzione, stante la *"... sussistenza irragionevole di una disparità di trattamento tra enti creditori aventi titolo a richiedere tributi e contributi da un lato e tutti gli altri creditori sociali dall'altro..."*.

In definitiva non può non rilevarsi come la pronuncia in esame oltre a rappresentare la prima decisione di legittimità in materia, risulti anche estremamente importante considerato che l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate aveva allargato la possibilità di accertamento a oltre 600mila società cancellate dal registro imprese negli ultimi 5 anni.

Può, pertanto, affermarsi come la Cassazione, con la pronuncia in commento, abbia consentito:

a. di chiarire definitivamente che alla cancellazione della società consegue un fenomeno successorio in virtù del quale: 1) l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasfe-

risce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda della responsabilità limitata o illimitata per i debiti sociali; 2) i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo;

b. di rilegare le nuove norme relative ai cinque anni di accertamento ai soli casi in cui la richiesta di cancellazione dal registro delle imprese sia avvenuta a partire dall'entrata in vigore del "decreto semplificazioni" (decreto legislativo 175/2014), ossia dal 13 dicembre 2014 in poi.

In conclusione, è bene precisare che a seguito della sentenza della Suprema Corte n.6743/2015 - che ha sancito inequivocabilmente il carattere sostanziale e la conseguente irretroattività dell'art.28 co.4 del d.lgs 175/2014 - sono state molte le pronunce di merito dei giudici tributari che, allineandosi al pensiero della Cassazione, hanno dichiarato illegittimità l'attività di recupero intentata dagli uffici.¹⁷

¹⁷ Sul punto si segnalano: sent. n. 19/2016 della Ctp di Massa; sent. n.1757/2016 Ctr Milano; sent. n. 7/2016 Ctr Aosta.



Il piano d'azione UE per un'IVA europea unica

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

La Commissione UE ha licenziato lo scorso 7 aprile il piano d'azione che propone la creazione di un'unica IVA europea, al fine di rendere l'imposta: più semplice da utilizzare per le imprese, capace di combattere i crescenti rischi di frode, diventare maggiormente efficiente, e soprattutto essere basata su una maggiore fiducia.

Il documento - il cui contenuto, col presente elaborato, ci si prefigge di analizzare - sembra ripercorrere da un punto di vista IVA a livello comunitario, *mutatis mutandis*, quanto predisposto dall'OCSE col piano BEPS.

Nell'*incipit* della relazione si legge che oramai sono necessarie delle azioni comuni, in quanto:

"E' giunto il momento di creare una vera area IVA unica dell'UE per il Mercato Unico".

La prima fondamentale questione concerne il passaggio dell'imposizione dal principio di origine a quello di destinazione dei beni.

La Commissione ha recentemente abbandonato l'obiettivo di implementare degli accordi IVA definitivi sulla base del principio di tassazione di tutti i fornitori di beni transfrontalieri negli Stati Membri di origine, secondo le medesime condizioni che si applicano al commercio nazionale. Il Parlamento Europeo e il Consiglio hanno concordato che il sistema definitivo dovrebbe essere viceversa basato sul principio di imposizione negli Stati Membri di destinazione dei beni.

Le iniziative svolte includono:

- ✓ un meccanismo di reazione veloce (*Quick Reaction Mechanism*) per combattere l'improvvisa e vasta crescita di frodi IVA;
- ✓ l'implementazione di una nuova fonte di leggi, in linea con i principi generali, nel luogo di destinazione, per le telecomunicazioni, la programmazione radiotelevisiva e per i servizi elettronici forniti al consumatore finale con il *One Stop Shop*,

onde semplificare gli adempimenti fiscali;

- ✓ un nuovo sistema di governance più trasparente per il sistema IVA dell'UE, nel quale tutti i portatori di interesse sono coinvolti in maniera maggiore.

In particolare, l'attenzione è stata inevitabilmente rivolta all'*e-commerce*: l'attuale sistema IVA per quanto riguarda l'*e-commerce* transfrontaliero è assai complesso e costoso per gli Stati Membri e per le imprese. Inoltre, le imprese dell'UE si trovano competitivamente in svantaggio, dato che i fornitori non-UE possono fornire beni esenti da IVA ai clienti nell'UE grazie all'esenzione per le importazioni di piccole spedizioni. La complessità del sistema rende poi difficile per gli Stati Membri assicurarne anche la conformità.

Pertanto, come annunciato a Maggio 2015 nella *Digital Single Market Strategy*, la Commissione presenterà una proposta di legge entro la fine del 2016 per modernizzare e semplificare l'IVA per l'*e-commerce* transfrontaliero, specialmente con riguardo alle PMI. Questa comprenderà:

- ✓ l'estensione del meccanismo *One Stop Shop* ai Paesi UE e non-UE riguardo alla vendita online di beni tangibili ai consumatori finali;
- ✓ l'introduzione di una misura di semplificazione comune a tutta l'UE (*VAT-Threshold*) per aiutare le piccole *start-up* che fanno *e-commerce*;
- ✓ l'attivazione dei controlli nel Paese di origine, compresa una revisione unica delle imprese transfrontaliere;
- ✓ la rimozione dell'esenzione IVA per le importazioni di piccole spedizioni da fornitori non-UE.

In generale, infatti, le PMI sono esposte a costi proporzionalmente maggiori per le attività di compliance rispetto a quanto non lo siano le imprese di maggiori dimensioni data la complessi-

tà e la frammentazione del sistema IVA dell'UE. La Commissione sta per questo preparando pure un completo pacchetto di semplificazioni per le PMI (in previsione per il 2017), che cerca di creare un ambiente favorevole alla crescita e al commercio transfrontaliero.

Gli attuali livelli del *gap* IVA impongono l'assunzione di azioni urgenti sostanzialmente su tre fronti:

1. raggiungere una migliore cooperazione amministrativa;
2. migliorare l'attività di compliance volontaria;
3. migliorare collettivamente le prestazioni delle Amministrazioni Fiscali europee.

In aggiunta a questo, l'esplosione dell'*e-commerce* richiederà un nuovo approccio per l'esazione delle imposte.

1- Cooperazione amministrativa

E' necessario che si passi dai modelli di cooperazione attuali, basati sullo scambio di informazioni tra gli Stati Membri, a nuovi modelli di condivisione e analisi delle informazioni, seguiti da azioni congiunte.

Gli Stati Membri dovrebbero beneficiare della capacità di *risk management* a livello UE, consentendo loro di identificare rapidamente e con maggiore efficacia i *network* fraudolenti, smantellandoli.

Con il supporto della Commissione, gli ispettori dell'Eurofisc dovrebbero avere accesso diretto alle informazioni chiave detenute dai diversi Stati Membri, consentendone lo scambio, la condivisione e l'analisi, onde iniziare delle azioni congiunte.

Vi è anche bisogno di rafforzare l'assistenza reciproca per il recupero dei debiti fiscali.

La lotta ai *network* delle frodi IVA sulle importa-

zioni richiede la rimozione degli ostacoli alla cooperazione efficace tra Amministrazioni Fiscali, Dogane e istituzioni finanziarie. In questo contesto, può avere un ruolo significativo la proposta di creare l'*European Public Prosecutor's Office*.

Infine, appare prioritario migliorare la cooperazione con le organizzazioni internazionali e coi Paesi non-UE sull'IVA, onde assicurare l'efficace tassazione dell'e-commerce.

2- Attività di compliance

La Commissione faciliterà il processo che punta all'attività volontaria di compliance, svolgendo e promuovendo progetti concreti, quali: la prevenzione e i meccanismi di risoluzione dei conflitti presso l'EU VAT-Forum. Verranno, poi, facilitati gli accordi tra le Amministrazioni Fiscali e le imprese.

3 - Prestazioni delle Amministrazioni Fiscali ed esazione dei tributi

L'esazione dell'IVA e la lotta alle frodi nell'ambiente economico globale richiedono Amministrazioni Fiscali forti che siano adeguatamente equipaggiate per assistersi reciprocamente. Perciò, dovrebbe essere fatto molto di più per scambiare e implementare vicendevolmente le best practices in quest'area. *E-Governance* e conti fiscali digitali (*digital tax accounts*), a esempio, semplificherebbero le procedure per le Autorità Fiscali e ridurrebbero il peso per le imprese, sia all'interno degli Stati Membri sia oltre i confini, aumentando oltre tutto la fiducia dei contribuenti.

La Commissione:

- fornirà una discussione strategica tra i vertici delle 28 Amministrazioni Fiscali e Dogane, per la predisposizione di un'agenda comune di interventi;

- faciliterà gli accordi sugli standard minimi di qualità per le funzioni principali delle Amministrazioni Fiscali, e la loro valutazione;

- fornirà le piattaforme per la condivisione delle conoscenze e delle esperienze, nonché l'assistenza tecnica per supportare le varie riforme.

