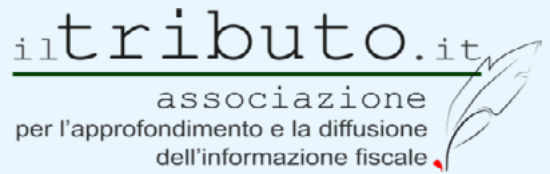


- › Acqua azzurra, acqua “cara”...
- › Imu e pertinenze: Il garage è pertinenza solo se contiguo all’abitazione
- › Il contraddittorio nel processo tributario: discriminante italiana rispetto all’Europa; aggiornamento dei principi e dei contrasti giurisprudenziali italiani
- › Dai *Panama Papers* ai *Paradise Papers*, dal *Double Irish* al *Single Malt*: fatta la legge, trovato l’inganno!
- › La prescrizione dei crediti erariali
- › La messa in liquidazione della società non è necessaria per il trasferimento intracomunitario della sede legale
- › Ancora sentenze di merito favorevoli all’obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo

#36.2017

Approfondimento online - Anno 3



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. 055.572521
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

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

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



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

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

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

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

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



Acqua azzurra, acqua “cara”...

....02

di Luca Mariotti

Approfondimento

Imu e pertinenze: Il garage è pertinenza solo se contiguo all’abitazione

....05

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Il contraddittorio nel processo tributario: discriminante italiana rispetto all’Europa;
aggiornamento dei principi e dei contrasti giurisprudenziali italiani

....13

di Raffaele Di Ruberto

Dai *Panama Papers* ai *Paradise Papers*, dal *Double Irish* al *Single Malt*:
fatta la legge, trovato l’inganno!

....20

di Paolo Soro

La prescrizione dei crediti erariali

....26

di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Commento

Corte di Giustizia UE

La messa in liquidazione della società non è necessaria per il trasferimento intracomunitario della sede legale 35

(Corte di Giustizia UE, sentenza *Polbud*, causa C-106/16 del 25 ottobre 2017)

commento di Silvia Lomi


Commissione Tributaria Provinciale

Ancora sentenze di merito favorevoli all'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo 39

(CTP Roma, sentenza n. 23640 del 7 novembre 2017)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Giustizia UE, sentenza *Polbud*, causa C-106/16 del 25 ottobre 2017 44

 CTP Roma, sentenza n. 23640 del 7 novembre 2017 52

GBsoftware S.p.A. presenta

INTEGRATO

Il software completo per gli studi commerciali con una **reale integrazione contabile-fiscale**

- ✓ Contabilità
- ✓ Dichiarazioni
- ✓ Antiriciclaggio
- ✓ Bilancio Europeo
- ✓ Comunicazioni
- ✓ Paghe



Prova **gratuitamente** per 15 giorni INTEGRATO GB
Scaricalo - www.softwareintegrato.it

€ **96** ^{a soli} _{,00} ^{al mese}



GB SOFTWARE
L'evoluzione semplice

Info: 06 97626328

RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA' , SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA':	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali €415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali €560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale €500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €305,00	Senza incarichi sindacali €470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali €635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale €1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €520,00	Senza incarichi sindacali €730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali €985,00

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



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

Il Punto

Acqua azzurra, acqua “cara”...

di Luca Mariotti



L'articolo 5, comma 3, del decreto legge 261/90 ha da tempo previsto testualmente che *“Per le cessioni e le importazioni di acque minerali e di birra l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto e' stabilita nella misura del 19 per cento”*. Cioè quando si tratta di applicare l'IVA all'acqua in genere si fa riferimento alla tabella A parte III del Dpr 633/72 (al punto 81), applicando l'aliquota del 10 per cento. Quando si passa ad un tipo di acqua che ha caratteristiche di particolare e riconosciuto pregio - tanto da comparire nella predetta regola accanto alle birre - l'aliquota torna ad essere quella ordinaria (oggi 22%).

La normativa iva è scritta per eccezioni: tutto ciò che non è compreso nella tabella A ai fini della riduzione IVA va ad aliquota ordinaria. In questo caso si opera per doppia eccezione: la regola di riduzione esiste nella tabella A, ma la norma del '90 ha tratto fuori da essa le acque minerali.

La conclusione letterale è di una disarmante semplicità: tutta l'acqua che non è acqua minerale va ceduta al 10%. Quella minerale al 22%.

Ma ecco che in questo panorama di assoluta chiarezza interviene un istituto tributario al cui cospetto anche il cilicio degli anacoreti romani diventa divertente come un *rave party*: l'interpello. Ovvero quella procedura che se la conosci la eviti, anche dopo le recenti riforme del D.Lgs. 156/2015.

Un contribuente scrupoloso che commercia acqua di sorgente non minerale imbottigliata nei “bocconi” chiede una pronuncia della competente direzione regionale. Questa trasmette il quesito a Roma, alla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate e il miracolo si compie. L'acqua non minerale diventa minerale.... E meno male che non si è parlato di rapporti tra acqua e vino, altrimenti i riferimenti biblici sarebbero stati veramente testuali....

Parliamo della risoluzione N. 11/E del 17 gennaio 2014 che, dopo una disquisizione su temi del tutto inconferenti rispetto alla lettera della norma, alla fine arriva a dire che l'unica acqua che resta al 10% di IVA è quella distribuita dalla rete idrica. Ciò, come detto, in un contesto nel quale l'unica distinzione posta dalla Legge è quella tra acqua minerale e non minerale. D'altronde, come diceva Herbert Samuel, il compito della burocrazia è trovare una difficoltà per ogni soluzione.

L'agenzia delle Entrate, per la verità, coglie a contrario, nella predetta risoluzione, uno spunto dell'interpellante che, in modo corretto e sistematico, cita la riduzione dell'aliquota per l'energia elettrica distribuita attraverso la rete, concludendo che analoga limitazione non c'è per l'acqua. Quindi la distinzione non può porsi tra acqua del rubinetto e altri tipi, ma solo tra acqua minerale e non. In termini diametralmente opposti l'agenzia che, valorizzando tale corretta impostazione, conclude invece che essa non rileva proprio perché non c'è una previsione specifica, oltre che per la diversa materia di cui si parla.

La conclusione però è contraria a tale impostazione giacché, andando a cercare una regola pratica che escluda le diverse tipologie di acqua dall'assimilazione (del tutto astratta come detto) all'acqua minerale, la conclusione arriva a decidere che con il termine "acqua" (ad aliquota 10%) si debba intendere solo il servizio di erogazione mediante l'allacciamento alle condotte della rete idrica comunale. Il che evidentemente cozza contro la lettera della Legge. Si ragiona quindi nel solco delle modalità di distribuzione più che su quello della qualità dell'acqua, arrivando ad attribuire all'acqua da bere non minerale (ma non di rubinetto) un'aliquota iva superiore a quella degli sciroppi non aromatizzati o del tè o dello yogurt che scontano iva 10%. Il che è un po' difficile da capire anche sul piano logico-sistematico.

Ma non finisce qui. Gli uffici locali dell'Agenzia hanno cominciato a indirizzare accertamenti a molte aziende del settore. E lo hanno fatto in modo retroattivo, avvalendosi di quanto previsto dalla prassi del 2014. Con qualche dubbio in riferimento al principio di tutela del legittimo affidamento e della chiarezza e precisione delle norme garantita da molte sentenze della Corte di Giustizia (e ricordiamo che siamo in ambito IVA – tributo amministrato - e quindi tali criteri pesano).

Le prime pronunce delle Commissioni Tributarie sono tutte favorevoli al contribuente. Si ha notizia almeno di due pronunce della CTP di Modena e una della Ctp di Bologna (sentenza 1232/09/16), secondo le quali la cessione dell'acqua di sorgente sconta sempre l'aliquota ridotta.

Secondo la Commissione di Modena, nella sentenza più recente, l'art. 2 del D.Lgs. 31/2001 - attuativo della Direttiva 98/83/CE, relativa alla qualità delle acque destinate al consumo umano - intende per acque destinate al consumo umano *"le acque trattate o non trattate, destinate ad uso potabile, per la preparazione di cibi e bevande, o per altri usi domestici, a prescindere dalla loro origine, siano esse fornite tramite una rete di distribuzione, mediante cisterne, in bottiglie o in contenitori"* La CTP di Modena definisce quindi l'acqua dei bocconi come acqua di sorgente destinate al consumo umano, distinguendola dall'acqua minerale e applicando l'aliquota agevolata del 10% prevista dal n. 81 della tabella A parte III del DPR 633/72.

Nel frattempo gli operatori del settore si stanno adeguando alla prassi pur non condividendola. Per evitare di essere destinatari in futuro di accertamenti, con relative sanzioni e difficoltà di rivalsa nei confronti dei loro clienti. Con un impatto minore sull'attività di chi lavora esclusivamente per aziende o uffici in genere (soggetti iva che detraggono quella pagata a monte) e riflessi invece molto più marcati su coloro che forniscono acqua di sorgente ai privati, con un aumento del prezzo finale del 12%. Acqua che diventa quindi improvvisamente più cara per l'acquirente di una percentuale importante.

Ma nelle vicende italiane ai limiti del grottesco la fine non arriva subito, con un provvedimento correttivo della risoluzione precedente come sarebbe opportuno. La questione è giunta invece in Parlamento. Gli On. Ginefra e Pelillo il 13 ottobre scorso hanno presentato un'interrogazione a risposta scritta, relativamente alla questione. Si attendono sviluppi. Certo che sarebbe auspicabile non vedere il solito rituale con il MEF che chiama a rispondere l'Agenzia delle Entrate che, per non perdere la faccia, insiste nelle proprie posizioni. Forse è sufficiente un intervento diretto del Ministro, semplicemente a ribadire ciò che viene insegnato a scuola, ovvero che *"Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse"*.

Atto Camera
Interrogazione a risposta in commissione 5-12454

presentato da GINEFRA Dario

testo di Venerdì 13 ottobre 2017, seduta n. 870

GINEFRA e PELILLO. — Al Ministro dell'economia e delle finanze. — Per sapere – premesso che:

negli ultimi mesi l'agenzia delle entrate ha emesso numerosi accertamenti con cui ha rettificato l'aliquota iva applicata per la cessione di acqua di sorgente;

ricependo la direttiva comunitaria 2009/54/Ce, anche in Italia è stata regolamentata (con il decreto legislativo n. 176 del 2011) la distinzione tra le acque minerali e le acque di sorgente;

sotto il profilo fiscale, la tabella A parte III del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (al punto 81) elenca tra i beni soggetti ad aliquota iva ridotta del 10 per cento l'acqua e l'acqua minerale, rientranti nel codice di nomenclatura combinata;

a modificare il trattamento iva dell'acqua minerale è stato poi l'articolo 5, comma 3 del decreto-legge n. 261 del 1990, che l'ha assoggettata all'aliquota ordinaria, allora del 19 per cento (ora è al 22 per cento);

emerge quindi che per l'«acqua» si applica l'aliquota al 10 per cento mentre per «l'acqua minerale» quella ordinaria;

l'agenzia delle entrate, con la risoluzione 11/E/2014, ha equiparato le acque di sorgente alle acque minerali, perché vengono commercializzate alle stesse condizioni;

secondo questa interpretazione, si applicherebbe quindi l'aliquota iva ordinaria sia all'acqua minerale sia a quella di sorgente;

con la suddetta risoluzione si riterrebbe che con il termine «acqua» si debba intendere solo il servizio di erogazione mediante l'allacciamento alle condotte della rete idrica comunale;

questa interpretazione, in realtà, sembrerebbe contrastare con la norma secondo la quale l'aliquota del 10 per cento è riferita a tutte le cessioni di acqua e non soltanto all'erogazione attraverso il servizio idrico comunale;

gli uffici, inoltre, applicherebbero retroattivamente i chiarimenti contenuti nella risoluzione rettificando così l'iva anche per i periodi precedenti il 2014, anno in cui è stato emesso il documento di prassi;

sotto questo profilo si potrebbe ritenere lesa anche la tutela del legittimo affidamento del contribuente;

le imprese nei cui confronti vengono notificati gli accertamenti, da un lato, si vedono contestare una maggiore iva dovuta, dall'altro, essendo trascorso molto tempo, risultano essere impossibilitate dal recuperare dai propri clienti la maggiore imposta;

a parere degli interroganti la normativa fiscale può essere modificata soltanto dal legislatore e, perciò, non si dovrebbe estendere, con mera interpretazione, tale trattamento anche a tipologie di acqua diverse;

tale principio sarebbe stato ribadito dalla Commissione Tributaria provinciale di Bologna che ha sconfessato l'Agenzia con sentenza depositata il 4 novembre 2016 affermando che «le cessioni dei beni in questione erano da considerarsi cessioni di beni alimentari suscettibili di applicazione dell'aliquota agevolata in base al n. 1, Allegato III, direttiva 2006/112/Ce. Viene negata l'equiparabilità economica effettuata dall'Agenzia, affermando invece la legittimità di applicazione dell'aliquota iva agevolata»;

a confermare questo orientamento vi sarebbe la successiva pronuncia della Commissione Tributaria provinciale di Modena 570/2/2017 depositata il 25 luglio 2017 che ha fissato il principio che la commercializzazione di acqua di sorgente, anche se operata attraverso la distribuzione in bottiglia o boccioni, sconta l'iva agevolata al 10 per cento;

è inoltre evidente che, in presenza di tale incertezza giuridica, viene a determinarsi una situazione di palese concorrenza sleale tra operatori del settore –:

se il Ministro sia a conoscenza di quanto richiamato in premessa e se non ritenga opportuno intervenire con un'apposita iniziativa chiarificatrice, al fine di evitare un inutile contenzioso tributario e restituire un quadro di certezza fiscale agli operatori.