L'*e-commerce*, l'economia collaborativa e le altre nuove forme di impresa sono sia una sfida che un'opportunità per quanto riguarda il gettito erariale. I nuovi approcci possono comprendere, tra gli altri: nuovi strumenti di reportistica, nuovi strumenti di revisione e nuovi ruoli per gli intermediari del mercato.

Le frodi IVA non colpiscono in maniera uguale tutti i Paesi dell'UE: il *gap* varia da meno del 5% a oltre il 40%. Per tale motivo, alcuni Stati Membri hanno richiesto l'autorizzazione per applicare il *Temporary Generalised Reverse Charge System*, ovvero un sistema temporaneo di sanzioni che deroga rispetto ai principi generali della Direttiva in materia d'IVA. Detto sistema, non essendo in linea con la *VAT-Directive*, richiede una modifica legislativa. La Commissione ritiene che al riguardo sia doverosa un'analisi approfondita, onde valutare seriamente le implicazioni politiche, legali ed economiche, di modo che, tali deroghe non finiscano per danneggiare sproporzionalmente il corretto funzionamento del Mercato Unico.

In particolare, appare meritevole di attenzione specifica il possibile impatto sulle imprese e sulle Amministrazioni Fiscali in termini di costi di aggiustamento, di probabile spostamento delle frodi nei Paesi confinanti, e nel comparto del retail.

Sembra, dunque, necessario che sul punto si raggiunga l'unanimità del Consiglio. In ogni caso, la Commissione può offrire aiuto alle Amministrazioni interessate pure da un punto di vista finanziario, senza considerare l'apporto dell'Eurofisc con riferimento all'attività di *risk-analysis* e di revisione congiunta delle procedure di operatività.

4- L'IVA unica dell'UE

L'attuale sistema - in vigore dal 1993, sebbene pensato per essere un sistema solo transitorio - agisce di fatto come un qualunque sistema doganale, dividendo ogni transazione transfrontaliera in una fornitura esente da imposizione e in un acquisto imponibile. Mancano, però, controlli di pari livello e si presta alle frodi. Quelle più comuni si hanno quando un fornitore simula il trasporto di beni in un altro Stato Membro, ma i beni sono in realtà consumati esenti da IVA nel Paese d'origine; o quando un cliente di una transazione transfrontaliera acquista beni o servizi esenti da IVA, e poi carica l'IVA senza riversarla al Fisco, mentre, dall'altra parte, il cliente può dedurla.

La Commissione ritiene, dunque, che sia giunto il momento di adottare un approccio unitario nell'affrontare tali tipi di frodi, che sia pienamente compatibile con i requisiti del mercato comunitario. Ed ecco, allora, la proposta afferente una stabile area IVA unica dell'UE, che consiste nel trattare le transazioni transfrontaliere nella stessa maniera in cui verrebbero trattate quelle nazionali, ponendo fine alle debolezze endemiche del sistema e favorendo una cooperazione più stretta tra le varie Amministrazioni Fiscali.

Nasce da qui un confronto trasparente con gli Stati Membri con l'obiettivo di esaminare nello specifico le possibili opzioni per l'implementazione del principio di destinazione nel commercio B2B transfrontaliero, compresa l'implementazione del già ricordato *Generalised Reverse Charge System*. In base a tale sistema di penalità inverso generalizzato, l'IVA viene "sospesa" per tutta la catena economica, e caricata solo sul consumatore. Questo significa che l'esenzione completa dell'IVA viene trasferita a livello del settore del dettaglio.

Un tale metodo, oltre a non prevedere la natura di auto-monitoraggio che ha l'attuale sistema IVA, pone problemi riguardo all'affidabilità di soggetti meno solvibili che assumono il grosso

del debito d'imposta da versare. Inoltre, possono sorgere nuovi tipi di frode, per esempio: truffatori che fingono di essere persone non tassabili per ottenere beni destinati a un consumo finale esente da IVA. Vi è perciò un alto rischio di frodi e di aumento del consumo privato non tassato, specialmente in ragione degli alti tassi IVA dei diversi Paesi europei (sino al 27%).

La conclusione della Commissione è, pertanto, che la migliore opzione per l'UE nel suo complesso è la tassazione delle forniture B2B di beni all'interno dell'UE nello stesso modo in cui vengono tassati i fornitori nazionali, correggendo in questo modo il grande errore di fondo esistente nell'attuale accordo - che invero, doveva essere solo transitorio - e mantenendo al contempo intatte le caratteristiche sottostanti al sistema IVA.

Questo sistema di imposizione delle forniture transnazionali assicurerà un trattamento coerente delle transazioni nazionali e transfrontaliere lungo l'intera catena di produzione e distribuzione, e stabilirà nuovamente le caratteristiche base dell'IVA nel commercio transfrontaliero, ovverossia il sistema di pagamento frazionato con carattere di auto-monitoraggio. A giudizio della Commissione, tale modifica dovrebbe ridurre le frodi transfrontaliere dell'80% circa.

Il consumo intermedio e finale dei beni continuerà a essere tassato dove i beni vengono trasportati, che è ragionevolmente presumibile sia il luogo in cui vengono consumati nella stragrande maggioranza dei casi.

Il *One Stop Shop* che esiste già per le telecomunicazioni, le programmazioni tv e radio e i servizi elettronici, e che deve essere esteso a tutte le transazioni e-commerce, verrà implementato in maniera ancora maggiore e riavviato, in modo da sfruttare appieno le opportunità presentate dalle tecnologie digitali per semplificare, standardizzare e modernizzare le procedure. Le imprese dovranno registrarsi per finalità IVA solo negli Stati Membri dove sono state costituite, ottenendo così una notevole riduzione di costi,

oltre che semplificazioni operative.

Qualsiasi implementazione, oltre che facile da mettere in atto, dovrebbe essere graduale per assicurare un agevole passaggio di transizione per le imprese e consentire a tutti gli Stati Membri di ottenere i più alti livelli di cooperazione e di capacità amministrativa.

In un primo passo legislativo, il principio della tassazione delle forniture transfrontaliere verrà ristabilito e il *One Stop Shop* verrà esteso per coprire le forniture B2B transfrontaliere dei beni. Tuttavia, le imprese adempienti (PMI incluse), certificate dalle loro Amministrazioni Fiscali, continueranno a essere responsabili per l'IVA su qualsiasi bene acquistato da altri Paesi dell'UE.

In un secondo passo legislativo, la tassazione coprirebbe tutte le forniture transfrontaliere in modo che le transazioni concernenti beni e servizi all'interno del Mercato Unico, sia nazionali che transfrontaliere, verranno trattate nella stessa maniera. Per questo fine, si reputa che un importante aiuto all'implementazione della cooperazione potrà essere senz'altro dato dall'Eurofisc.

5 - Modernizzare la politica pubblica dei tassi

Come noto, la Direttiva IVA impone regole generali per inquadrare la libertà normativa degli Stati Membri nel decidere i tassi IVA. Queste Regole sono intese a garantire, tra le altre cose, la neutralità, la semplicità e la duttilità del sistema IVA. Il Legislatore sceglie se applicare – come regola di default – un tasso IVA standard a tutte le forniture di beni e servizi tassabili, e di predisporre un tasso minimo pari al 15%. Sono permessi tassi ridotti (di regola, il 5%), limitati a certi beni e servizi elencati nella Direttiva. In aggiunta, altri tassi ridotti, anche sotto il 5%, sono consentiti in alcuni Stati Membri, secondo le *“deroghe di arresto”* (c. d. *Standstill*).

Peraltro, le attuali disposizioni non tengono conto pienamente degli sviluppi tecnologici ed economici, come, a esempio, nel noto caso degli *e-book* e dei quotidiani in formato digitale, che non possono beneficiare dei tassi ridotti disponibili per le pubblicazioni cartacee. Tale questione sarà affrontata nel contesto della *Digital Single Market Strategy*.

Inoltre, dette regole sono state predisposte oltre due decenni orsono con l'obiettivo di arrivare a un sistema IVA definitivo basato sul principio di origine. Da allora, l'IVA si è progressivamente sviluppata in un sistema viceversa fondato sul principio di destinazione. Le ricordate norme sui tassi, tuttavia, non sono mai state aggiustate per riflettere questa nuova logica, producendo una maggiore disparità nelle aliquote IVA. Tali differenze possono ancora influenzare il funzionamento del Mercato Unico in un sistema dove i consumatori attraversano il confine per acquistare beni e servizi. Ma, a parte questi casi in contrasto con quanto accade in un sistema basato sul principio di origine, i fornitori non ottengono alcun beneficio significativo dall'appartenenza a uno Stato Membro con un sistema di tassi inferiori; così, le differenze di aliquota hanno meno forza nell'influenzare il funzionamento dell'intero Mercato Unico.

Le regole della Direttiva IVA sono mirate a preservare il funzionamento del sistema generale comunitario e a evitare distorsioni legate a potenziali pratiche concorrenziali. In conformità con il principio di sussidiarietà, la Commissione richiama il fatto che l'UE può agire solo fintantoché certi obiettivi non possono essere raggiunti in maniera sufficiente dagli Stati Membri, ma solo a livello di Unione. Le attuali regole rendono lento e difficile qualunque processo di estensione territoriale, prescrivendo sempre l'unanimità per qualsiasi decisione. Quello che ne risulta è che la Direttiva IVA sta diventando obsoleta, specialmente per quanto riguarda i prodotti soggetti al progresso tecnologico.

Inoltre, dati i lunghi archi temporali necessari per l'adozione dei cambiamenti nella legisla-

zione dell'UE, gli Stati Membri vengono spesso a trovarsi loro stessi in violazione alla legge. A oggi, la Commissione ha dovuto aprire oltre 40 procedure di violazione contro oltre due terzi degli Stati Membri. Una riforma che dia maggior libertà agli Stati Membri consentirebbe loro di assumere le decisioni sulle politiche pubbliche concernenti i tassi che desiderano in maniera più rapida, alleviando l'UE da inutili conflitti.

D'altra parte, è pur vero che delegare pieno potere di decisione sulle aliquote agli Stati Membri non sarebbe privo di costi e svantaggi, anche se non dovrebbe di per sé costituire un pericolo per il funzionamento del Mercato Unico nel suo complesso. Resta il fatto che si potrebbero generare erosioni di ricavi da IVA, considerato che determinati singoli settori richiederebbero un trattamento maggiormente favorevole. Nel lungo periodo, poi, ciò potrebbe ridurre la base imponibile, andando contro le raccomandazioni sulle politiche pubbliche dell'UE. Infatti, la distanza tra tassi ridotti e tassi standard si è allargata negli ultimi anni, diminuendo l'efficienza dell'IVA e aumentando le distorsioni. Inoltre, la maggior decentralizzazione potrebbe produrre un aumento della complessità, creando costi ulteriori per le imprese e generando incertezza legale.

In un sistema basato sul principio di destinazione, secondo il quale le imprese di ciascuno Stato Membro devono caricare l'IVA in base ai tassi previsti nel Paese in cui vengono spediti beni e servizi, diverrebbe ulteriormente importante che ciascun gruppo di leggi nazionali fosse semplificato al massimo e che ci si affidasse il più possibile a categorie di prodotto armonizzate.

In proposito, occorre rimarcare come la valutazione di un sistema maggiormente decentralizzato dipenda in ultima analisi dalle preferenze politiche. Perciò, l'implementazione di un tale sistema non può essere decisa come una semplice questione tecnica, ma richiede discussioni politiche. In primo luogo, dovrebbe essere raggiunto un accordo sulla direzione generale della riforma.

La Commissione espone le seguenti due possibili opzioni in merito, tenendo presente che le stesse non sono fra di loro contraddittorie, ma semplicemente rappresentano differenti gradi nella flessibilità che può essere concessa agli Stati Membri.

5.1 Opzione 1: Estensione e revisione regolare della lista di beni e servizi eleggibili per i tassi ridotti

Il tasso minimo standard IVA del 15% sarà mantenuto. La lista di beni e servizi ai quali sono applicabili tassi ridotti sarà revisionata nel contesto della transizione verso il sistema definitivo e in seguito a intervalli regolari, specialmente tenendo in considerazione le priorità politiche.

Gli Stati Membri saranno in grado di inviare alla Commissione i loro punti di vista sulla necessità di effettuare modifiche alla lista.

La Commissione, con il supporto degli stessi Stati Membri, analizzerà se tali cambiamenti pongono o meno rischi per il funzionamento del Mercato Unico, o comunque creano distorsioni al principio della libera concorrenza, e riferirà le sue conclusioni prima di effettuare qualsiasi modifica.

Secondo questa opzione, tutte le aliquote ridotte attualmente esistenti, comprese le deroghe legalmente applicate negli Stati Membri, saranno mantenute e potrebbero essere incluse nella lista dei tassi opzionali diminuiti, a disposizione di tutti gli Stati Membri, assicurando parità di trattamento.

5.2 Opzione 2: Abolizione della lista

L'approccio più ambizioso in termine di concessione di maggior potere di decisione sulla determinazione delle aliquote IVA agli Stati Membri sarebbe l'abolizione proprio della lista e la concessione di maggior libertà sul numero di tassi ridotti e sul loro livello.

Ovviamente, una tale regola del Mercato Unico

richiederebbe misure di sicurezza da mettere in pratica per evitare una competizione fiscale scorretta all'interno del Mercato Unico, garantendo al contempo certezza legale e riducendo i costi di compliance. La libertà di decidere le aliquote IVA dovrebbe quindi essere accompagnata da regole base che inquadrino i casi in cui siano applicabili i tassi ridotti.

Attese le limitazioni connesse con il rispetto della legislazione UE, cui sono assoggettati gli Stati Membri, sarà indispensabile predisporre una specifica governance comune nella materia. In particolare, gli Stati Membri riceveranno la richiesta di informare la Commissione e ogni altro Stato Membro interessato in merito a qualsiasi nuova misura e all'impatto che la stessa potrebbe avere sul Mercato Unico.

Per prevenire una competizione fiscale scorretta nel commercio transfrontaliero, una possibile soluzione potrebbe essere quella mirante a impedire l'applicazione di tassi ridotti a beni e servizi di alto valore, e in particolare ai beni facilmente trasportabili. Oltre a ciò, per assicurare la coerenza generale e la semplicità del sistema dei tassi, il numero totale delle aliquote ridotte consentite dagli Stati Membri dovrà essere espressamente delineato. Questi elementi, a giudizio della Commissione, limiterebbero la possibilità di ottenere sgravi fiscali non equi per taluni rilevanti settori.

In base all'opzione in esame, le aliquote IVA ridotte attualmente esistenti, comprese le deroghe legalmente applicate dagli Stati Membri, sarebbero mantenute, e la possibilità di applicarle sarebbe partimenti concessa a tutti gli altri Stati Membri.

Verrebbe, infine, rimosso il tasso minimo standard IVA.

6 - Conclusioni

Il piano d'azione proposto dalla Commissione ha indicato una comune strategia operativa da

seguire, onde poter arrivare a un'unica area IVA dell'UE. Le iniziative saranno, ora, sviluppate in conformità alle Linee Guida di "Better Regulation" della Commissione, predisposte di concerto con il Parlamento Europeo e con il Consiglio, supportato dalla Commissione Europea Economica e Sociale (*European Economic and Social Committee*), al fine di fornire il prima possibile una chiara indicazione sulle politiche da mettere in atto.

Per assicurare una decisa e coerente svolta nella revisione del sistema IVA dell'UE intrapresa nel 2011, la Commissione continuerà a riferire regolarmente sullo stato di avanzamento dei lavori e a intraprendere nuove opportune azioni che tengano in debita considerazione i fisiologici cambiamenti nel tempo del Mercato Unico, anche e soprattutto con riguardo alle tecnologie digitali.

7 - Time-line

La relazione della Commissione riporta, in appendice, l'agenda ipotizzata per il compimento dei vari lavori individuati. Detta agenda risulta essere così calendarizzata:

- 1) Per quanto riguarda l'adattamento del sistema IVA alla *Digital Economy* e ai bisogni delle PMI
 - ✓ 2016: Proposta per la rimozione degli ostacoli IVA all'*e-commerce* transfrontaliero (*Digital Single Market*) e relative pubblicazioni
 - ✓ 2017: Pacchetto IVA per le PMI
- 2) Per quanto concerne la predisposizione della stabile area IVA unica dell'UE
 - ✓ 2016: Misure per il miglioramento della cooperazione tra Amministrazioni Fiscali, Dogane e Organismi di applicazione della legge, e rafforzamento delle capacità delle Amministrazioni Fiscali stesse

-
- ✓ 2016: Relazione della valutazione della Direttiva sulla reciproca assistenza per il recupero dei debiti fiscali
 - ✓ 2017: Proposta per aumentare la cooperazione amministrativa IVA e l'Eurofisc
 - ✓ 2017: Proposta per un sistema IVA definitivo per il commercio transfrontaliero (Single European VAT Area: first step)
- 3) Con riferimento, infine, alla modernizzazione della politica pubblica dei tassi
- ✓ 2017: Riforma dei tassi IVA

Dipendente con mansioni esecutive: non determina il presupposto impositivo IRAP

Commento a Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016

 di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Vent'anni di sentenze. E ancora non può dirsi interamente sviscerato il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive. Non riteniamo di essere lontani dal vero affermando che il problema risiedeva sin dall'inizio nella costruzione giuridica del tributo. Quel tentativo faustiano di creare nuovi aggregati impositivi dalla trasposizione di concetti propri della scienza delle finanze nel campo del diritto tributario (intesi nella moderna e ben scissa concezione delle due discipline) non poteva che generare mostri.