Imu e pertinenze: Il garage è pertinenza solo se contiguo all'abitazione

di Maurizio Villani e Lucia Morciano
Avvocati Tributaristi

1. Normativa di riferimento

L'IMU è stata introdotta nell'ambito della legislazione attuativa del federalismo fiscale dal D.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 (artt. 7, 8 e 9), pubblicato sulla G.U. n. 67 del 23 marzo 2011, che ne stabiliva la vigenza dal 2014 per gli immobili diversi dall'abitazione principale (art. 8, comma 2°, D.lgs. n. 23/2011).

Il governo Monti, con decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011 (G.U. n. 284 del 6 dicembre 2011, supplemento ordinario n. 251), recante disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici (noto come "manovra Salva Italia"), poi convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011 (G.U. n. 300 del 27 dicembre 2011, S.O. n. 276), ha modificato la natura dell'imposta rendendola di fatto un'ICI sulle abitazioni principali e ne ha anticipato l'introduzione, in via sperimentale, al 2012, prevedendone l'applicazione

a regime dal 2015, incrementando sensibilmente la base imponibile, mediante specifici moltiplicatori delle rendite catastali.

A causa dei molteplici dubbi emersi in sede applicativa, con la legge n. 44 del 26 aprile 2012 di conversione del decreto legge 2 marzo 2012 n. 16, sono stati approvati degli emendamenti che incidono sulla normativa IMU. In particolare, vi sono novità sulla definizione di abitazione principale, sono previsti nuovi termini di pagamento e la possibilità per i Comuni di equiparare al trattamento fiscale dell'abitazione principale gli immobili di proprietà di determinate categorie di soggetti.

La prassi e la dottrina hanno evidenziato, fin dall'inizio, molteplici profili critici della normativa sul tributo. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche per tali motivi, ha diramato la Circolare 3/DF del 18 maggio 2012, con l'intento di chiarire le questioni controverse.

2. Presupposto impositivo

L'imposta municipale propria (IMU) si applica al possesso di fabbricati, escluse le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9, di aree fabbricabili e di terreni agricoli ed è dovuta dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), dal concessionario, nel caso di concessione di aree demaniale, e dal locatario in caso di *leasing*.

L'IMU, a partire dal 2012, ha sostituito l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti gli immobili non locati, salvo per quanto riguarda il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati, situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, i quali, oltre ad essere assoggettati all'IMU, concorrono alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del cinquanta per cento. La legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità per il 2014) ha individuato l'IMU quale imposta facente parte, insieme alla TASI e alla TARI, della IUC. Il presupposto dell'IMU è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli.

In via interpretativa, dovrà essere chiarito se esulano, come riteniamo, dal campo di applicazione dell'IMU (cfr. circ. min. n. 9/249 del 14 giugno 1993):

- i terreni, diversi dalle aree fabbricabili, sui quali non vengono svolte le attività agricole di cui all'art. 2135 cod. civ. Trattasi di terreni normalmente inutilizzati (cosiddetti "incolti") e di quelli, non pertinenti di fabbricati, utilizzati per attività diverse da quelle agricole;
- i terreni, diversi dalle aree fabbricabili, sui quali le attività agricole sono esercitate in forma non imprenditoriale. Trattasi di piccoli appezzamenti di terreno (cosiddetti "orti-

celli") coltivati in modo occasionale, senza strutture organizzative.

Una conferma ufficiale occorre anche sulla tassabilità dei seguenti beni:

- fabbricati costruiti abusivamente, indipendentemente dal fatto che per essi sia stata presentata o meno l'istanza di sanatoria edilizia (cfr. ris. min. 6 giugno 1994, prot. n. 2/138);
- impianti o parchi eolici finalizzati alla generazione di energia elettrica che, solitamente, devono essere censiti alla categoria catastale D/1 (cfr. Agenzia del Territorio, circ. n. 14/T del 22 novembre 2007 e ris. n. 3/T del 6 novembre 2008; Comm. Trib. Reg. Puglia, sent. n. 214/27/08);
- i padiglioni fieristici (cfr. Comm. Trib. Reg. Veneto, sent. n. 25/06/10);
- posti barca (cfr. Comm. trib. prov. Genova, sent. n. 270/05/11).

Appare opportuno sottolineare, infine, che in tema di ICI i giudici di legittimità hanno ritenuto tassabili anche le piattaforme petrolifere per l'estrazione di idrocarburi situate nel tratto di mare, facente parte del demanio statale, antistante il comune competente (Cass., Sez. Trib., sent. n. 13794 del 27 giugno 2005).

2.1. Definizione di beni immobili

Ciò posto, il presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli ubicati nel territorio dello Stato. Poiché il **comma 2 dell'art. 13 decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201** richiama espressamente l'applicazione dell'**art. 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504**, si ha la stessa definizione di fabbricati e terreni prevista in tema di ICI e quindi:

- a. per "**fabbricato**" deve intendersi l'unità immobiliare iscritta o iscrivibile al catasto edilizio urbano (catasto dei fabbricati), con-

siderandosi parte integrante del fabbricato stesso l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza. Il fabbricato di nuova costruzione, invece, è sottoposto a tassazione a decorrere dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;

b. per "area fabbricabile" deve intendersi l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale (PRG o PGT) adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dell'adozione di strumenti attuativi del medesimo (cfr. art. 36, comma 2, del D.L. 223/2006, convertito dalla legge 248/2006). In ogni caso, non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti direttamente da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (IAP) sui quali persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali (cosiddetta " finzione giuridica");

c. per "terreno agricolo" deve intendersi il terreno adibito all'esercizio delle attività agricole indicate nell'art. 2135 cod. civ. (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali).

3. Nozione di "abitazione principale" e " pertinenza"

L'abitazione principale, vale a dire l'unità immobiliare in cui il soggetto passivo e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente, è stata assoggettata all'IMU negli anni 2012 e 2013. A decorrere dall'anno 2014, invece, la legge n. 147 del 2013 ha stabilito l'abolizione dell'IMU per le abitazioni principali, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali resta ferma l'applica-

zione dell'aliquota ridotta e della detrazione. Sono equiparate per legge all'abitazione principale le seguenti fattispecie:

1. le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, ivi incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica;

2. i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008;

3. la casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

4. un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze Armate e alle Forze di Polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di Polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo Nazionale dei Vigili del Fuoco e, fatto salvo quanto previsto dall'art. 28, comma 1, del D.Lgs. n. 139 del 2000, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;

5. una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso (detta assimilazione opera a decorrere dal 2015).

Il Comune, inoltre, ha la facoltà di equiparare all'abitazione principale l'unità immo-

biliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. A decorrere dal 2016, invece, non è più prevista la facoltà per il comune di considerare adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare concessa dal soggetto passivo in comodato ai parenti in linea retta di primo grado che la utilizzano come abitazione principale. Per detta unità immobiliare data in comodato è prevista direttamente dalla legge la riduzione del 50% della base imponibile, fatta eccezione per le abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 e purché ricorrano le seguenti condizioni:

- ✓ il contratto di comodato sia registrato;
- ✓ il comodante possieda un solo immobile in Italia;
- ✓ il comodante risieda anagraficamente, nonché dimori abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

La riduzione della base imponibile si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

L'IMU è dovuta dai seguenti soggetti:

- ✓ proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni;
- ✓ titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi;
- ✓ coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

- ✓ concessionario, nel caso di concessione di aree demaniali;
- ✓ locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

L'IMU, a decorrere dal 2014, non è dovuta per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. beni merce), fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e per i fabbricati rurali ad uso strumentale.

In aggiunta a queste due fattispecie, ulteriori casi di esenzione dall'IMU sono indicati nell'art. 9, comma 8, primo e secondo periodo, del D.Lgs. n. 23 del 2011, il quale, oltre a prevedere l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi indicati destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, richiama le ipotesi già previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f), h) e i) del D.Lgs. n. 504 del 1992. Per quanto concerne, in particolare, i terreni agricoli, contemplati alla lett. h) di tale art. 7, in virtù dell'art. 1, comma 13, della legge n. 208 del 2015, a decorrere dall'anno 2016 sono esenti i terreni agricoli:

- ubicati nei comuni compresi nell'elenco di cui alla circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 14 giugno 1993 (se accanto all'indicazione del Comune è riportata l'annotazione parzialmente delimitato, sintetizzata con la sigla "PD", significa che l'esenzione opera limitatamente ad una parte del territorio comunale);
- posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A, annesso alla legge n. 448 del 2001;
- a immutabile destinazione agrosilvo-pasto-

rale a proprietà collettiva indivisibile e insuscipibile.

3.1. *Pertinenze*

Appare opportuno inquadrare, in via preliminare, la nozione di pertinenza; predetta nozione è possibile rilevarla nell'articolo 817 del codice civile secondo cui: *“Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”*. Si può quindi desumere che, affinché sussista un rapporto pertinenziale tra due beni, siano necessari due presupposti:

- ✓ **oggettivo**: la destinazione deve essere caratterizzata dal requisito di durevolezza, da intendersi che il rapporto pertinenziale non sia meramente occasionale, e deve essere ad ornamento di un'altra cosa, da intendersi come bene principale;
- ✓ **soggettivo**: la volontà del proprietario o titolare di un diritto su entrambe le cose di porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale nei confronti del bene principale.

Sull'argomento bisogna fare riferimento anche alla sentenza N. 25127 del 30 Novembre 2009 della Cassazione la quale mette, inoltre, in risalto che *“Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche, estetiche o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite”*.

La disciplina dell'IMU, rispetto a quella dell'ICI, ha stabilito che le pertinenze dell'abitazione principale del soggetto passivo ammesse al trattamento agevolato sono esclusivamente le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima

di un'unità per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'abitazione (**articolo 13, comma 2, DI 201/2011**).

Nel computo delle pertinenze dell'abitazione principale devono rientrare anche quelle accatastate con l'abitazione stessa, la cui rendita catastale è unitaria e inscindibile. Ad esempio, in presenza di una cantina e di una soffitta censite congiuntamente all'abitazione e di un box, secondo il dato normativo il contribuente può usufruire dell'agevolazione (aliquota ridotta e detrazione) solo per il box (C/6) e per una delle due unità (cantina o soffitta) censibili alla categoria C/2. L'altra va scorporata dall'abitazione e censita con autonoma rendita catastale.

Al riguardo si fa notare che:

- la categoria C/2 comprende i magazzini e i locali di deposito, nonché le cantine e le soffitte disgiunte dall'abitazione e con autonoma rendita catastale;
- la categoria C/6 comprende le stalle, le scuderie, i box per auto, i posti auto (pertinenziali) scoperti, le rimesse per autoveicoli o per imbarcazioni, le autorimesse (non pertinenziali), gli autosilos e i parcheggi a raso aperti al pubblico;
- la categoria C/7 comprende le tettoie (chiuse o aperte), i lavatoi pubblici coperti e i posti auto su aree private coperte o su piani pilotis.

Relativamente alle pertinenze dell'abitazione principale, la norma prescrive così ulteriori presupposti oltre quelli indicati nell'articolo 817 del codice civile, che invece trovano esclusiva applicazione per gli immobili diversi dall'abitazione principale (circolare 38/E del 2005 paragrafo 7).

Potrà usufruire dell'agevolazione sull'abitazione principale solo una pertinenza per categoria e, ad ogni modo, il **numero massimo** di pertinenze della prima casa è di **tre**. Non solo: le tre pertinenze, su cui si beneficerà dell'**aliquota**

ridotta, dovranno appartenere a **categorie catastali diverse**.

Infatti, la circolare esplicativa sull'IMU, nel riaffermare che il contribuente può considerare come pertinenza dell'abitazione principale soltanto un'unità immobiliare per ciascuna categoria catastale, fino a un massimo di tre pertinenze appartenenti ognuna a una categoria diversa, ha elaborato una diversa modalità di applicazione in presenza di pertinenze censite congiuntamente all'abitazione stessa. Invero, dopo avere precisato che, entro il citato limite numerico, il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali intende applicare il trattamento di favore (circolare ministeriale 3/Df/2012, paragrafo 6), il ministero prospetta il caso in cui due pertinenze (cantina e soffitta) siano accatastate unitamente all'abitazione. Poiché tali pertinenze, se fossero accatastate separatamente, sarebbero classificate entrambe alla categoria C/2, il contribuente può usufruire del regime agevolato solo per un'altra pertinenza classificata alla categoria C/6 o C/7. In sostanza, sembra che la misura massima delle pertinenze (una per ciascuna delle tre categorie) sia "adattabile" nei casi in cui le pertinenze siano censite congiuntamente all'abitazione. In tale ottica, quindi, in presenza di un box e di tre pertinenze iscritte al catasto unitamente all'abitazione principale - ma censibili con autonoma rendita catastale alla categoria C/2 (ad esempio, cantina, soffitta e legnaia o deposito attrezzi) - il contribuente ha la possibilità di scorporare dall'abitazione una delle pertinenze per applicare il regime di favore al box, se ha una rendita catastale maggiore dell'unità immobiliare frazionata (secondo la procedura informatica Docfa).