Immaginare un tributo che colpiva imprese in perdita, che si calcolava e si versava anche sui costi, che sostituiva contributi in ambiti sociali rilevanti con un'imposta a carico solo di alcuni - con l'obbligo poi per gli stessi di pagare nuovamente i servizi quando se ne usufruisca - insomma immaginare una serie così rilevante di storture di principi cardine della tassazione in un solo tributo non era francamente facile. E non era difficile, parimenti, prevedere che gli anticorpi presenti nella normativa tributaria e nella tradizione giuridica ad essa legata sarebbero entrati in azione.

Solo le esigenze di bilancio hanno tenuto in piedi questa aberrante costruzione per tutti questi anni. E solo la ragion di stato le ha consentito di passare nel 2001 il vaglio di costituzionalità.¹ Nel corso del quale per la verità la Consulta precisò al punto 9 della motivazione, prima di tutto che l'IRAP non è un'imposta sul reddito (in linea con la posizione dell'Avvocatura dello Stato) e poi, con un inciso che per taluni commentatori della prima ora si palesava in contrasto con il dispositivo, disse che *"... è evidente che nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi', con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa"*.

Questo inciso ha di fatto riaperto la questione in ambito giurisdizionale dal lato dei professio-

1 Sentenza n. 156 del 21 maggio 2001.

nisti per i quali si cercò a lungo di identificare quali fossero i requisiti di una attività autonomamente organizzata. Poi, con una interpretazione più larga, taluni giudici, memori forse della *querelle* che si era dipanata per lustri sulla tassazione del lavoro in ambito ILOR, hanno ritenuto di estendere le considerazioni di cui sopra al mondo delle piccole imprese, nelle quali, ad onta delle definizioni civilistiche, l'elemento organizzativo non è sempre ben ravvisabile rispetto al lavoro del titolare.

Ma questa è storia. Anzi potremmo dire che è storia antica.

Fermo restando (e chiedendo scusa per l'auto-citazione) che qualche allora giovane commentatore aveva paventato una evoluzione della vicenda IRAP in linea con quanto poi è avvenuto.²

La svolta auspicabile ed auspicata, ma si vedrà ancora non definitiva, è avvenuta con il famoso "*Irap day*". In un solo giorno (8 febbraio 2007) la suprema Corte ha trattato circa 80 ricorsi riguardanti le principali categorie professionali. Si è così stabilito un criterio per cui l'imposizione dell'IRAP sul professionista si legittima solo in presenza di una struttura organizzativa esterna del lavoro professionale, che è del tutto assente se non si hanno dipendenti o non si impiega in modo non occasionale il lavoro altrui. Ed è parimenti assente se il lavoro si svolge senza consistenti beni strumentali. Pertanto perché il professionista sia soggetto all'IRAP occorrono congiuntamente le due condizioni: in primo luogo il professionista deve essere responsabile dell'organizzazione e non è inserito in strutture organizzative riferibili all'interesse e alla responsabilità di terzi³, in secondo luogo l'attività professionale deve essere svolta con l'utilizzo di fattori e mezzi idonei ad accrescerne la produttività, sia perché si impieghi stabilmente lavoro altrui, sia perché si utilizzino beni strumentali eccedenti lo stretto necessario.⁴

Come si vede la Suprema Corte ha tracciato un perimetro più che fissare principi netti. E d'altronde parliamo di un organo giudicante chiamato ad interpretare e che non può certo dare dei riferimenti precisi: funzione che spetterebbe invece ad un legislatore attivo e rispettoso dei principi, più che preoccupato del gettito.

E inevitabilmente entro questo perimetro la vicenda interpretativa ha continuato a dipanarsi.

1. Il dilemma della segretaria

Se l'utilizzo del lavoro altrui, abbiamo visto, è questione che rileva ai fini del presupposto, è

2 Non vorremmo che si verificasse quanto accaduto per le piccole imprese nel periodo dal 1980 [sentenza della Corte Costituzionale n. 42 al 1990 (L. n. 408 che riscrive l'art. 115 del Tuir)], con l'abnorme produzione giurisprudenziale alla ricerca, caso per caso, della prevalenza o meno del lavoro sul capitale ai fini dell'imposizione Ilor. Qui si potrebbe davvero assistere alla profusione di sforzi dei contribuenti a portare nei successivi gradi di giudizio la fiaccola della non-autonoma-organizzazione del proprio lavoro, nella speranza di accendere il sacro braciere dell'esenzione Irap" Luca Mariotti, Brevi osservazioni sul pianeta lavoro nella galassia Irap, in "il fisco" n. 5/2000, pagg. 1369-1371.

3 Sentenze 3676, 3677 e 3678 del 2007.

4 Sentenze 3672, 3677, 3678 e 3680 del 2007.

tuttavia innegabile che tale presupposto debba normativamente ravvisarsi nell'attività autonomamente organizzata.⁵

E allora la domanda è inevitabile: può l'utilizzo di una segretaria per un avvocato o per un medico determinare una organizzazione autonoma rispetto al titolare dello studio?

In questo senso si sono avute sentenze della Suprema Corte di segno opposto e difficilmente conciliabili tra loro.

Per esempio le Sentenze n. 8265 del 2009 e n. 7609 del 2014 hanno riconosciuto l'autonoma organizzazione in relazione alla presenza di una segretaria part-time. La n. 21563 del 2010, in relazione alla presenza di un apprendista part-time, ha ritenuto accertata di fatto la sussistenza di autonoma organizzazione. Le sentenze nn. 9787 e 9790 del 2014 hanno stabilito che l'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche limitato ad una sola unità, deve ritenersi di per sé integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione. La sentenza n. 19072 del 2014 considera tassabile il contribuente anche in presenza di un solo dipendente. La sentenza n. 18749 del 2014 è relativa alla stabile collaborazione di un dipendente nello studio di un avvocato. La sentenza n. 10754 del 2014 attribuisce rilievo all'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche se per un tempo limitato e pagando un corrispettivo non elevato. La sentenza n. 16855 del 2009 rileva che il ricorso a lavoratori subordinati sia in qualche modo ed in certi ambiti professionali "obbligato" vedendo invece in tale circostanza il presupposto dell'autonoma organizzazione.

Siamo del resto il linea con il tenore letterale di quanto affermato nel 2007, come detto, nel giorno delle 80 sentenze IRAP.

Ma tale orientamento ha avuto, soprattutto in epoca più recente, se non un superamento, almeno uno sviluppo evolutivo.

Ad esempio le sentenze nn. 22019, 22020, 22021, 22022, 22023, 22024 e 22025 del 2013 hanno escluso che l'apporto di un unico dipendente possa di essere sufficiente per ravvisare la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, affermando che "*l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo*" e precisando che "*vi sono ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente*

⁵ Secondo l'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 infatti "*presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*".

(magari part-time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente, ma costituisce semplicemente una comodità per lui (e per i suoi clienti)".

Anche altre recenti pronunce hanno escluso ogni automatismo tra lavoro dipendente in qualsivoglia foggia e autonoma organizzazione. In particolare la n. 10151 del 2012 richiede che l'apporto lavorativo del terzo sia *"rilevante e non occasionale"* mentre la n. 22592 del 2012, pur non escludendo che la presenza anche solo di un dipendente possa costituire indizio di *"stabile organizzazione"*, rimette tuttavia la concreta valutazione al giudice di merito, escludendo quindi un automatismo dipendente-soggezione ad IRAP.

Per quanto riguarda proprio il personale di segreteria secondo la sentenza n. 7153 del 2014 *"non assume valore decisivo la presenza di una segretaria"*; secondo cass. n. 26985 del 2014 l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti).

Quanto al lavoro *part-time*, secondo la sentenza n. 14304 del 2012 *"deve essere confermata la sentenza di merito che ha escluso l'applicabilità dell'IRAP ad un ragioniere che usufruisca di un dipendente part-time per poche ore (10) alla settimana"*. Per la sentenza n. 3755 del 2014 è da escludere che l'esistenza di un dipendente part-time sia in ogni caso idonea a configurare il presupposto impositivo. Ancora, secondo la sentenza n. 27004 del 2014, in relazione a medico convenzionato col servizio sanitario nazionale, l'attività part-time di una dipendente dedita alla ricezione delle telefonate non integra autonoma organizzazione.

Infine, con riferimento ai criteri, rilevano la sentenza n. 10173 del 2014 per cui in presenza di un rapporto di lavoro dipendente è *"necessario, ai fini dell'assoggettabilità del professionista all'IRAP, che dagli atti risultino (ed il giudice di merito ponga a fondamento della propria decisione) evidenze da cui sia possibile dedurre che il dipendente determina un qualche potenziamento della capacità produttiva del professionista"*. Ancora, secondo le massime nn. 27016 e 27017 del 2014, desumere l'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente non è conforme ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale, potendosi semmai giustificare la rilevanza del lavoratore dipendente solo quando la sua attività abbia dato luogo ad un qualche potenziamento dell'attività produttiva.⁶

6 Cfr. conformi nn. 6940, 6945, 8700 del 2014.

2. L'ordinanza interlocutoria

Proprio per questo vasto ventaglio di interpretazioni l'Ordinanza n. 5040 del 13 marzo 2015 della V sezione - Presidente Di Iasi, Estensore La Torre, Pm. Velardi - ha infine sottoposto al Primo Presidente l'opportunità di un rinvio alle Sezioni Unite.

La giurisprudenza richiamata era quella di cui sopra (a cui abbiamo ampiamente attinto tale è la ricchezza della ricerca effettuata dalla Corte).

Paventando il pericolo che si potesse generare una di quelle che vengono definite "*norme elastiche*", con tutte le ricadute in tema di sospetta incostituzionalità, i Giudici richiamano l'attenzione sulla necessità di assicurare all'interpretazione di questa delicata questione un carattere d'uniformità.

La V sezione riconosce che la precedente giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva già cercato di dare una lettura omogenea dei requisiti per cui si possa configurare l'attività autonomamente organizzata. Danno atto, in altri termini, che secondo l'orientamento espresso nell'IRAP day il requisito dell'autonoma organizzazione - il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza d'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

La giurisprudenza successiva, tuttavia, in contrasto aperto con questa impostazione non riconosce questo concetto di autonoma organizzazione elaborato attraverso l'individuazione di criteri univoci ricavabili dalla norma. O perlomeno non si allinea su tali criteri. E' al contrario propensa ad identificare la ricorrenza del presupposto impositivo esclusivamente sulla base di una valutazione di fatto da condursi caso per caso, con l'effetto di rendere più difficile anche la "prevedibilità" dell'assoggettamento alla imposta in questione.

3. La sentenza delle Sezioni Unite

A questo punto arrivare alle conclusioni è piuttosto semplice. Se quelle odierne possono, a loro volta, definirsi conclusioni.

Le Sezioni Unite dimostrano di allinearsi all'orientamento più recente. E per dipanare l'elaborazione giuridica necessario, richiamano espressamente la sentenza 16 febbraio 2007, n. 3676. In essa la Sezione Tributaria aveva rilevato come la Corte costituzionale, con la sentenza

n. 156 del 2001 avesse puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su di un fatto economico diverso dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative.

Tale elemento, ove sussistente, costituiva un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi. Ma ciò non equivaleva ad affermare che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta perché se quello organizzativo costituiva un elemento connaturato alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui.

L'ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di mero fatto, non valeva a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo. E in merito al sopra menzionato contrasto tra dispositivo e inciso contenuto nella motivazione, la Cassazione rileva che in tal modo, la Corte costituzionale *"aveva in definitiva afferrato che l'IRAP può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori autonomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la norma per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo. Vero è che l'interpretazione che di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice chiamato successivamente ad applicarla, ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non può essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione"*.

Secondo la sezione tributaria, *"l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, richiede unicamente la presenza di un'organizzazione autonoma senza fissare alcun limite quantitativo diverso da quello insito nel concetto stesso evocato dalle parole usate che, a loro volta, postulano soltanto l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità"*. Non occorre, quindi, che si tratti di una struttura d'importanza prevalente rispetto al lavoro del titolare o addirittura in grado di generare profitti anche senza di lui, ma è sufficiente che vi sia un insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso.

Secondo le Sezioni Unite, che si allineano all'impostazione di metodo della sentenza del 2007 citata, se fra *"gli elementi suscettibili di contornarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie"*, accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi *"personali"* di cui

egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorano o si combinino con quel che è il *proprium* della specifica (professionalità espressa nella) *"attività diretta allo scambio di beni o di servizi"*, di cui fa discorso l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte.

E' infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di *"valore aggiunto"* o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di *"quel qualcosa in più"*.

Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico.

Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali - *"eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione"* - non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore.

Le Sezioni Unite allora enunciano il seguente principio in diritto: *"con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive"*.

Brevi osservazioni.

La sentenza pare sciogliere certo qualche nodo interpretativo.

In primo luogo non è necessario, pare, che la struttura organizzativa sia "autonoma" in senso letterale. Cioè in grado di funzionare da sola, indipendentemente dalla presenza e dall'apporto del professionista. Questione che, oggettivamente, avrebbe fatto rientrare nell'IRAP ben po-

che attività professionali, per non dire nessuna.

E' però indispensabile il requisito dell'organizzazione, sia con riferimento ai beni impiegati che al lavoro di terzi utilizzato (i due elementi vanno uniformemente considerati e soppesati con gli stessi criteri, si è visto).

E allora sembra di poter escludere quella parte di lavoro professionale personale del professionista (che non richiede organizzazione) dalla base imponibile. L'attività di sindaco, per esempio, per un commercialista, con tali criteri sembra pacificamente esente dal tributo per mancanza del requisito organizzativo. La partecipazione personale a commissioni, organismi, ecc. nei quali il professionista, di qualunque natura sia il proprio lavoro, interviene in modo esclusivamente personale, va tagliata fuori dalla base imponibile.

Più incertezza rimane sul valore soglia del lavoro e dei beni strumentali. Se un lavoratore con mansioni esecutive non fa scattare il tributo perché due dovrebbero configurare l'autonoma organizzazione se sono sempre esecutivi? Qual è l'esatto discrimine tra mansione esecutiva e no?

Questi e altri dubbi a nostro avviso rimangono. E non tarderanno, riteniamo, a produrre nuove sentenze...

La produzione dei documenti nel processo tributario: un breve commento “anche” alla luce della sentenza n. 255/2/16

Commento a Commissione Tributaria Regionale di Potenza, sez. II, sentenza n. 255 del 26 maggio 2016



di Daniele Brancale
Tributarista

Nel processo tributario, il deposito di documenti ad opera delle parti trova il proprio inquadramento giuridico nella disposizione di cui all'art. 32, comma 1, D. Lgs. n. 546/92, per ciò che attiene al primo grado di giudizio, e di cui all'art. 58, comma 2, stesso decreto, per quel che riguarda la fase del gravame.

La prima delle due disposizioni menzionate, afferma che *“Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione, osservato l'art. 24, comma 1”*.

La seconda, che al primo comma si occupa di disciplinare il divieto di nuove prove in appello, sottolinea che, sempre in tale fase di giudizio, *“E' fatta salva la facoltà di produrre nuovi documenti”*.

Orbene, evidenziato quello che rappresenta il dettato normativo circa la produzione di documenti nel rito tributario, cerchiamo ora di capire, insieme, la portata di queste due norme, le quali, il più delle volte, rappresentano l'una l'antecedente logico dell'altra, e, ancora più importante, la loro concreta applicazione da parte dei giudici tributari nella prassi recente.

Tutto questo, anche alla luce della recente sentenza n. 255/2/16, depositata il 26 maggio scorso dalla Commissione tributaria regionale di Potenza, la quale merita indubbia evidenza dal momento che si pone in netta discordanza con quello che, fino ad oggi, rappresenta l'orientamento maggioritario in materia.

Partendo dalla norma relativa al giudizio di prima istanza, non sono pochi i casi in cui, nonostante il dettato legislativo fosse chiaro ed evidente, la controparte del contribuente (sia essa Equitalia, Agenzia delle Entrate, ecc.) provvede al deposito dei documenti oltre il termine stabilito dall'art. 32, arrivando, in alcuni casi, ad esibirli addirittura in sede di udienza.

Un simile comportamento viene giustificato sul presupposto che, a parere di quest'ultima, la prescrizione di cui all'art. 32 già citato non avrebbe, in realtà, carattere perentorio bensì ordinario, tenendo conto che il legislatore, nel prosieguo della norma, piuttosto che con l'aggiunta di un comma successivo, non si è minimamente preoccupato di prevedere una certa qual sanzione di nullità nel caso di inosservanza al limite temporale.

Su tale punto, ad ogni modo, non ci sarebbe da soffermarsi molto se si considera che la Corte di Cassazione, ormai in più occasioni, ha avuto modo di chiarire come la produzione documentale effettuata oltre i termini previsti dalla normativa processual tributaria, non può che considerarsi nulla, o, se vogliamo usare un linguaggio più giuridico, *“tamquam non esset”*.

Già in tempi non sospetti, infatti, i Giudici di Piazza Cavour hanno affermato come *“In tema di contenzioso tributario, il termine previsto dall’art. 32 del D. Lgs. 31 dicembre, n. 546, per il deposito di memorie e documenti (applicabile anche al giudizio di appello in virtù dell’art. 58, secondo comma, D. Lgs. cit.) deve ritenersi perentorio, pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti, e tra queste ed il Giudice..ne consegue che la mancata osservazione del detto termine determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, la circostanza che la controparte si sia costituita in giudizio senza nulla eccepire al riguardo.”*¹

Con riferimento a ciò, non bisogna dimenticare inoltre che l’art. 32 entra in gioco anche ogni qual volta l’amministrazione finanziaria piuttosto che un diverso ente impositore decidano di costituirsi in giudizio al di là del termine previsto dall’art. 23 del già citato D. Lgs. n. 546/92.