Ne sussegue che, se si possiedono ad esempio due box auto, solo uno può beneficiare dell'aliquota relativa all'abitazione principale, l'altro invece dovrà essere tassato con aliquota IMU-TASI piena.

Le imposte **IMU e TASI** si applicano anche agli **immobili con destinazione diversa** da quella

di **abitazione**. Solo in alcuni casi i soggetti detentori sono **esenti** dalla contribuzione fiscale: questi non sono determinati dalla **tipologia** dell'immobile, bensì dalla sua **destinazione d'uso**, ovvero **l'effettivo collegamento fisico o utilitaristico** che intercorre tra la stessa e la **prima casa**.

La stessa **Corte di Cassazione**, con sent. n. 25127/2009, ha ritenuto **irragionevole** sottrarre alla piena imposizione fiscale immobili che non siano effettivamente e concretamente utilizzati **secondo destinazione economica o estetica**. Infatti, incombe sul contribuente dare **prova "dell'asservimento pertinenziale"**, e la stessa deve essere "valutata con **maggior rigore** rispetto a quella richiesta nei rapporti privatistici", essendo in gioco le casse dello Stato.

4. Esenzione IMU: il garage è pertinenza solo se è contiguo all'abitazione (Cass. N. 15668/2017).

Tra i vari requisiti per poter fruire dell'agevolazione "prima casa" sull'acquisto del box auto, anche separatamente rispetto all'atto di acquisto dell'abitazione, vi è quello della pertinenzialità rispetto all'abitazione "prima casa". In effetti, il comma 3 della nota II- *bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 specifica che deve trattarsi di pertinenze dell'immobile acquistato come "prima casa" e che le stesse, infatti, devono essere poste a suo servizio, stabilendo, peraltro, il limite di una pertinenza per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7.

Del presupposto del vincolo di solidarietà si è recentemente occupata la giurisprudenza di merito, con una sentenza a favore dei contribuenti. La pronuncia n. 15/6/12 dell'8 marzo 2012 della Commissione Tributaria provinciale di Savona trae origine da un avviso di liquidazione, con cui l'Ufficio aveva disconosciuto l'agevolazione "prima casa" in relazione all'acquisto di un box, che il contribuente aveva costituito

quale pertinenza della sua abitazione, distante 4 km considerando il tragitto per auto, ovvero 700 metri con percorso pedonale. Secondo l'Ufficio, la distanza tra i due beni era tale che uno non poteva porsi al servizio dell'altro, per cui sul box non poteva essere posto il vincolo pertinenziale e, conseguentemente, non spettava in relazione al suo acquisto il beneficio fiscale in oggetto.

Secondo il contribuente, invece, l'acquisto del box serviva a parcheggiare l'auto comodamente in centro anche durante la stagione turistica, atteso che si trattava di una nota località balneare della Liguria, in cui parcheggiare era davvero complicato. Il box in quella posizione consentiva di raggiungere il centro e, allo stesso tempo, di tornare rapidamente a casa attraverso un percorso pedonale di 700 metri, a differenza di quello automobilistico, evidenziato dall'ufficio di 4 km. Pertanto, secondo il contribuente, sussistevano i requisiti oggettivi e soggettivi per la pertinenzialità dei due beni.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, riteneva che tale circostanza non integrasse il requisito oggettivo previsto per la costituzione del vincolo pertinenziale, atteso che per la sussistenza della durevole destinazione di una cosa al servizio di un'altra è necessario che l'utilità sia oggettivamente arrecata dalla cosa accessoria a quella principale e non al proprietario di questa, dovendo la pertinenza servire all'utilità della cosa e non anche a quella meramente personale del dominus della stessa.

Il collegio ligure, dopo aver ricordato le disposizioni del codice civile in materia di vincolo pertinenziale, ha richiamato la giurisprudenza di legittimità, in base alla quale spetta al giudice di merito valutare la sussistenza del requisito oggettivo, ovvero della contiguità, anche solo di servizio, tra i due beni, per cui il bene accessorio deve arrecare un'utilità al bene principale e non al suo proprietario (Cass., sent. n. 4599/2006 e n. 12983/2002).

La Commissione Tributaria ha osservato, poi,

che la norma tributaria, quando si riferisce alle pertinenze, non pone alcun limite circa la distanza tra i beni, come, peraltro, riconosciuto anche dall'Amministrazione Finanziaria, con la circ. n. 38/E/2005. Conseguentemente, l'agevolazione risulta applicabile anche alle pertinenze non attigue all'abitazione, ma poste a distanza.

Secondo la Commissione Tributaria, la decisione non poteva prescindere dalla considerazione del caso concreto. In particolare, per i giudici di merito, il vincolo di pertinenzialità non poteva essere escluso, giacché era evidente che in una località a vocazione fortemente turistica, con grosse difficoltà di parcheggio, l'acquisto di un box a metà tra il centro e l'abitazione consentiva di raggiungere agevolmente entrambi i luoghi. Inoltre, risultava incontestato che il contribuente avesse sempre parcheggiato la propria auto nel box e che quest'ultimo fosse destinato esclusivamente a questo scopo. Alla stregua di tali considerazioni, quindi, sussistendo il vincolo di pertinenzialità, doveva essere riconosciuta anche l'agevolazione prima casa per l'acquisto del box de quo. Il ricorso del contribuente è stato così accolto e l'atto impositivo annullato.

In conclusione, quindi, alla luce della giurisprudenza e della prassi di riferimento, non è sufficiente che il contribuente che acquista il box dichiari nel rogito il vincolo di pertinenzialità con l'abitazione acquistata con i benefici "prima casa", essendo altresì necessario che detto vincolo esista in concreto, circostanza che certamente si realizza quando il box è ubicato nello stesso stabile, o in uno comunque vicino a quello di abitazione, ma che potrebbe non verificarsi quando la distanza tra i due beni risulti eccessiva.

A chiarire la nozione di pertinenza e, di conseguenza, dirimere il contrasto sull'applicazione dell'esenzione IMU anche ai garages non attigui all'abitazione principale, è intervenuta la Suprema Corte con una recente ordinanza n. 15668 del 23 giugno 2017.

Secondo il Supremo Consesso, non può esse-

re riconosciuta l'esenzione IMU per il garage se la distanza dall'abitazione principale è tale che il vincolo pertinenziale può essere rimosso "secondo la convenienza del contribuente, senza necessità di radicali trasformazioni per una diversa destinazione"; tutto ciò sarebbe in contrasto con il principio di capacità contributiva.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, in questi casi manca "il requisito della contiguità spaziale" (v. anche Cass. nn.12855/2011; 4599/2006, 24104/09, 12893/02).

Peraltro, non risulta neppure "l'esistenza di quel vincolo cartolare di contestuale destinazione al servizio dell'abitazione al momento del separato acquisto del garage".

Nella pronuncia viene richiamata la tesi sostenuta per le aree edificabili che sono pertinenze dei fabbricati, secondo la quale l'esclusione della loro autonoma tassabilità si fonda "sull'accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art.817 c.c. desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il fatto sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio(o ornamen-

to) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione...".

Occorre mettere in evidenza che la Suprema Corte (ordinanza n. 8017720179) ha affermato che per fruire dell'esenzione IMU sia fondamentale anche il corretto inquadramento dell'immobile; al riguardo, non spetta l'esenzione ICI o IMU se l'immobile destinato ad abitazione principale è inquadrato catastalmente come ufficio o studio.

La classificazione catastale è decisiva ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali, ma la stessa regola non può valere per le pertinenze.

Per la giurisprudenza di legittimità, "ai fini del trattamento esonerativo rileva l'oggettiva classificazione catastale dell'immobile, per cui l'immobile iscritto come "ufficio-studio", con l'attribuzione della relativa categoria(A10), è soggetto all'imposta ...".

Qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale, è onere del contribuente che pretenda l'esenzione impugnare il declassamento.



Il contraddittorio nel processo tributario: discriminante italiana rispetto all'Europa; aggiornamento dei principi e dei contrasti giurisprudenziali italiani

di Raffaele Di Ruberto

Giudice Tributario

1. Premessa: principi cardini che regolano le differenze valutative giurisprudenziali

La questione del contraddittorio di cui ci occupiamo vive da qualche recente anno di diversi punti di vista, a partire dal vuoto legislativo per finire all'oscillante orientamento giurisprudenziale che va dalla Corte Costituzionale, per passare alla Corte di Cassazione e per finire alla giurisprudenza di merito, questa sempre più imperniata sul riconoscimento del diritto spettante al contribuente di vedere applicato il principio.

La giurisprudenza di legittimità fonda il proprio convincimento di base, espresso più recentemente nella sentenza n. 24823/2015 a SS.UU., che la norma italiana non prevede sempre che possa riconoscersi tale principio, ma solo ad

esempio per i tributi armonizzati. Non sempre però la S.C. si esprime così e di recente, in particolare per alcune tipologie di accertamento, per le iscrizioni ipotecarie e per le cartelle *ex art.36 bis DPR 602/1973*, ha invece espresso diverse valutazioni decisionali.

La dottrina e soprattutto la giurisprudenza di merito, invece, il più delle volte, è convinta che il principio del contraddittorio vada sempre salvaguardato, anche a prescindere dal parziale vuoto legislativo.

Vi è poi il più recente orientamento della Amministrazione Finanziaria che, forse sull'onda lunga che il contribuente ha diritto alla trasparenza ed all'equilibrio di valutazione, si è espressa – non soltanto con interventi giornalistici da parte dell'attuale e neo amministratore della Agenzia delle Entrate – affinché il contraddittorio vada salvaguardato, sempre.

2. Cassazione Sezioni Unite sentenza 24823/2015

Non è condivisibile l'affermazione, espressa da parte delle Sezioni Unite con questa sentenza, dell'esistenza di una dicotomia tra il regime del contraddittorio preventivo obbligatorio previsto per i tributi armonizzati (Iva, dazi doganali, etc.) e quello facoltativo stabilito per i tributi non armonizzati (Irpef, Ires, Irap, etc.), poiché, in questo modo, si ammette una ingiustificata disparità di trattamento in relazione a differenti tipologie di imposte; non è parimenti condivisibile la previsione di un regime differente per le verifiche ed i controlli "a tavolino" ossia condotti e svolti negli uffici dell'Amministrazione Finanziaria rispetto a quelli effettuati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali del contribuente.

Altro aspetto di rilevante importanza è che le Sezioni Unite, con la sentenza in esame, sostengono che il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ebbene, le Sezioni Unite, nella convinzione di aver passato in rassegna e quindi esaminato la totalità della normativa vigente in materia, a mio sommo avviso hanno omesso di citare una disposizione di legge, che malgrado sia datata, è tutt'ora in vigore. Trattasi della Legge n. 4/1929 rubricata "*norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*" che all'art. 24 stabilisce che "*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*". Non può assolutamente trascurarsi il disposto dell'art. 24 poiché prevedere che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale non assegna alcun rilievo al luogo in cui

avviene materialmente il controllo o la verifica, essendo quindi indifferente che essi vengano svolti presso lo stabilimento, il negozio, lo studio dei soggetti controllati o presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate (c.d. controlli a tavolino). Ne deriva, quindi, che tutti i contribuenti, indipendentemente dalle modalità con le quali è stata esercitata l'attività istruttoria, ossia l'attività di controllo/verifica nei loro confronti, hanno diritto a presentare osservazioni e richieste prima della notificazione dell'avviso di accertamento.

3. Differenze italiane rispetto ai principi europei

L'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali della U.E. stabilisce che: "*ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. Tale diritto comprende: il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio*".

Dal 2009, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha lo stesso effetto giuridico vincolante dei Trattati. Alla luce di ciò, appare logico e doveroso affermare che sentire anticipatamente il destinatario di un provvedimento amministrativo a lui sfavorevole, rappresenti un atto dovuto affinché non vengano lesi i principi fondamentali del diritto di difesa e del dovere di buon andamento della Pubblica Amministrazione, presenti sia nell'ordinamento dell'Unione Europea sia nell'ordinamento nazionale, per effetto degli articoli 24 e 97 della Costituzione.

4. Sentenza Corte Costituzionale n. 132/2015

Va evidenziato che con detta sentenza la Con-

sulta esprimeva un orientamento sposato dalla Cassazione prima della sentenza a Sezioni Unite n. 24823/2015 con la quale si adotta invece una interpretazione più restrittiva dell'obbligo d'instaurare il contraddittorio endoprocedimentale limitandolo alle sole imposte comunitarie. Detta sentenza è l'ultima del Giudice delle Leggi, e con essa, dunque, Egli ritiene che *“l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso”*.

5. CTR Lombardia n. 2 del 3.1.2017

Con la Sentenza n. 2 del 03/01/2017, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia - Milano si è espressa sulla questione del contraddittorio endoprocedimentale affermando un orientamento contrario a quello da ultimo espresso dalla Corte di Cassazione a Sezione Unite nella sentenza n. 24823/2015.

“Il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale rileva, infatti, non soltanto nel caso di contestazioni di fattispecie elusive a carico di contribuenti, ma anche nel caso dei cd. accertamenti a tavolino”. Nell'affermare tale principio la CTR ha espressamente preso le distanze da tale sentenza della Cassazione evidenziando che *“... la Commissione non condivide le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione con la Sentenza n. 24823 del 2015 che ha limitato l'operatività del suddetto principio unicamente ai tributi armonizzati escludendone la portata con riguardo agli accertamenti a tavolino...”*.

Per argomentare le sue conclusioni la CTR ricorda la sentenza della Corte di Giustizia Europea chiamata Sopropè. La CTR cita poi alcune pronunce della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite. Tra queste ultime rileva in particolare

la sentenza del 18/09/2014, n. 19667 ove, affrontando la materia delle iscrizioni ipotecarie ai sensi dell'articolo 77, Decreto del Presidente della Repubblica 602/73, i giudici della Cassazione hanno affermato che l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio immanente dell'ordinamento operante anche in difetto di una espressa e specifica disposizione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso. La Sentenza della CTR Lombardia in esame richiama altresì la pronuncia della Corte Costituzionale n. 132/2015 che, coerentemente con l'orientamento espresso dalla Cassazione con la Sentenza n. 19667/2014, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 37bis, comma 4, Decreto del Presidente della Repubblica 600/73 in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione poiché la sanzione prevista da tale norma costituisce strumento adeguato ed efficace di garanzia dell'effettività del contraddittorio e di tutela delle ragioni del contribuente che deve essere messo nelle condizioni d'interloquire con l'amministrazione procedente ben prima della concreta adozione dell'avviso di accertamento e ciò a pena la nullità del medesimo.

La CTR conclude il proprio ragionamento argomentativo sulla base di due dati normativi. Il primo è quello dell'articolo 10bis, Statuto dei diritti del contribuente con cui è stata introdotta nell'ordinamento una norma generale in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale con contestuale abrogazione dell'articolo 37bis, Decreto del Presidente della Repubblica 600/73. La CTR sottolinea come la nuova norma non abbia fatto altro che cristallizzare, in riferimento ad una fattispecie particolare, il principio della tutela endoprocedimentale già immanente nell'ordinamento. Il secondo dato normativo valorizzato è quello – da me condiviso in particolare - dell'articolo 24, Legge 4/1929 secondo cui le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante pro-

cesso verbale.

6. Cass., sez. VI-T, ord. 10 gennaio 2017, n. 380

Con l'ordinanza n. 380 del 10 gennaio, la sesta sezione della Cassazione ha esordito nel 2017 confermando che il contribuente ha sempre il diritto di essere preavvisato ed ha dichiarata nulla un'iscrizione ipotecaria eseguita senza preavviso e inaudita altera parte. La Corte ha ribadito che quest'atto è pregiudizievole per definizione e, come in genere ogni «atto lesivo della sfera giuridica patrimoniale del destinatario», deve essere preceduto da una comunicazione che metta il contribuente in condizione «di *interloquire*» con gli uffici (impositori e/o della riscossione) e «di *far valere preventivamente*» le proprie ragioni per scongiurare «l'assoggettamento del proprio patrimonio al vincolo» ipotecario.

A mio avviso con tale ordinanza la S.C. ha espresso una sorta di interpretazione autentica di alcuni suoi precedenti depositati nella stagione “negazionista” della giurisprudenza sul diritto al contraddittorio e quindi ha espresso che il principio generale “esiste” anche in difetto di una espressa previsione normativa e opera a prescindere dalla tipologia di tributo presa in considerazione, se non altro in tutti i casi «in cui il provvedimento attinga direttamente il contribuente»¹ e, in questo senso, leda la sua sfera patrimoniale.

7. Circolari della Agenzia delle Entrate

Mi preme rimarcare che con la circolare n. 16/E del 28/04/2016 è l'Agenzia delle Entrate che ebbe a diramare nuove regole operative che pongono in primo piano l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente,

prima di addivenire alla formulazione della pretesa impositiva, tramite l'adozione di atti idonei ad incidere sulla sfera giuridica dei contribuenti con il duplice fine di giungere a decisioni partecipate e ridurre il contenzioso avanti agli organi di giustizia tributaria. Detta circolare è peraltro coerente con altra precedente adottata dalla stessa Agenzia delle entrate ovvero la circolare n. 25/E del 06/08/2014 ove si legge che “*un confronto adeguato con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall'altro lato, permette all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'attendibilità dei controlli. (...) E' necessario non solo recuperare risorse immediate dalla lotta all'evasione, ma anche dare risposta alla sempre più diffusa e pressante esigenza di legalità ed equità*”.

8. Altra giurisprudenza favorevole

- ✓ Nel caso del “controllo cartolare” ex art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 vi è l'obbligo del «contraddittorio endoprocedimentale» mediante l'invio dell'invito previsto dal quinto comma dell'art. 6 Legge n. 212/2000 quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Così ebbe ad esprimersi la Suprema Corte con la sentenza n. 19861/2016.
- ✓ Con la sentenza n. 4587 del 22 febbraio 2017 la S.C. ha espresso il principio che l'Ufficio deve comunque comunicare al contribuente che intende procedere ad iscrivere ipoteca, e ciò nel dovuto rispetto del principio del contraddittorio. Invero,

¹ Così, tra le altre, Cass., sez. V, sent. 10805/2016.

ad avviso del Giudice di legittimità, *“nel caso in cui Equitalia voglia iscrivere ipoteca su un immobile per cartelle notificate da oltre un anno, essa deve necessariamente notificare, antecedentemente a detta iscrizione, un’intimazione di pagamento al contribuente, a pena di illegittimità conseguente cancellazione della stessa ipoteca”*.

- ✓ Il contraddittorio è obbligatorio per la generalità delle rettifiche induttive con metodo analitico-contabile. La Sezione tributaria della Corte di cassazione sfiora tre problemi nodali per gli operatori del settore fiscale. Il primo interessa la dialettica probatoria in sede istruttoria e giudiziale. Il secondo riguarda l’obbligo motivazionale di adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale. Il terzo concerne l’obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale nella rettifica induttiva con il metodo analitico-contabile. L’elemento comune alle tre problematiche risiede nella partecipazione del contribuente alla formazione proceduralizzata della pretesa impositiva: da un lato, il dialogo con la Pubblica amministrazione costituisce un elemento fondamentale nella formazione del materiale probatorio, dall’altro, esso trova il proprio punto di emersione nella motivazione del provvedimento amministrativo².
- ✓ In tema di riscossione coattiva delle imposte, l’Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere l’ipoteca su beni immobili, deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine – che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative, in trenta giorni – per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l’omessa attivazione di tale contraddittorio

endoprocedimentale comporti la nullità dell’iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dalla carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, fermo restando che attesa la natura reale dell’ipoteca, l’iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d’illegittimità. Così la Cassazione, nella pronuncia n. 14852 del 14 giugno 2017.

- ✓ L’Amministrazione Finanziaria, nel caso di sospensione del rimborso Iva di cui all’art. 23, D. Lgs n. 472/1997 per i “carichi pendenti”, è obbligata ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente prima di notificargli la decisione concernente la sospensione del rimborso. Trattasi di un principio statuito dalla C.T.P. Di Milano che, con sentenza n. 4279/21/2017 del 12 giugno scorso, ha accolto il ricorso proposto dal contribuente. I Giudici della C.T.P. hanno richiamato la sentenza della Cassazione a Sezione Unite n. 19667 del 18 settembre 2014, che statuisce che il provvedimento finale (nella fattispecie trattasi di ipoteca) *“non preceduto dalla comunicazione al contribuente è nullo, in ragione dell’obbligo che incombe sull’Amministrazione di attivare “il contraddittorio endoprocedimentale”, mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo”*.
- ✓ Dopo la richiesta dei documenti è necessario il contraddittorio endoprocedimentale. Illegittimo l’accertamento, senza processo verbale di constatazione e quindi senza contraddittorio endoprocedimentale, anche quando si tratta di semplice richiesta di documentazione contabile. Lo ha precisato la CTP Treviso con la sentenza

2 Cass., sez. trib., 19 maggio 2017, n. 12631.

n.369/1/2017 del 2/8/2017.

- ✓ La mancata elaborazione delle osservazioni del contribuente nel contraddittorio sugli studi di settore configura un vizio di motivazione dell'atto. La sentenza del 20 settembre 2017 n. 21570 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Bruschetta, Rel. Tedesco) ha accolto una eccezione del contribuente, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c. (*"insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio"*). Per la Corte, una volta ricordati i principi espressi sull'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nel caso di accertamenti basati sugli "standards" (Cass., S.U., nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009), il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio produce effetti anche sulla motivazione dell'avviso di accertamento.
- ✓ La Cass. Civ. con la sentenza n. 22483/2017 ha deciso che è nulla l'iscrizione ipotecaria in assenza del contraddittorio endoprocedimentale. Ancora una volta, la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della vicenda avente ad oggetto la legittimità di una iscrizione ipotecaria da parte di Equitalia spa non preceduta dall'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali della Unione Europea. I Giudici del Supremo Consesso nell'occasione si sono riportati ai principi già statuiti sul tema dalle SS UU della Corte di Cassazione con la sentenza n 19667/2014.
- ✓ La CTR della Lombardia, con la sentenza n. 4504 del 8 novembre 2017, ha confermato che la necessità del contraddittorio preventivo. I Giudici lombardi (nel confermare un recente orientamento di merito e di cui ho fatto cenno prima) hanno statuito che nella pretesa tributaria vi è obbligo di *"formazione procedimentale di una "*

decisione partecipata". Tale partecipazione la si concretizza solo con la "promozione del contraddittorio", anche per i controlli, cosiddetti, a "tavolino". La CTR, quindi, ha confermato il principio espresso dalla Cass. SS. UU. n. 19667/2014 (ci sono però altre sentenze della Suprema Corte di senso contrario). Tale Sentenza che ha chiarito che il contraddittorio tra contribuente e amministrazione prima dell'emanazione di un atto di accertamento o di esecuzione è necessario. Solo in tal modo si può realizzare quella "leale collaborazione" tra le parti richiesta dalla legge.

- ✓ Da ultimo, forse anche in ordine di importanza, eccovi la sentenza della CTP di Roma n. 23640 del 7.11.2017, di cui sono stato il relatore.

9. Considerazioni finali

Il dialogo con il contribuente, quale «*diritto al contraddittorio preventivo nell'accertamento*», non costituisce una novità nemmeno nel panorama dottrinale; più volte ed in diverse sedi, è stato affrontato questo argomento, giungendo a delle prese di posizione, contenute in vari ed autorevoli interventi. La maggior parte della dottrina definisce strabiliante, dal punto di vista sistematico, l'esito a cui sono pervenute nel 2015 le SS.UU., perché il soggetto sottoposto al controllo fiscale finisce per presentarsi, agli occhi dell'Amministrazione finanziaria, come uno a due facce, alle quali dovrebbe corrispondere, chissà per quale ragione, una diversa intensità delle garanzie in fase istruttoria. Le posizioni assunte dalla dottrina troverebbero un primo immediato conforto ed utile riscontro proprio nella recente legislazione vigente. La legge n. 23/2014, all'art. 1 comma 1, lettera b), ha espresso il criterio ispiratore in base al quale il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine

di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, si esplica anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propeedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi. Appare significativo, inoltre, che la medesima normativa all'art. 9, comma 1, lettera b), preveda altresì il rafforzamento del «*contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale*».

Mi sono posto anche l'interrogativo quali conseguenze possono derivare in caso di violazione del contraddittorio preventivo relativamente ad un avviso di accertamento che abbia ad oggetto sia tributi armonizzati (Iva, dazi doganali) che tributi non armonizzati (Irpef, Ires, Irap)? La Corte di Cassazione si è già espressa al riguardo, sostenendo che l'avviso di accertamento costituisce un "*unicum*" nel senso che non è plausibile una nullità parziale dello stesso. Pertanto, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale o preventivo nel caso di avviso di accertamento riguardante sia tributi armonizzati (Iva) che non armonizzati (Irpef/Ires, Irap), comporterà la nullità dell'intero atto impositivo, in base al consolidato principio dell'unitarietà degli atti accertativi³.

Non tralascio di considerare di aver condiviso le censure di incostituzionalità sollevate CTR della Toscana che ha visto però esito negativo il 5 luglio 2017 da parte della Corte Costituzionale. Non mi sembra però azzardato affermare che una nuova rimessione delle questioni di costituzionalità appare auspicabile. A questo proposito, le future ed eventuali ordinanze di rimessione dovrebbero farsi carico di motivare adeguatamente – per violazione degli artt. 3, 24, 53, 97, 111 e 117, primo comma, Cost. – nuove questioni di costituzionalità dell'art. 12,

comma 7, della legge n. 212/2000 con un *petitum* additivo, che potrebbe essere così formulato: «nella parte in cui non prevede *l'estensione dell'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale a tutti gli accertamenti fiscali, posti in essere dall'Amministrazione finanziaria, senza distinzioni di sorta*». Sul tema, ed in particolare sull'interpretazione dell'art. 24 della legge n. 4/1929, che specificamente prevede l'obbligo di redazione del processo verbale di constatazione, al termine di tutti gli accertamenti fiscali, nessuno escluso, da cui deriverebbe un connaturato input per l'instaurazione del contraddittorio in argomento.