Tale disposizione, rubricata appunto *“Costituzione in giudizio della parte resistente”*, prevede che *“ L’ente impositore, l’agente della riscossione ed i soggetti iscritti all’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale”*.

Sul punto, credo sia del tutto superfluo ricordare che il termine di cui sopra, a differenza di quello oggetto della nostra analisi, è un termine ordinatorio e non perentorio, con la conseguenza che, nel processo tributario, la costituzione in giudizio della parte resistente potrebbe in teoria avvenire finanche in sede di udienza.

Altro problema, però, è capire le preclusioni cui va incontro la parte non costituita nei termini di cui all’art. 23 predetto, in relazione a ciò che attiene l’esercizio dei poteri e delle facoltà processuali.

Se è vero infatti che nessuno vieta all’amministrazione, come a qualsiasi altro ente impositore, di costituirsi oltre il termine dei sessanta giorni dalla data di ricezione del ricorso, altrettanto vero è che una simile scelta incontra, inevitabilmente, dei limiti ben definiti in termini di esercizio delle facoltà processuali, fra cui, appunto, quella di poter depositare documenti.

Proprio a tal proposito, l’egregio Prof. Russo, nel suo Manuale di diritto tributario, così scrive-

1 Cass. Sez. V, n. 1771 del 30.01.2004.

va: *“..Si deve ribadire il principio per cui chi si costituisce tardivamente non può che entrare nel processo nello stato e grado in cui si trova e, poiché è certo che nel processo tributario, come in ogni processo ben disciplinato, i poteri processuali devono essere esercitati, nello stesso interesse del corretto sviluppo del contraddittorio fra le parti su basi di parità, entro termini ben stabiliti a pena di preclusione, la costituzione tardiva comporta il rischio di non potere più esercitare alcuni poteri processuali...Si pensi ad esempio al termine per il deposito dei documenti o per la chiamata in giudizio di un terzo ovvero, ancora, al termine per la proposizione di eccezioni riservate alla parte. Tutti questi poteri sono soggetti a termini di decadenza, cosicché la parte che si sia costituita successivamente al decorso degli stessi non potrà più esercitarli. Al limite, quindi, la parte resistente che si costituisca immediatamente prima dell’udienza potrà solo partecipare alla discussione limitandosi a constatare genericamente le affermazioni del ricorrente”.*

Del resto, la stessa Corte di Cassazione – Sez. Trib. – in concomitanza della sentenza n. 3467 del 24.01.2008, per quanto abbia espressamente escluso la nullità dell’atto difensivo in caso di costituzione tardiva della parte resistente, tuttavia, non ha escluso la possibilità di come l’inosservanza del termine di cui all’art. 23 da parte dell’Amministrazione finanziaria (ovviamente da intendersi esteso a tutti i potenziali resistenti) comporti inevitabilmente la decadenza dalla possibilità di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse.²

Quanto appena esposto serve a farci capire come, in realtà, il termine di cui all’art. 32, rappresenta un momento estremamente cruciale nelle dinamiche del processo tributario, considerando che, oltre al fatto di segnare il limite al di là del quale i documenti non possono ritenersi ammissibili, costituisce, per la parte resistente, un crocevia fondamentale da tenere bene a mente nella scelta del momento entro cui costituirsi in giudizio.

Orbene, tornando al tema principale della nostra analisi, possiamo, a questo punto, spostare l’attenzione sulla norma che si occupa di regolare il deposito di documenti nella fase successiva al primo grado del giudizio, vale a dire nella fase di appello.

Come già illustrato in precedenza, l’art. 58 del D. Lgs. n. 546/92, al secondo comma, prevede la facoltà per le parti di produrre nuovi documenti nel giudizio di seconde cure.

A tal proposito, si ritiene importante precisare, però, che la norma in esame rappresenta il periodo successivo della disposizione che disciplina la produzione di nuove prove in appello, laddove al primo comma, appunto, dell’art. 58 citato, il legislatore ha previsto che *“Il giudice d’appello non può disporre nuove prove salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute produrre per cause ad essa non imputabili”.*

In effetti, un’analisi approfondita della disposizione di cui al secondo comma dell’art. 58, non

2 In tal senso Corte di Cassazione, sentenza n. 21212/2004; n. 5645/2006, n. 6380/2006; n. 22010/2006.

può prescindere dal tenere in considerazione quanto statuito al comma precedente; ciò, in funzione del fatto che gli effetti di quest'ultimo inevitabilmente si ripercuotono sulla corretta interpretazione del comma successivo.

Volendo sintetizzare, i problemi relativi all'applicazione della norma che disciplina il deposito di documenti nella fase d'appello del rito tributario, sono essenzialmente due:

1. Che cosa voleva intendere il legislatore del '92 per "nuovi documenti"?
2. In che misura, in un processo come quello tributario, che sappiamo tutti essere un processo prettamente "documentale", la facoltà riconosciuta alla parte di produrre documenti in appello non collide con la disposizione precedente che invece vieta, sempre a quest'ultima, di produrre nuove prove?

La risposta ai nostri interrogativi, a parere di chi scrive, ci viene data dallo stesso legislatore, ed è assolutamente estraibile da un'accurata nonché attenta analisi dell'art. 58 nel suo complesso.

Quando, infatti, leggiamo che "*...Il Giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini del giudizio o che la parte dimostri di non averle potute produrre per causa ad essa non imputabile*", è del tutto agevole rendersi conto della circostanza per cui, il legislatore, null'altro volesse affermare se non che la prova non prodotta in primo grado - nel processo tributario le prove sono rappresentate esclusivamente da documenti - non è producibile nel grado successivo, a meno che la parte dimostri di non averla potuta produrre per causa ad essa non imputabile.

Ora, considerato che nel processo tributario le prove sono rappresentate solo ed esclusivamente da documenti, è giocoforza concludere nel senso che, per il legislatore, anche il documento non esibito in primo grado non può che ritenersi nullo qualora esibito nel giudizio successivo, salvo che, appunto, la parte dimostri di non aver potuto produrre quel particolare documento perché non ancora nella sua disponibilità - in questo caso, assumerebbe rilievo l'elemento della novità - o per qualsiasi causa non attribuibile alla propria responsabilità.

Ragionare diversamente, del resto, equivarrebbe a consentire, alla parte interessata - intendendo per tale anche il contribuente - di aggirare, ogniqualvolta ve ne fosse bisogno, il divieto posto dal primo comma dell'art. 58, strumentalizzando, a proprio favore, il dettato normativo del comma successivo.

Tradotto in parole povere, l'amministrazione finanziaria, o qualsiasi altro ente impositore, potrebbe addirittura decidere, in maniera arbitraria, di vincere o perdere il primo grado a seconda della convenienza, o, ancora peggio, di perdere in primo grado con la consapevolezza,

già a priori, di vincere in appello, magari finendo per irridere lo stesso contribuente per la gioia effimera di una vittoria di pirro.

Dal quadro che precede, emerge quindi in maniera chiara e definitiva come l'intento del legislatore, nel predisporre il comma 2 dell'art. 58, non era sicuramente quello di consentire alla controparte del contribuente di poter manipolare il processo a proprio piacimento, rinvenendo, al contrario, lo stesso nella volontà di concedere ad entrambe le parti la possibilità di esibire, in fase di gravame, quei documenti, rectius quelle prove, di cui le stesse non erano in possesso, o, che pur avendole, non avevano potuto produrle nel giudizio precedente per circostanze estranee alla propria responsabilità.

Per concludere il nostro approfondimento, è doveroso segnalare, infine, che solo pochi giorni fa la Commissione tributaria regionale di Potenza, con la sentenza n. 255/2/16, ha affrontato in maniera a dir poco "eccellente" il dilemma relativo all'esatta interpretazione dell'art. 58, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92.

La vicenda giunta al vaglio del giudice d'appello lucano, riguardava l'impugnazione di un avviso di accertamento notificato ad un professionista esercente l'attività di geometra, mediante il quale gli si contestava un maggior reddito professionale con conseguente richiesta di maggiori imposte non versate.

Il contribuente, nel sollevare ricorso, eccepiva, fra gli altri motivi, la nullità dell'atto per violazione dell'art. 42 del D.p.r. n. 600/73, non avendo, l'ufficio, allegato all'atto impositivo il provvedimento dal quale potesse evincersi che il soggetto firmatario dell'atto fosse stato effettivamente delegato dal proprio superiore alla sottoscrizione, in ossequio a quanto previsto dalla legge.