Mi appare chiaro ed evidente che un ordinamento giuridico, proprio di un Paese democratico, non possa trascurare le esigenze sottese all'instaurazione del principio esaminato, anche in sede primordiale e propedeutica rispetto all'emissione dell'atto di accertamento; fase, quest'ultima, che dovrebbe costituire per l'Amministrazione finanziaria l'esito di un progressivo colloquio, serio, ragionato e motivato con il contribuente. In altri termini, bisogna solo «stabilire l'esistenza di un diritto al contraddittorio "al termine" delle attività di verifica e controllo fiscale, dopo cioè il completamento dell'istruttoria. Diritto che ovviamente postula la formulazione di una bozza o ipotesi di accertamento da esternare mediante la redazione di un "processo verbale di constatazione" a chiusura del controllo», a prescindere dalla tipologia dell'accertamento esperito.

Infine, a latere rispetto al ragionamento giuridico, è pur vero che tali contrasti giurisprudenziali disorientano la contribuenza ed il mondo professionale, ad ogni modo essi, non vi è dubbio e me ne convinco sempre più, rappresentano il fondamento e la garanzia dell'autonomia del singolo giudice.

3 In tal senso anche la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte con sentenza n. 126/01/2016 e la Commissione Tributaria Regionale della Campania con sentenza n. 7165/32/16.



Dai *Panama Papers* ai *Paradise Papers*, dal *Double Irish* al *Single Malt*: fatta la legge, trovato l'inganno!

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Anche la seconda decade del terzo millennio si avvia alla conclusione e nessuno vuol più sentire parlare di “paradisi fiscali”: ormai non esistono più. Ma sarà davvero così? Sicuramente, il termine è desueto, anacronistico, superato. Nella realtà, peraltro, gli effetti “paradisiaci” restano immutati in molte parti del mondo.

Gli intenti elusivi che un tempo si raggiungevano sfruttando le note Giurisdizioni “*Tax Haven*”, oggi si perseguono sfruttando disallineamenti fra determinati Paesi, triangolazioni convenzionali, abusi di trattati, stabili organizzazioni “fantasma”, costruzioni societarie con residenze fiscali fittizie etc. Insomma, sarà cambiata la forma, ma non la sostanza.

Nonostante gli interventi attuati a più riprese nella legislazione tributaria, finanziaria e previdenziale internazionale, l’elusione delle grandi multinazionali perpetrata tramite tipiche attività di pianificazione fiscale aggressiva arreca un danno all’economia mondiale talmente rilevan-

te da non riuscire nemmeno a essere effettivamente quantificato. Il Senato americano ha stimato che le imposte sottratte al Fisco dalla sola Apple, tra il 2009 e il 2012, ammonterebbero a circa 74 miliardi di dollari. In ottica europea, la Commissione UE valuta in 1.000 miliardi di euro l’evasione complessiva nel vecchio continente da parte delle c. d. OTT (*Over The Top*): ovvero, le imprese multinazionali del web (Apple, Google, Amazon, Facebook, Microsoft).

Senza essere dei geni matematici, si fa presto a fare due calcoli e comprendere che se i Governi riuscissero davvero a debellare questa piaga avrebbero azzerato i propri deficit e trovato la

panacea per curare ogni problema economico. Viceversa, nella pratica, continuiamo ad assistere ad attività ispettive che preferiscono dedicarsi alle micro, piccole e medie imprese, almeno apparentemente più vulnerabili, evitando di concentrare gli sforzi per mirare al bersaglio grosso, come sarebbe non solo auspicabile ma doveroso.

In proposito, la scusa ufficiale è sempre la stessa: la macchina giurisdizionale sovranazionale è troppo lenta e non riesce a stare al passo con i *framework* innovativi che i grossi gruppi riescono a predisporre e mutare velocemente nel tempo, onde correre immediatamente ai ripari nei casi di modifiche normative. Peraltro, contro tale giustificazione è fin troppo facile obiettare che, evidentemente, alla base vi è l'incapacità di emanare leggi semplici, chiare e a prova di multinazionale.

Più facile, invece, osservare come ci troviamo di fronte a una non reale volontà di globale armonizzazione tributaria, previdenziale e finanziaria: ogni Stato ha i propri interessi e le proprie peculiarità; mal si presta ad accettare limiti e/o coercizioni che provengano da organizzazioni internazionali le cui potestà tutto sommato non appaiono ancora bene individuate e riconosciute (per meglio dire, ufficialmente ratificate) dai differenti Governi nazionali. E quando ciò accade (in quei rari casi in cui avviene), i buoi sono già scappati dalla stalla.

La cronicità della situazione è tale che anche i non-tecnici della materia hanno ormai incominciato a capire che certi proclami servono solo come specchietti per le allodole (*rectius*, propaganda populista per raccogliere i consensi dell'opinione pubblica); ma che poi, nella pratica, non si abbia alcuna concreta intenzione di agire in modo efficace. Tanto è vero che i grossi scandali fiscali, previdenziali e finanziari mondiali vengono di regola scoperti dai media internazionali, imbeccati dagli *hackers* informatici; non certo dagli ispettori del Fisco e degli enti previdenziali, o dalle Autorità preposte al controllo interbancario. E quando ciò accade, i

nomi (e le *lobby*) che balzano agli "onori" della cronaca risultano essere la conferma dei precedenti "cattivi pensieri".

Tutti noi ricordiamo lo scandalo dei *Panama Papers*: fascicolo riservato digitalizzato, composto da 11,5 milioni di documenti confidenziali, creato dallo studio legale panamense Mossack Fonseca, specializzato in servizi di gestione finanziaria, incorporazione di compagnie in "paradisi fiscali", amministrazione di aziende offshore *et similia*.

Era l'agosto del 2015, quando la raccolta contenente documenti compromettenti risalenti fino agli anni settanta, venne consegnata alla *Süddeutsche Zeitung* e, conseguentemente, al Consorzio Internazionale dei Giornalisti Investigativi (ICIJ – *International Consortium of Investigative Journalists*), con sede negli Stati Uniti, mediante chat ed e-mail criptate.

I documenti mostrarono come individui altolocati, compresi funzionari pubblici - tra questi, i leader di Arabia Saudita, Argentina, Emirati Arabi Uniti, Islanda e Ucraina - nascondessero regolarmente i loro introiti ai controlli statali. Le informazioni dettagliate concernevano oltre 214.000 società *offshore*, includendo le identità degli azionisti e dei manager. Nei documenti erano menzionati anche funzionari di governo - nonché parenti e stretti collaboratori di vari capi di Stato - di più di 50 Paesi, tra cui: Algeria, Angola, Azerbaijan, Botswana, Brasile, Cambogia, Cile, Cina, Costa d'Avorio, Ecuador, Egitto, Francia, Ghana, Grecia, Guinea, Honduras, India, Israele, Italia, Kazakistan, Kenya, Malesia, Marocco, Messico, Malta, Nigeria, Pakistan, Panama, Perù, Polonia, Regno Unito, Repubblica Democratica del Congo, Russia, Ruanda, Senegal, Siria, Spagna, Sud Africa, Taiwan, Ungheria, Venezuela e Zambia.

Orbene, dopo che i personaggi pubblici passati indenni allo scandalo dei *Panama Papers* hanno – *apertis verbis et ore rotundo* – condannato i loro "colleghi", l'opinione pubblica non ha nemmeno fatto a tempo a mandare nel dimentico-

catoio lo scoop del secolo, che è esplosa anche la bomba dei *Paradise Papers*: altri 13,4 milioni di file che, proprio attualmente, stanno venendo man mano resi pubblici, facendo luce sulle attività ai limiti della legalità di svariati centri finanziari offshore.

I documenti (questa volta, dello studio legale *offshore* Appleby) fanno riferimento a più di 30 Giurisdizioni “paradisiache” e coprono un periodo di oltre 60 anni (fino al 2014). Nei file compaiono i nomi di azionisti, funzionari e manager di tutto il mondo che hanno fatto affari con fondazioni, *trust* e società *offshore*. In alcuni casi specifici sono rivelati anche i nomi dei veri proprietari dei veicoli segreti di custodia del patrimonio.

Più del 70% dei nuovi file pubblicati mese di novembre appartengono a entità con attività nelle Isole Bermuda e nelle Cayman. Centinaia di file sono invece legati all’Isola di Man, a Jersey e alle Mauritius. Le indagini vedono coinvolti manager, personalità del mondo dello spettacolo, multinazionali e politici: si va da magnati come James Simons (ricco matematico americano, fondatore dell’*hedge fund*: Renaissance Technologies), che avrebbe occultato 8 miliardi al Fisco americano per mezzo del “Lord Jim Trust” con sede alle Bermuda, ai ministri USA (del Commercio e del Tesoro), Wilbur Ross e Rex Tillerson, alle multinazionali Apple, Starbucks, Pfizer, Tesla e Nike, fino addirittura alla Regina Elisabetta II d’Inghilterra.

Parlando di finanza celata al Fisco, ovviamente, non potevano mancare grossi gruppi italiani. L’orchestratore delle operazioni sarebbe stato José Maria Figueres, capo del *World Economic Forum* negli anni 2000/2004, nonché membro del CDA di Energia Global International, azienda con sede alle Bermuda, diventata, proprio nel 2001, una controllata di Enel Spa. Nel 2003, quando Figueres aveva lasciato la carica nel CDA, la sede era stata trasferita, per motivi fiscali poco propizi a Enel, nel Delaware - Stato americano noto per la riservatezza dei suoi registri societari, nonché per l’irrelevanza dell’im-

posizione tributaria.

Cionondimeno, tranne qualche raro caso, i “*papers*”, siano essi panamensi o paradisiaci, potranno causare soltanto notevole imbarazzo e alcune obbligate dimissioni eccellenti; nulla di più; niente di illegale. Perché? Perché si tratta di operazioni al limite dell’elusione, eseguite approfittando delle falle esistenti nelle normative tributarie, previdenziali e finanziarie internazionali, emanate dai rispettivi Governi che si dimostrano particolarmente severi nel punire i piccoli evasori, ma – alla prova dei fatti – risultano totalmente incapaci nel tassare i frutti dell’elusione internazionale dei contribuenti che contano davvero quanto a fatturati e redditi potenzialmente imponibili.

Secondo un report pubblicato a settembre dall’economista Gabriel Zucman, il 10% del Pil (pari a circa 7.800 miliardi di euro) è depositato in conti *offshore*. Stando, invece, ai calcoli pubblicati l’anno scorso dal Boston Consulting Group, la somma presente in tali conti correnti toccherebbe i 10.000 miliardi. La realtà è che risulta davvero difficile per tutti (anche per gli esperti del settore) quantificare certi importi.

Quello che, viceversa, appare facilmente prevedibile è il fatto che di “*papers*” ne vedremo ben presto ancora molti altri, alla faccia dei principi comunitari concernenti gli obbligatori requisiti societari di “costruzione genuina” e “sostanza economica”.

Passando a questioni più tecniche, non si è ancora spenta l’eco irlandese dei noti *framework* sviluppati dai colossi del Web, primo fra tutti, Google, con il suo schema combinato “*Double Irish*” / “*Dutch Sandwich*”, che spunta già il nuovo “*Single Malt*”.

Rinfreschiamoci le idee, riassumendo velocemente l’impalcatura societaria messa in piedi dal noto motore di ricerca.

Google è fisicamente localizzata in Paesi con pressioni fiscali abbondantemente superiori al 20%; negli Stati Uniti (mercato principale), la media per entità societarie simili è del 35%; in

Gran Bretagna (secondo mercato per importanza), si parlava del 28% circa -ovviamente, ora, con la *Brexit*, resta tutto da verificare) Orbe-ne, in base ad appositi accordi contrattuali, la capogruppo americana di Google cede i diritti di sfruttamento della propria tecnologia a una società controllata con sede in Irlanda (Google Ireland Holdings Ltd), la quale però risulta in realtà fiscalmente residente nelle Bermuda, poiché vi ha stabilito la propria sede di direzione effettiva.

Google Ireland Holdings, che ha acquistato la licenza, sottoscrive un contratto di sub-licenza con una società di fatto non operativa residente in Olanda (Google Netherlands Holdings Bv), controllata al 100%, priva di beni, dipendenti o asset (vale a dire, una classica *conduit company* – società veicolo / soggetto intermediario). La controllata olandese, a sua volta, subappalta la licenza afferente la tecnologia ad altra società irlandese del gruppo che, a differenza della Google Ireland Holdings, è residente a tutti gli effetti in Irlanda, ha circa 2.000 dipendenti e funge, in sostanza, da centro di fatturazione dei profitti conseguiti dal gruppo in tutto il mondo (Stati Uniti esclusi). Questa seconda società partecipata irlandese concede a sua volta i diritti di sfruttamento delle licenze (e, in generale, ogni tipologia di proprietà intellettuale), a tutte le società operative del gruppo localizzate nei vari mercati di sbocco europei (Italia inclusa).

In sostanza, la società che viene assoggettata a tassazione ordinaria è, ovviamente, solo detta ultima irlandese: peraltro, l'aliquota ordinaria irlandese è la più bassa tra quelle dell'UE a carico delle società di capitali (12,5%); oltre a ciò, gli utili risulteranno essere assai modesti in quanto tale partecipata irlandese (presso la quale, a seguito della sub-cessione delle licenze, affluiscono dai vari Paesi i proventi del business), a sua volta, deve pagare importi elevatissimi per le royalties passive alla società olandese del gruppo.

Dopo di che, per mantenere il tutto *at arm's length principle* e rispettare le regole sul *tran-*

sfer pricing, è sufficiente inserire quel tanto di margine necessario atto a remunerare i propri costi industriali e lasciare un piccolo ulteriore gap da assoggettare alla modesta aliquota del 12,5% per accontentare il Fisco irlandese. Inoltre (e qui sta il "bello"), sulle *royalties* pagate alla società olandese del gruppo, non vengono prelevate le ritenute alla fonte, in quanto la normativa tributaria irlandese prevede che i flussi diretti a società di qualsiasi tipo dell'UE sono esenti.

Sulla sponda olandese, poi, la controllata trasferisce - tolta solo una marginale commissione per il pagamento dei propri servizi, sempre per fare in modo di essere in regola con la normativa internazionale in materia di *transfer pricing* - le *royalties* "piene" alla prima partecipata irlandese (Google Ireland Holdings). Su tale ulteriore passaggio - canoni in uscita per lo sfruttamento *in loco* delle *royalties* - il regime tributario olandese consente di non applicare alcuna ritenuta alla fonte. Come detto, inoltre, la Google Ireland Holdings risulta fiscalmente residente alle Isole Bermuda (*corporate tax* = 0) per avervi delocalizzato il management.

Conclusione: Google riesce a far confluire quasi il 98% dei suoi profitti netti mondiali (USA esclusi) alle Bermuda, via Google Netherlands Holdings, tipica *conduit company* priva di personale.

La pacchia irlandese, peraltro, finirà nel 2020, posto l'obbligatorio cambio di rotta che il governo locale è stato costretto ad attuare, secondo le raccomandazioni dell'OCSE e della Commissione UE: il "*Double Irish*" - sfruttato da Google in abbinamento col "*Dutch Sandwich*" - non sarà, infatti, più utilizzabile dai grossi gruppi internazionali ivi delocalizzati, a partire dal 1° gennaio 2021.

Tutto risolto, dunque: niente più "*Double Irish*" e "*Dutch Sandwich*". Manco per idea!

Già ora, ossia, ben prima dell'anzidetta scadenza del 2020, le multinazionali sono pronte col nuovo *framework* ribattezzato per l'occasione:

“Single Malt”.

Uno studio presentato da “Christian Aid”, agenzia che promuove la battaglia contro la povertà, rivela come le multinazionali adottino un meccanismo che permette il trasferimento dei profitti in Paesi con cui l’Irlanda ha concluso trattati contro la doppia tassazione e che prevedono imposte ridotte sulle società. Tra queste nazioni (l’Irlanda ha concluso accordi con 73 Paesi) vi è per l’appunto Malta, da cui il nome: *“Single Malt”*. Secondo lo studio, il nuovo meccanismo approfitta della rinuncia, da parte dell’Irlanda, di applicare l’articolo 12 dello strumento multilaterale OCSE che proibisce il trasferimento delle responsabilità fiscali ad altre giurisdizioni.

Attualmente, sarebbero quattro le multinazionali che utilizzano il meccanismo, tra cui: Microsoft e la casa farmaceutica Allergan, la quale ha stabilito strutture tra l’Irlanda e Malta, mentre, prima del 2015, per utilizzare il noto *“Double Irish”*, disponeva di sussidiarie tra l’Irlanda e le Bermuda.

Il *“Single Malt”* metterebbe in condizione le grosse multinazionali di conseguire sostanzialmente gli stessi effetti pratici del precedente *“Double Irish”*, permettendo di fatto il trasferimento dei ricavi netti prodotti, prima di doverli assoggettare alla tassazione ordinaria.

Per evitare certi illeciti vantaggi, l’OCSE sta predisponendo la progressiva sostituzione del vecchio schema di trattato bilaterale, col nuovo modello convenzionale multilaterale. Oltre a ciò, appare indispensabile aggiornare il concetto di stabile organizzazione e, in generale, modificare le regole della residenza fiscale in modo che quanto meno le imprese dotate di una sede legale in un determinato Paese, vi siano allo stesso tempo considerate pure fiscalmente residenti.

Nel frattempo, però, si fa finta di scoprire improvvisamente solo adesso che, per anni, il vero *“Tax Haven”* d’Europa è stato proprio uno degli Stati membri fondatori dell’UE: ovvero, i Paesi Bassi. Questo “nuovo” segreto di Pulcinella è

stato svelato da un’inchiesta della *Süddeutsche Zeitung*.

Al centro c’è una struttura nota come *Commanditaire Vennootschap (CV)*, che corrisponde sostanzialmente a una SAS (Società in Accomandita Semplice) italiana. Nei Paesi Bassi, le CV non sono tassate direttamente; lo sono solo i loro soci. Ora, se una società americana è uno dei soci della CV olandese, i Paesi Bassi presumono che gli utili del socio siano tassati negli Stati Uniti. All’altro capo dell’oceano, peraltro, il Fisco dello Zio Sam vede la CV olandese come soggetto imponibile fiscalmente. Risultato: siamo di fronte a un classico caso di “doppia non-imposizione” e nessuno alla fine paga le tasse. La possibilità di utilizzare questo schema ai limiti della legalità risale al 6 luglio 2005, data nella quale una convenzione fra Stati Uniti e Paesi Bassi di fatto ha legalizzato l’abuso del diritto olandese sulle società.

Ecco, quindi, un altro pesante indizio a carico dei Governi burattinai: non solo, non agiscono ratificando subito gli aggiornamenti delle convenzioni internazionali in essere, ma – più di una volta – siglano accordi differenti di propria iniziativa per soddisfare i loro interessi a scapito della lotta all’elusione mondiale, salvo poi condannarla pubblicamente per esigenze di audience.

Nel caso appena citato, dalla firma della convenzione, circa 500 miliardi di euro di profitti societari sono fluiti in Olanda, secondo l’analisi effettuata dal media locale *“De Correspondent”*.

Nicholas Shaxson, studioso esperto di fiscalità internazionale, ha osservato come in tema di elusione fiscale: *“Quelli che sanno non parlano e quelli che parlano non sanno”*. Concordiamo pienamente!

In conclusione, i vari *“papers”*, da una parte, e i framework societari *“Double Irish”*, *“Dutch Sandwich”* e *“Single Malt”*, dall’altra, sono solo due facce della stessa medaglia: una normativa tributaria, previdenziale e finanziaria a carattere sovranazionale che risulta essere – come qui

dimostrato – assolutamente deficitaria e inadeguata.

Ad avviso di chi scrive, recuperare i grossi redditi prodotti dalle grandi multinazionali e sfuggiti alle grinfie del Fisco attraverso le maglie larghe imbastite dal legislatore, probabilmente è l'unico mezzo rimasto oggi per acquisire quell'indispensabile quantità di proventi finanziari tali – se impiegati oculatamente – da sconfiggere la crisi economica mondiale nel suo complesso.

Una crisi economica che, inevitabilmente, è destinata a perdurare e anzi inasprirsi di pari passo con l'incremento della popolazione globale e la correlata diminuzione delle risorse naturali disponibili.

Purtuttavia, combattere l'elusione fiscale internazionale resta una battaglia persa in partenza, in quanto detta elusione è figlia degli interessi privati individuali di Governi ...e governanti.



La prescrizione dei crediti erariali

di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

1. Premessa

Il decorso del tempo, insieme con altri elementi, può assumere diverso rilievo per l'ordinamento giuridico e, in particolare, può influire sull'acquisto e sull'estinzione dei diritti.

La disciplina degli istituti della prescrizione e della decadenza si rinviene innanzitutto nel codice civile, rispettivamente agli artt. 2934 e ss. e agli artt. 2964 e ss. c.c.

1.1. Prescrizione

Come è ben noto, la prescrizione è un istituto di ordine pubblico per effetto del quale i diritti si estinguono se il titolare degli stessi non li esercita per il tempo stabilito dalla legge.

Essa ha per oggetto tutti i diritti soggettivi, con esclusione dei diritti indisponibili e del diritto

di proprietà nonché di alcuni diritti di azione¹.

Poiché fondamento della prescrizione è l'inerzia del titolare del diritto, consegue che la stessa non decorre se il diritto è subordinato a condizione o termine, né può operare se l'inerzia è giustificata da cause previste dalla legge² e viene meno se il titolare esercita il diritto o questo viene riconosciuto dal soggetto passivo³.

La differenza sostanziale tra la sospensione e l'interruzione si ravvisa nel fatto che, nella prima, il periodo di tempo sospeso opera come una parentesi nel computo del termine onde, cessata la causa di sospensione, il decorso del termine riprende, calcolandosi anche quello maturato anteriormente alla sospensione;

1 Petizione di proprietà, art.533 c.c., azione di nullità, art. 1422 c.c.

2 Sospensione per rapporti tra le parti o condizioni soggettive del titolare, artt.2941 e 2942 c.c.

3 Interruzione ex artt. 2943 e 2944 c.c.

nell'interruzione, invece, poiché viene meno l'inerzia, il decorso del termine inizia nuovamente, senza calcolare il tempo anteriore all'atto interruttivo.

Il termine ordinario della prescrizione è di anni 10 (art.2946 c.c.), ma vi sono anche prescrizioni ventennali⁴ e prescrizioni brevi⁵, queste ultime previste dalla legge per particolari rapporti e per le quali, tuttavia, una volta azionato il diritto in sede giudiziale e passata in giudicato la sentenza⁶ sopraggiunge la c.d. *actio judicati*, soggetta alla prescrizione ordinaria decennale⁷.

Vi sono infine le prescrizioni presuntive, previste dalla legge per il credito di alcuni soggetti che operano - per la durata di sei mesi, un anno o tre anni, secondo i crediti - sul terreno processuale e possono essere superate mediante la confessione del debitore⁸ o mediante deferimento del giuramento decisorio⁹.

La prescrizione, in quanto istituto di diritto pubblico, non è derogabile, prorogabile o abbreviabile e nemmeno rinunciabile mentre è in corso, ma è rinunciabile solo dopo che sia maturata¹⁰ e non è rilevabile di ufficio¹¹ ma deve essere eccepita dall'interessato.

1.2. La decadenza

Anche la decadenza, come la prescrizione, comporta la perdita del diritto per l'inerzia del titolare, ma mentre la seconda è una sanzione per il titolare del diritto che ne ha omissso l'esercizio nel tempo, la prima costituisce un onere imposto dalla legge (decadenza legale) o concordato dalle parti (decadenza convenzionale) per acquisire il potere di esercitare il diritto e

ha un fine prevalentemente sociale, senza alcun rilievo per le cause di impedimento. La predetta ultima caratteristica comporta l'inammissibilità di cause di interruzione o di sospensione¹², salvo, per le cause di sospensione, che la legge disponga altrimenti - come per i termini per l'azione di disconoscimento della paternità da parte di interdetti¹³.

La decadenza è impedita unicamente con il compimento dell'atto previsto che ne comporta la definitiva cessazione¹⁴, restando successivamente il diritto soggetto alle norme sulla prescrizione¹⁵.

La decadenza legale ha natura eccezionale poiché deroga al principio del libero esercizio dei diritti soggettivi, sicché alle norme che la prevedono non è applicabile l'analogia. Se è posta nell'interesse generale - per i diritti indisponibili - le parti non possono modificarne il regime legale né rinunciarvi¹⁶, rimanendo essa rilevabile di ufficio dal giudice¹⁷. Se invece attiene a diritti disponibili (es. garanzia nella compravendita), le parti possono regolamentarla come ritengono, purchè non sia reso eccessivamente oneroso l'esercizio del diritto¹⁸ e anche rinunciarvi.

2. La prescrizione e la decadenza nel diritto tributario

2.1. La prescrizione dei diritti di credito tributario

Nel diritto tributario sono previsti, in prevalenza, termini di decadenza - per il potere di accertamento, di liquidazione e di iscrizione a ruolo per l'Amministrazione Finanziaria e per il diritto al rimborso per il contribuente. Una volta impedita la decadenza, con il compimento dell'atto

4 Estinzione dei diritti reali su cose altrui, artt. 954, 970, 1014, 1073 c.c.

5 Prestazioni periodiche, art.2958 c.c., e risarcimento dei danni art. 2947 c.c.

6 Art.324 c.p.c.

7 Art. 2953 c.c.

8 Art.2959 c.c.

9 Art. 2960 c.c.

10 Artt. 2936 e 2937 c.c.

11 Art. 2938 c.c.

12 Art. 2964 c.c.

13 Art. 245 c.c.

14 Art. 2965 c.c.

15 Art. 2967 c.c.

16 Art. 2968 c.c.

17 Art. 2969 c.c.

18 Art. 2965 c.c.

indicato, diviene operante la prescrizione del diritto di credito tributario.