L'agenzia delle entrate, a fronte della contestazione, esibiva il provvedimento, la cui esistenza era oggetto di doglianza, solo in occasione dell'udienza di discussione.

Alla luce di un tale comportamento, la Commissione provinciale di Potenza accoglieva il ricorso sul presupposto della tardività dell'esibizione della delega, condannando oltretutto l'amministrazione finanziaria alla refusione delle spese di lite liquidate in € 1.500.

Avverso tale decisione ricorreva in appello l'ufficio, il quale, in maniera del tutto ambigua, provvedeva al deposito della delega non ammessa in primo grado, avendo cura di precisare come: *"..A siffatta produzione documentale non osta alcuna preclusione processuale, atteso il disposto dell'art. 58 del D. Lgs. n. 546/92, ai sensi del quale per la produzione delle prove documentali non opera il principio della novità"*.

Una tale tesi, però, non ha convinto i Giudici del gravame lucani, i quali, nel rigettare l'appello, hanno sdoganato un importante principio di diritto - in netta controtendenza con l'orien-

tamento maggioritario - secondo cui: *“Il secondo comma del citato articolo 58 non è volto a sanare comportamenti omissivi delle parti ma solo a garantire la correttezza del procedimento cosicché non è possibile ammettere il deposito di documenti, tra l’altro come nel caso tardivamente depositati in primo grado, in quanto gli stessi non possiedono il requisito della novità ed erano nella disponibilità della parte, trattandosi di delega di firma, già prima della notifica dell’atto accertativo...Ragionare diversamente e riconoscere comunque l’ammissibilità in grado di appello di qualsivoglia documento, non esibito ovvero tardivamente esibito in primo grado, significherebbe attuare una incomprensibile compressione del diritto di difesa nel momento in cui quel documento avrebbe consentito la proposizione di motivi aggiunti nel procedimento di primo grado. Il contribuente verrebbe privato di un grado di giudizio non essendo possibile in appello, dalla parte resistente, introdurre motivi nuovi rispetto a quelli proposti con il ricorso introduttivo del giudizio”.*

A parere della Corte lucana, quindi, la previsione dell’art. 58, comma 2, D. Lgs. n. 546/92, deve ritenersi applicabile esclusivamente a quei documenti di cui la parte non era in possesso in primo grado, o, comunque, a quei documenti che non integrano, in alcun modo, un elemento di prova nuovo rispetto a quelli già forniti, ma che, al contrario, rappresentano una mera integrazione di tutte le prove già offerte nella prima fase del giudizio.

L’auspicio di chi scrive è che il principio delibato nella sentenza in esame riesca, in qualche modo, a trovare conferma anche nelle future pronunce che, d’ora in avanti, si occuperanno della spinosa questione relativa alla produzione di documenti (già disponibili in primo grado) nella fase di appello del giudizio tributario.

Ma l’auspicio ancora più grande, è quello di assistere ad un vero e proprio intervento di riforma del comma 2 dell’art. 58, affinché il legislatore, al fine di eliminare qualsiasi dubbio in merito alla corretta applicazione di questa norma, individui, una volta per tutte, con terminologia precisa e risolutiva, cosa debba intendersi per **“nuovo”** documento!

Corte di cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROVELLI Luigi Antonio - Primo Presidente f.f. -

Dott. CICALA Mario - Presidente Sezione -

Dott. AMOROSO Giovanni - Presidente Sezione -

Dott. RAGONESI Vittorio - Consigliere -

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere -

Dott. CHIARINI Maria Margherita - Consigliere -

Dott. AMENDOLA Adelaide - Consigliere -

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 11766/2010 proposto da:

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

- ricorrente -

contro

C.N., elettivamente domiciliato in;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 84/2000 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI, depositata il 10/03/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/10/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO GRECO;

uditi gli avvocati Maria Pia CAMASSA dell'Avvocatura Generale dello Stato e C.N.;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un motivo, illustrato con successiva me-

moria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, rigettandone l'appello, ha riconosciuto a (...), avvocato, il diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 2000 al 2004. Il giudice d'appello, rilevato che nello svolgimento dell'attività professionale il contribuente si avvaleva "solo di un lavoratore dipendente con mansioni di segretario e di beni strumentali minimi", ha ritenuto che "la presenza minimale di strumenti e di collaborazione non costituiva autonoma organizzazione" ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 446. N. (...) resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria. Con l'unico motivo, denunciando "violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, e 3, lettera c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 447", l'amministrazione ricorrente critica la sentenza impugnata perché, pur avendo riconosciuto la presenza di un dipendente e di beni strumentali ha escluso il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP, laddove, secondo le disposizioni in rubrica, tale requisito ricorrerebbe allorché il contribuente sia, sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e si avvalga del Lavoro anche di un solo dipendente". Il contribuente resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria. Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sezione tributaria (ord. 5040/15), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. - Con l'ordinanza del gennaio 2015 la sezione tributaria ha ravvisato nella giurisprudenza della Corte di cassazione, con riguardo al presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, fissato dall'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e segnatamente al concetto di "autonoma organizzazione", un contrasto fra un orientamento più radicato - di cui costituisce espressione Cass. n. 3676 del 2007 - secondo cui la presenza anche di un solo dipendente, anche se part time ovvero addetto a mansioni generiche, determinerebbe di per sé l'assoggettamento all'imposta, ed un orientamento più recente, secondo cui sarebbe invece necessario accertare in punto di fatto l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l'attività produttiva al fine di verificare la ricorrenza del presupposto stesso. Osserva il Collegio che la sentenza n. 3676 del 2007, menzionata come significativa dell'indirizzo più risalente, e decisamente maggioritario, rappresenta, con alcune pronunce coeve, il punto di approdo di una prima fase dell'elaborazione giurisprudenziale di questa Corte sull'IRAP, incentrata sul presupposto dell'imposta, regolato dagli artt. 2 e 1 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo del tributo, mentre la seconda fase è stata piuttosto caratterizzata dalla definizione dei contorni della platea dei soggetti passivi. 2. - Con la sentenza 16 febbraio 2007, n. 3676, dunque, la sezione tributaria aveva in primo luogo posto in luce che il d.lgs. n. 446 del 1997 aveva stabilito all'art. 2 che il presupposto del tributo è costituito dall'esercizio di un'attività "autonomamente organizzata" (così dopo la novella recata dal d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137) diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi, ribadendo al successivo art. 3 che i soggetti passivi dell'IRAP sono quelli che svolgono una delle attività di cui all'art. 2 e, "pertanto", anche le persone fisiche e le società semplici (od equiparate) che esercitano un'arte o una professione ai sensi dell' art. 49, comma 1 (nella vecchia numerazione) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che, come chiarito dalla lettera a) del comma 2 all'epoca vigente, ricomprendeva nella categoria tutti coloro che, per professione abituale, svolgevano un'attività di lavoro autonomo non classificabile come impresa o come collaborazione coordinata o continuativa e, cioè, come prestazione di servizi senza impiego di organizzazione propria. Aveva quindi rilevato come la Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001 avesse puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su di un fatto economico diverso dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative, che ove sussistente, costituiva un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi: ciò non voleva certamente dire che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta perché se quello organizzativo costituiva un elemento connaturato alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui. Ma la ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di mero fatto, non valeva a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo, in tal modo, la Corte costituzionale "aveva in definitiva afferrato che l'IRAP può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori auto-

nomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la norma per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo. Vero è che l'interpretazione che di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice chiamato successivamente ad applicarla, ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non può essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione". Secondo la sezione tributaria, "l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, richiede unicamente la presenza di un'organizzazione autonoma senza fissare alcun limite quantitativo diverso da quello insito nel concetto stesso evocato dalle parole usate che, a loro volta, postulano soltanto l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità. Non occorre, quindi, che si tratti di una struttura d'importanza prevalente rispetto al lavoro del titolare o addirittura in grado di generare profitti anche senza di lui, ma è sufficiente che vi sia un insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso, la maggiore o minore consistenza di tale insieme non è dunque importante purché, ben s'intende, si tratti di fattori che non siano tutto sommato trascurabili, bensì capaci di fornire un effettivo "qualcosa in più" al lavoratore autonomo. L'indagine sull'esistenza di tale qualcosa in più costituisce senza dubbio un accertamento di fatto che il giudice di merito dovrà compiere caso per caso sulla base di una valutazione di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica perché l'assenza di una struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di totale mancanza di qualsiasi supporto. Tra neppure in quello di particolare rilevanza o, peggio, di prevalenza dei beni e/o del lavoro altrui su quello del titolare. Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta, infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, ovvero sia di un *quid pluris* che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività. Non varrebbe in contrario replicare che così ragionando si giunge a fare dei professionisti una categoria indefettibilmente assoggettata all'IRAP perché, nell'attuale realtà, è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti. È infatti proprio per questo che il d.lgs n. 446 del 1997 ha inserito gli autonomi fra i soggetti passivi dell'imposta, in quanto anch'essi si avvalgono normalmente di quella struttura organizzativa che costituisce il presupposto dell'imposta. Ed è sempre per lo stesso motivo che ... il d.lgs n. 446 del 1997 ha, fra l'altro, abrogato l'ICIAP, essendo l'IRAP destinata normalmente a colpire coloro che in precedenza pagavano l'ICIAP che, a sua volta, gravava sui professionisti indipendentemente dalla consistenza della organizzazione da essi predisposta". "In considerazione di quanto sopra, va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "A norma del combinato disposto del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lettera c), l'esercizio delle attività di lavoro autonoma di cui all'art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31/12/2003), ovvero all'art. 53, comma 1, (nella versione vigente dal 1/1/2004), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se, congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate". 3. - Queste Sezioni unite, con riguardo al requisito dell'autonoma organizzazione nel presupposto dell'IRAP, condividono i principi e, più complessivamente, l'impianto ricostruttivo fornito allora con la sentenza capofila dell'orientamento maturato nel 2007 nella sezione tributaria, della quale si è dato conto sopra, e tuttavia ritengono che essi meritino, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro. Se fra "gli elementi suscettibili di contornarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività,

perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica (professionalità espressa nella) "attività diretta allo scambio di beni o di servizi", di cui fa discorso l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. E' infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di "valore aggiunto" o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di "quel qualcosa in più". Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico. Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali - "eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" - non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore. Va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive". Il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere rigettato. Le spese del giudizio vanno compensate fra le parti, in considerazione del carattere controverso della questione in sede di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Dichiara compensate fra le parti le spese del giudizio.

Commissione Tributaria Regionale di Potenza, sez. II, sentenza n. 255 del 18 aprile 2016 (depositata il 26 maggio 2016)

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI POTENZA
SECONDA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

GENOVESE FELICIA ANGELICA - Presidente

MORLINO ALDO – Relatore

NOLA CATIA - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 171/2015

depositato il 08/05/2015

- avverso la sentenza n. 122/2015 sez.2 emessa dalla

Commissione Tributaria Provinciale di POTENZA

contro:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIR. PROV. UFF. CONTROLLI POTENZA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO – IRPEF ALTRO 2008

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – FATTO

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Potenza, faceva notificare al contribuente avviso di accertamento con il quale, per l'anno 2008, accertati maggiori compensi, elevava il reddito professionale conseguentemente richiedendo il pagamento di maggiori imposte per complessivi €4.412,00 oltre sanzioni ed interessi.

Avverso tale atto proponeva ricorso il contribuente, esercente attività libero professionale di geometra in ---, eccependo nullità essendo l'atto non sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio e non essendo la delega, eventualmente conferita, allegata, in tal modo non ponendo in condizione il contribuente di verificare la sussistenza dei requisiti; infondatezza per illegittimità del metodo accertativo utilizzato determinando redditi superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore che non tengono conto delle prestazioni gratuite effettuate in favore di familiari ovvero colleghi ovvero, ancora delle

prestazioni per le quali non si era percepito compenso; illegittima applicazione dell'IRAP non sussistendone i presupposti; nullità per illegittime applicazioni delle sanzioni per carenza motivazione.

Chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento.

La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sez.II, in data 22.01/06.02.2016 accoglieva il ricorso sul presupposto della tardività dell'esibizione della delega. Condannava l'Amministrazione alla rifusione delle spese di giudizio.

Avverso tale decisione proponeva appello l'ufficio rilevando che a norma dell'art.58 D.Lgs 546/92 non osta alcuna preclusione alla produzione dei documenti non operando il principio della novità; nel prosieguo dell'atto ribadiva la legittimità del proprio operato accertativo anche sotto il profilo IRAP dichiarato dallo stesso contribuente.

Chiede la conferma dell'avviso di accertamento.

In data 02/07/2015 si costituiva in giudizio il contribuente mediante deposito di controdeduzioni con le quali confutando i motivi dell'impugnazione insiste per la conferma della decisione di primo grado e richiede la trattazione in pubblica udienza.

All'odierna udienza, constatata la regolarità delle notifiche degli avvisi di trattazione, udite le conclusioni delle parti presenti come da separato verbale, la causa veniva introitata per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE – DIRITTO

L'appello è infondato e non meritevole di accoglimento.

Nella presente controversia non si tratta di verificare la sussistenza dei poteri di firma ma di mancato/tardivo assolvimento dell'onere della prova da parte dell'A.F. a fronte di specifico motivo esposto nel ricorso introduttivo. Infatti, se pure il contribuente aveva eccepito, con il ricorso introduttivo, la mancanza di sottoscrizione dell'atto accertativo da parte del Direttore così "imponendo" all'ufficio di dimostrare che la sottoscrizione era valida in quanto operata da funzionario appositamente delegato quest'ultimo vi aveva provveduto solo in sede contenziosa.

Sul punto lo stesso ufficio riconosce che pur non esistendo alcuna norma che stabilisca che la delega vada allegata all'atto accertativo essa vada esibita allorquando, come nel caso, se ne contesti l'esistenza, rectius la legittimità. Infatti, onde evitare violazione del diritto di difesa e in base ai principi di realtà e correttezza processuale il contribuente deve essere messo nella condizione di poter verificare la legittimità della delega di firma, ovvero se esistevano i presupposti per il conferimento della delega stessa, proponendo sul punto anche motivi specifici.

Sostiene l'appellante che l'esibizione operata in sede d'udienza soddisfi pienamente all'onere probatorio e sia consentita, non operando il principio di novità, dagli artt. 32 (relativamente al primo grado) e 58 (relativamente al grado di appello) D.Lgs 946/92. Una tale affermazione è da ritenersi fondata sempre che siano rispettati i termini negli stessi articoli indicati.

Si ricorda però che l'articolo 32 D.Lgs n 546/92, (deposito documenti e memorie) al primo comma stabilisce, espressamente "i documenti possono essere prodotti fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24 comma 1 e l'art. 58 comma due stabilisce "E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti".

Non è chi non veda come nell'art. 32 venga stabilito un termine da considerarsi perentorio, come stabilito dalla giurisprudenza. In merito la Cassazione sezione V, n. 1771 del 30/01/2004, ha stabilito che "in tema di contenzioso tributario il termine previsto dall'articolo 32 del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 per il deposito di memorie e documenti (applicabile anche al giudizio di appello in virtù dell'Art 58 secondo comma D.Lgs cit.) deve ritenersi perentorio, pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio fra le parti, e tra queste ed il giudice. Ne consegue che la mancata osservanza del detto termine determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, la circostanza che la controparte si sia costituita in giudizio senza nulla eccepire riguardo.

Ne consegue che rispetto alla esibizione effettuata in sede di udienza di primo grado, stante il mancato rispetto del termine l'atto doveva ritenersi come fatto del primo giudice inutilizzabile e conseguentemente tamquam non esset. Infatti, la delega alla sottoscrizione degli atti dovrebbe essere

depositata in primo grado, ed almeno 20 giorni prima dell'udienza di trattazione, in modo da evitare che il contribuente devolva il motivo in appello, in virtù del dovere di correttezza tra le parti imposto dall'articolo 10 della L. 212/2000.

Nel secondo caso (art. 58) il documento per essere ammissibile avrebbe dovuto possedere il requisito sostanziale della "novità". Infatti il secondo comma del citato articolo 58 non è volto a sanare comportamenti omissivi delle parti ma solo a garantire la correttezza del procedimento così che non è possibile ammettere il deposito di documenti, tra l'altro cui nel caso tardivamente depositati in primo grado, in quanto gli stessi non possiedono il requisito della novità ed erano nella disponibilità della parte, trattandosi di delega di firma, della parte già prima della notifica dell'atto accertativo. Ragionare diversamente e riconoscere comunque l'ammissibilità in grado di appello di qualsivoglia documento non esibito, ovvero tardivamente esibito in primo grado, significherebbe attuare un'incomprensibile compressione del diritto di difesa (art. 24 Costituzione) nel momento in cui quel documento avrebbe consentito la proposizione di motivi aggiunti nel procedimento di primo grado. Il contribuente verrebbe privato di un grado di giudizio non essendo possibile in appello, dalla parte resistente, introdurre motivi nuovi rispetto a quelli proposti con il ricorso introduttivo. Nel caso si tratterebbe di chiedere/contestare la sussistenza di requisiti formali e sostanziali dell'atto di delega che in mancanza della stessa in primo grado non si erano potuti proporre se non genericamente.

Il primo giudice, dunque, correttamente, con decisione che va confermata, ha annullato l'avviso di accertamento per mancato deposito della delega.

La particolarità della questione, il comportamento processuale delle parti, in deroga al principio di soccombenza consentono la compensazione delle spese

PQM

Rigetta l'appello proposto dall'ufficio. Spese compensate

Potenza 18 aprile 2016