Solo per alcuni diritti di credito tributario sono previsti esclusivamente - ovvero senza previsione di decadenza - termini di prescrizione. Tra detti diritti rientra quello della c.d. tassa di possesso di autoveicolo.

Consegue che, una volta rispettato il termine di decadenza, se previsto, il diritto di credito dell'A.F. divenuto definitivo, per omessa impugnazione nei termini del provvedimento dell'A.F. da parte del contribuente o per passaggio in giudicato della sentenza che lo abbia confermato, resta soggetto alla prescrizione, che è quella specificamente prevista dalla legge, o, in mancanza di espressa previsione, quella ordinaria decennale¹⁹ per il caso di omessa impugnazione, e quella decennale della c.d. *actio iudicati*, nell'ipotesi di impugnazione conclusasi con sentenza passata in giudicato²⁰.

E' opportuno, poi, ricordare che la **Legge n. 212/2000** (Statuto del Contribuente) **all'art. 3, comma 3**, dispone che i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati, pur dovendosi rilevare che la disposizione, poiché contenuta in legge ordinaria, può essere derogata da altra legge ordinaria.

L'art. 3 cit. ha certamente abrogato il vecchio art. 1 del d.l. 21.6.1961 n. 498 secondo il quale, qualora gli uffici finanziari non siano in grado di funzionare regolarmente a causa di eventi eccezionali, i termini di prescrizione e decadenza possono essere prorogati con D.M. del Ministero competente (all'epoca delle Finanze).

Ciò premesso, residua però il dubbio se e in quali limiti la proroga possa essere prevista dal legislatore e quale sia dunque concretamente la "forza" dello Statuto.

Sta di fatto che è stato poi lo stesso legislatore, poco dopo l'approvazione dello Statuto del con-

tribuente con la L. n. 289/2002 - Legge Finanziaria per il 2003, che sicuramente non è una legge di carattere generale - a prevedere un'ipotesi di proroga dei termini di decadenza - e conseguentemente anche dei successivi termini di prescrizione per il recupero dell'imposta - per l'accertamento dell'imposta sui redditi e dell'Iva nei confronti dei contribuenti che non si fossero avvalsi di quel condono tributario.

Se lo Statuto fosse stato adottato con L. Costituzionale, non vi è dubbio che una legge ordinaria non avrebbe potuto violare il precetto dell'art. 3; viceversa, resta difficile riconoscere ad essa quella forza maggiore che l'art. 1 sembrerebbe evocare in virtù dei principi costituzionali ai quali con essa si è inteso dare attuazione²¹.

Come previsto per il diritto civile, la **prescrizione dei diritti di credito tributario non è rilevabile di ufficio dal giudice ma deve essere eccepita dall'interessato** - contribuente o ente impositore per i diritti di rimborso del primo - e ad essa si applicano le stesse cause di sospensione e di interruzione.

Per i diritti di credito tributario la prescrizione decorre dal momento in cui l'iscrizione a ruolo è esecutiva.

La **notifica** di una cartella di pagamento o di una ingiunzione fiscale è causa di **interruzione** della prescrizione, mentre l'**impugnazione** del ruolo o della cartella di pagamento o dell'ingiunzione fiscale è causa di **sospensione**.

E' da precisare che, per il principio dell'unicità dell'accertamento, l'A.F. non può emettere per lo stesso fatto più atti di accertamento, con eccezione delle sole ipotesi dell'accertamento integrativo, qualora venga a conoscenza di nuovi elementi, oppure del previo annullamento del primo accertamento viziato. E' evidente, comunque, che nell'ipotesi che l'A.F. abbia notificato tempestivamente un accertamento nullo perché viziato, un secondo accertamento emesso in sostituzione del primo annullato, ma no-

19 Art. 2946 c.c.

20 Art. 2953 c.c.

21 Artt. 3, 23, 53 e 97

tificato dopo la scadenza del termine previsto, non potrebbe giovare all'A.F. facendo valere il primo come atto interruttivo poiché questo, essendo nullo, non avrebbe potuto produrre alcun effetto.

Per quanto riguarda il diritto di rimborso del contribuente, sono previsti solo termini di decadenza onde, evitata la decadenza con il compimento dell'atto, si applica la prescrizione ordinaria decennale²². Si applicano le cause di interruzione e di sospensione previste dal codice civile e, tra queste ultime, rileva la notifica di un atto di messa in mora all'ente debitore²³.

Giova precisare che, secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità, per i tributi erariali (IRPEF, IRES, IRAP, IVA) accertati in un atto definitivo per omessa impugnazione, non è applicabile la prescrizione breve di anni 5 prevista per le prestazioni periodiche²⁴ poiché i crediti erariali non possono considerarsi prestazioni periodiche in quanto derivano da valutazioni fatte per ciascun anno sulla sussistenza dei presupposti impositivi²⁵. Conseguentemente, nella carenza di una espressa disposizione di legge, per detti tributi è applicabile la prescrizione ordinaria decennale.

Invece, per i tributi per i quali è prevista una prescrizione inferiore ad anni 10²⁶ accertati in un atto definitivo perché non impugnato, la prescrizione resta pur sempre quella prevista poiché, se è pur vero che il provvedimento non opposto cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, esso tuttavia ha solo l'effetto d' **irretrattabilità del credito**, ma non certo quello del giudicato al quale solo è applicabile l'art. 2953 c.c. - ovvero il termine di anni 10 previsto per la prescrizione dell'*actio iudicati*. Deriva che, per i predetti diritti di credito tributario, devono applicarsi i termini di prescrizione previsti dalla norme che li discipli-

nano, non essendo applicabile per analogia la norma di cui all'art. 2953 c.c., che è eccezionale e riferita solo alla prescrizione dei diritti definitivamente accertati in giudizio. Ben si intende, però, che se il processo in cui è accertato un credito per cui è prevista una prescrizione inferiore ad anni 10 si conclude con sentenza passata in giudicato, trova applicazione la prescrizione decennale prevista dall'art. 2953 c.c.²⁷.

Il contrasto giurisprudenziale risolto dalla Suprema Corte a Sezioni Unite in predetta sentenza verrà esaminato approfonditamente nel paragrafo seguente.

2.2. La decadenza dei diritti di credito tributario.

Nella materia tributaria la decadenza, ovvero l'inerzia dell'interessato che si protrae oltre il termine previsto per acquisire il potere di esercitare il diritto di credito tributario, può riguardare l'ente impositore o il contribuente.

Per quanto concerne l'**ente impositore** i termini di decadenza sono relativi al potere di accertamento, liquidazione e iscrizione a ruolo dei tributi, mentre per quanto concerne il **contribuente** fanno riferimento alla presentazione dell'istanza per esercitare il diritto al rimborso del tributo.

In entrambe le ipotesi, la decadenza deve essere comunque oggetto di un accertamento che, per quanto concerne l'ente impositore, è devoluto alla giurisdizione del giudice tributario mentre, per quanto concerne il contribuente, può essere rilevato prima dall'ente impositore e successivamente, in caso di impugnazione del provvedimento da parte del contribuente, dal giudice tributario, sempre in sede processuale.

In proposito, è necessario evidenziare il differente regime al quale sono soggette le decadenze poste in danno del contribuente da quelle poste in danno dell'ente impositore, secondo

22 2946 c.c.

23 Art. 2943/4 c.c.

24 Art. 2948/4 c.c.

25 Cass. 4283/2010.

26 Es. ICI, TARSU, TIA, prescrizione anni 5.

27 Così S.U. 23397/2016 del 17/11/2016.

un costante insegnamento giurisprudenziale che fa leva sul diverso potere di disponibilità della relativa eccezione.

Si è, infatti, ritenuto che, mentre la decadenza stabilita in favore della A.F. per la inosservanza, da parte del contribuente, del termine per richiedere il rimborso di un tributo indebitamente versato è sempre rilevabile di ufficio, anche in appello - non integrando domanda nuova ex art. 57 Dlgs 546/1992, e comunque salvo l'effetto del giudicato interno - poiché *“attiene a situazioni indisponibili determinate dall'esigenza di assicurare la stabilità delle entrate tributarie entro un periodo di tempo definito”*, nell'ipotesi, invece, di decadenza in favore del contribuente, per l'inosservanza di termini da parte dell'A.F., la relativa eccezione, attesa la disponibilità del diritto, è rilevabile solo su eccezione precisa del contribuente formulata nel ricorso in primo grado²⁸.

Anche di recente (Cass.171/2015) è stato ritenuto che *“...la Giurisprudenza di questa Corte... ha più volte ribadito come il termine di decadenza stabilito a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente per l'esercizio del potere impositivo abbia natura sostanziale e non appartenga a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del Fisco; cosicché è riservato alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione, da ritenersi, pertanto, eccezione in senso proprio, non rilevabile di ufficio né proponibile per la prima volta in fase di appello”*.

3. I crediti erariali si prescrivono in cin-

que anni

3.1. Le modifiche normative all'art.25 D.P.R. n.602/1973 e le sentenze d'illegittimità costituzionale (Corte Cost n.352/2004;Corte Cost. n.280/2005)

Prima che fosse introdotto nel nostro ordinamento tributario il “c.d. accertamento esecutivo”, il procedimento di riscossione delle somme dovute in base agli accertamenti diretti delle imposte dirette e dell'IVA constava dell'iscrizione a ruolo di quelle somme, alla quale provvedeva l'Amministrazione finanziaria, e della notifica della cartella di pagamento alla quale provvedeva l'esattore (ora concessionario) del servizio di riscossione e, da ultimo, agente di riscossione.

Nell'ambito di suddetto procedimento, l'iscrizione di una somma a ruolo presuppone l'esistenza del c.d. titolo d'iscrizione, tipicamente integrato da un atto che, al termine di un'attività a ciò funzionalmente preposta, definisce i profili qualitativi e quantitativi di una determinata pretesa impositiva, che occorre riscuotere mediante il ruolo. Sicché, la qualificazione del ruolo come atto della funzione di riscossione segue alla constatazione che, in via ordinaria, mediante il ruolo non si determinano pretese ma, semplicemente, si riscuotono crediti relativi a pretese previamente individuate.

Accanto all'iscrizione a ruolo “ordinaria”, vi sono ipotesi in cui il ruolo non limita la sua funzione alla mera esazione di un credito. Tale ipotesi è più particolare, dove il ruolo non è semplicemente l'atto con cui si riscuote un credito ma, anche e prima, l'atto mediante il quale viene determinata e definita la pretesa impositiva sottostante.

Precisamente, l'art.11 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, afferma *“nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni, gli interessi. I ruoli si distinguono in ordinari e straordinari. I ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione”*

Sulla base dei ruoli consegnati all'Ufficio im-

²⁸ Applicabilità dell'art. 57 Dlgs 546/92 - v. Cass 4670/2012 e 5862/2013

sitore il concessionario della riscossione (oggi agente) redige e notifica al debitore la cartella di pagamento, un atto che, dopo la riforma del 1999, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà all'esecuzione forzata.

Ciò posto, occorre sottolineare che tanto per l'attività di "iscrizione dei ruoli" delle imposte, quanto per la successiva notifica della cartella di pagamento, inizialmente erano stati previsti termini di esecuzione specifici, sia nella versione originaria del D.P.R. n. 602/1973, sia nella versione modificata dal Dlgs 26 febbraio 1999, n. 46, con la differenza che, solo per la prima di quelle attività, il termine era espressamente stabilito a "pena di decadenza".

La giurisprudenza non si espresse sin da subito sulla natura decadenziale o meno del termine per la notifica della cartella di pagamento, sebbene avesse affermato che *"l'esattore è soggetto ai ristretti termini di cui all'art.25 del D.P.R. n.602/1973 per la notificazione della cartella"*²⁹.

Una posizione chiara ed inequivocabile, la giurisprudenza di legittimità l'assunse soltanto nel 2004, riconoscendo la natura "perentoria" del termine previsto dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 - nel testo anteriore alle modifiche apportate dal Dlgs n. 46/1999 - in ragione della formulazione letterale e del tenore logico delle espressioni usate dal legislatore, *"da cui è dato evincere in modo non equivoco l'obbligo per l'esattore di notificare la cartella di pagamento entro il termine fissato"*.

D'altro canto, sosteneva nell'occasione la giurisprudenza di legittimità, *"la natura perentoria dell'indicato termine...è stata autorevolmente ribadita dalla Corte Costituzionale (ordinanza n.107/2003)"*³⁰.

Successivamente, il legislatore, con l'art.1 , primo comma lett. b) del Dlgs n. 193/2001, eli-

minando ogni riferimento al termine per la notifica della cartella di pagamento, secondo autorevole dottrina lo fece per una logica *"favor fisci"*.

Nel quadro normativo così modificato, la sola attività d'iscrizione a ruolo delle imposte restava soggetta a uno specifico termine di decadenza³¹, mentre, per la successiva attività di notifica della cartella di pagamento, non era previsto più alcun termine, se non quello della prescrizione ordinaria.

Se una parte della dottrina riteneva che la novellata disciplina della riscossione tramite ruolo non garantiva adeguatamente la tutela dell'affidamento del contribuente, anche se posta come "principio generale" dell'ordinamento tributario con la previsione di cui all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), altra parte della dottrina ha denunciato esplicitamente i profili d'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, per violazione dell'art. 24 cost.

Il legislatore, tenendo conto dei moniti della Consulta, ha tentato di ripristinare un'adeguata tutela reintroducendo il termine della notifica delle cartelle di pagamento e modificando nuovamente l'art. 25 predetto; nella sua nuova formulazione suddetto articolo, modificato dall'art.1 comma 417 della legge finanziaria 30 dicembre 2004 n. 311, prevedeva che *"il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede , a pena di decadenza, entro il dodicesimo giorno del mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa a un ruolo straordinario"*

Tale termine introdotto viene, tuttavia, ancor fatto decorrere da un atto interno e incontrollabile come la consegna del ruolo al Concessionario.

29 Cass., sez. I, 19 luglio 1999, n.7662.

30 Cass. sez. trib,7 gennaio 2004, n.10.

31 Art. 17 del D.P.R. n. 602/1973.

L'intervento del Giudice delle leggi fu immediato, attraverso la sentenza n. 280/2005, dichiarò *“l'illegittimità costituzionale dell'art.25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.602, come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n.193, nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.DR. 29 settembre 1973, n.600”*

Giova esporre le considerazioni espresse dalla Corte Costituzionale in predetta sentenza.

In primo luogo, la Corte ha ritenuto di non potere che trarre *“la conseguenza della illegittimità costituzionale dell'art.25, come modificato dal citato del Dlgs n.193/2001, non essendo consentito, dall'art. 24 della Costituzione, lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole..”*.

Il quadro normativo, sottolineava la Corte Costituzionale, era rimasto sostanzialmente immutato anche dopo la modifica dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, operata dall'art. 1 della legge n. 311/2004, poiché, pur stabilendosi che *“il concessionario notifica la cartella di pagamento.., a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo”*, è evidente che *“in assenza di un termine certo fissato per la consegna del ruolo, è totalmente inefficace il termine decadenziale privo di un dies a quo”*.

Per tale motivo, la Consulta auspicava un indispensabile intervento legislativo con il quale si colmasse tale lacuna.

L'invito della Corte Costituzionale è stato immediatamente accolto dal legislatore con la conversione in legge del D.L. 17 giugno 2005 n. 106; con la predetta legge di conversione fu introdotto il comma 5-bis all'art. 1 del D.L. n. 106/2005, con il quale, *“ al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza in*

termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni”, si disponeva che la notifica delle conseguenti cartelle di pagamento avvenisse entro specifici termini di decadenza, diversificati a seconda che si trattasse delle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio (lett. a), delle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (lett. b) ovvero dalle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001 (lett. c).

Inoltre, al predetto art.1 , fu aggiunto il comma 5-ter, il quale , *“in conseguenza di quanto previsto dal comma 5-bis e al fine di conseguire, altresì, la necessaria uniformità del sistema di riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e sull'imposta sul valore aggiunto”*, disponeva l'abrogazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e riscriveva il primo comma del successivo art. 25, in cui da quel momento si stabiliva che: *“il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto al ruolo o obbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza,entro il 31 dicembre:*

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 197, n.600;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti d'ufficio”.

Tale formulazione del succitato articolo è rimasta invariata fino a oggi, salvo alcune integrazioni non rilevanti ai fini della presente trattazione.

3.2. La Suprema Corte dirime il contrasto giu-

risprudenziale sull'interpretazione dell'art. 2953 c.c. da applicare ai crediti erariali (Cass. Civ. SS.UU. n. 23397/2016)

Decorso il termine decadenziale per la notifica della cartella esattoriale, è stato posto all'esame alle Sezioni Unite della Suprema Corte quando si prescrivono le pretese delle Pubblica Amministrazione - Agenzia delle Entrate, INPS, INAL, Comuni, Regioni ecc.

In particolare, la decisione della Suprema Corte³² verteva sull'interpretazione dell'art. 2953 c.c. *“con riguardo specifico all'operatività o meno della [...] conversione del termine prescrizione breve in quello ordinario decennale”* nelle fattispecie originate dalla notifica, nei confronti del cittadino, di *“atti di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva”* afferenti i crediti statali sia di natura tributaria (Agenzia delle Entrate), che extratributaria (INPS, INAIL, Comuni).

In particolare, nell'ordinanza di rimessione si sottolineava che era primario valutare se la prescrizione breve (5 anni) *“sia applicabile anche nelle ipotesi in cui la definitività dell'accertamento del credito derivi da atti diversi rispetto a una sentenza passata in giudicato”*.

A ben vedere, il Supremo Consesso aveva il delicato compito di stabilire se *“la decorrenza del termine, pacificamente perentorio, per fare opposizione alla cartella di pagamento di cui all'art. 24, comma 5 del dlgs 26 febbraio 1999, n. 46, pur determinando la decadenza della possibilità di proporre impugnazione, produca soltanto l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito oppure determini anche l'effetto di rendere applicabile l'art. 2953 c.c. ai fini del termine di prescrizione breve (quinquennale secondo l'art. 3, commi 9 e 10, della legge n.335 del 1995) in quello ordinario decennale”*.

Invero, la Suprema Corte, in passato, aveva mantenuto un orientamento tendenzialmente compatto sul punto, secondo il quale *“si può ve-*

*rificare la conversione della prescrizione da breve a decennale soltanto per effetto di sentenza passata in giudicato, oppure di decreto ingiuntivo che abbia acquisito efficacia formale e sostanziale o anche di decreto o sentenza penale di condanna divenuti definitivi”*³³.

Per quanto riguarda la riscossione coattiva dei crediti, l'art. 2953 c.c. è *“applicabile esclusivamente quando il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma un provvedimento giurisdizionale divenuto definitivo”*³⁴.

Di fatto, la sentenza ha chiarito che la omessa impugnazione di un provvedimento accertativo o esattoriale non può concedere, all'atto in oggetto, di acquistare *“efficacia di giudicato”*, giacché i citati atti sono *“espressione del potere di auto accertamento e di autotutela della PA”*³⁵.

Per tale ragione, l'inutile decorso del termine perentorio per proporre l'opposizione, pur determinando la decadenza dell'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabile del credito [...], con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 c.c. ai fini della prescrizione³⁶.

Già nella sentenza a S.U., la n. 25790/09, il Supremo Consesso risolse la problematica *“prescrizione”* ai fini delle sanzioni tributarie; in tale sede, la Corte di Cassazione ha affermato che la prescrizione decennale è applicabile alla richiesta dell'Agenzia delle Entrate laddove esista *“una sentenza passata in giudicato, [...] mentre se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'art. 20 del Dlgs n.472/97, atteso che il termine di prescrizione entro il quale*

33 V. Cass. 24 marzo 2006, n. 6628; Cass. 27 gennaio 2014, n.1650; Cass. 29 febbraio 2016, n. 3987.

34 V. Cass. 3 gennaio 1970, n.1; Cass. 22 dicembre 1989, n. 5777; Cass. 10 marzo 1996 n.1965; Cass. 11 marzo 1996, n. 1980.

35 Cass. n. 12263/07; Cass. n. 24449/06; Cass. n. 8335/03.

36 v. Cass. 25 maggio 2007, n. 12263; Cass. 16 novembre 2006, n. 24449; Cass. 26 maggio 2003, n. 8335.

deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario".

Al riguardo, per comprendere meglio la questione giuridica sottoposta all'esame della Suprema Corte, giova a tal proposito menzionare la sentenza della Consulta, precedentemente esposta nella presente disamina, che ha statuito perentoriamente, per rispettare il diritto di difesa, tutelato dall'art. 24 cost, *"non è consentito lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione".*

In conclusione, la Corte di Cassazione, richiamando la giurisprudenza succitata, in particolare le S.U. n. 25790/2009, ha affermato che la mancata impugnazione di un avviso d'accertamento della P.A. o di un provvedimento esattoriale dell'Ente della Riscossione, *"... pur determinando la decadenza della possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto dell'irretrattabilità del credito contributivo senza determinare la c.d."conversione" del termine di prescrizione breve (nella specie, quinquennale secondo l'art. 3, commi 9 e 10, della legge n. 335 del 1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art.2953 c.c".*

Ebbene, la trasformazione da prescrizione quinquennale in decennale si perfeziona soltanto con l'intervento di un *"titolo giudiziale divenuto definitivo"* (sentenza o decreto ingiuntivo); per esempio, la cartella esattoriale, l'avviso dell'addebito dell'INPS e l'avviso d'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, costituiscono per propria natura incontrovertibile semplici atti amministrativi di autoformazione e, pertanto, sono privi dell'attitudine di acquistare efficacia di giudicato.

Confrontando le conclusioni a cui è approdata la Suprema Corte nella sentenza in esame rispetto alla conclusioni tratte dalla stessa con la nota ordinanza n. 20213/15, il Supremo Consesso, nella sentenza oggetto della presente trattazione, ha ampliato l'ambito d'applicazione

della prescrizione breve; infatti, nella citata ordinanza era stato affermato che la prescrizione quinquennale operava laddove il titolo esecutivo fosse costituito dalla sola cartella esattoriale dell'Ente della Riscossione.

Pertanto, nelle altre ipotesi di sussistenza del credito erariale (ad esempio la notifica dell'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate) avrebbe dovuto essere introdotta la prescrizione decennale.

Il nuovo orientamento ha, quindi, esteso i margini difensivi del cittadino, il quale potrà chiedere al giudice l'estinzione del credito statale per intervenuta prescrizione breve, non soltanto nei casi di notifica di cartella esattiva³⁷, bensì anche nelle fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa - avvisi di accertamento, avvisi di addebito, ecc...

³⁷ Art. 36 bis e/o ter, DP.R. n. 600/73.

La messa in liquidazione della società non è necessaria per il trasferimento intracomunitario della sede legale

Commento a Corte di Giustizia UE, sentenza *Polbud*, causa C-106/16 del 25 ottobre 2017



di Silvia Lomi

Dottore Commercialista

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza *Polbud*, causa C-106/16 del 25 ottobre 2017, ha riconosciuto la possibilità per una società con sede legale in uno Stato Ue di trasferire la sede legale in un altro Stato Ue, senza che questa trasferisca la sede effettiva. I giudici europei hanno inoltre affermato che non risultano conformi al diritto Ue le norme di uno Stato membro, che condizionino il trasferimento intracomunitario della sede di una società, al previo svolgimento di una procedura di liquidazione nello Stato Ue dal quale la società si trasferisce.

La domanda di pronuncia pregiudiziale riguardava l'interpretazione degli articoli 49 e 541 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). La vicenda riguardava il diniego da parte dei giudici polacchi al trasferimento in Lussemburgo della sede legale della società polacca *Polbud* – Wykonawstwo sp. z o.o. in liquidazione, poiché quest'ultima non aveva posto in essere gli adempimenti relativi alla procedura di liquidazione, previsti dalla normativa polacca. In data 30 settembre 2011, l'assemblea straordinaria dei soci della società *Polbud* aveva deciso con delibera il trasferimento della sede legale in Lussemburgo. Successivamente, la società depositava un'istanza di inserimento dell'annotazione relativa all'avvio della procedura di liquidazione, presso il tribunale incaricato della tenuta del registro delle imprese. Il 28 maggio 2013, la sede legale della società era stata trasferita in Lussemburgo, variando la denominazione da *Polbud* a Consoil Geotechnik. A causa del trasferimento della sede legale in Lussemburgo, la *Polbud* in data 24 giugno 2013 depositava presso il giudice del

1 Testo del TFUE consultabile all'indirizzo: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=IT>

registro, istanza di cancellazione dal registro imprese polacco. Il giudice del registro respingeva però l'istanza di cancellazione, poiché la società non aveva svolto alcuni adempimenti richiesti dalla procedura di liquidazione prevista dalla normativa polacca - *i.e.* nomina del custode dei libri sociali, bilanci degli ultimi esercizi sottoscritti dal liquidatore, delibera dei soci che approva il rapporto sulle operazioni di liquidazione. Dall'altro lato, la società *Polbud* sosteneva di non dover produrre tale documentazione, dato che la società in realtà non si era sciolta, ma la domanda di cancellazione dal registro era dovuta al trasferimento della sede legale della società in Lussemburgo, Paese in cui la *Polbud* continuava ad esistere come società di diritto lussemburghese, senza che la società perdesse personalità giuridica. Contro la decisione del giudice del registro la società ricorreva in primis al Tribunale circondariale che respingeva il ricorso; impugnava così il rigetto dinanzi al Tribunale regionale il quale a sua volta respingeva nuovamente il ricorso, costringendo la società *Polbud* a ricorrere per Cassazione dinanzi al giudice del rinvio. La Corte suprema polacca successivamente decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre la questione alla Corte di Giustizia Ue².

La Corte di Giustizia europea è stata chiamata ad esprimersi relativamente alla questione: "Se gli articoli 49 e 54 TFUE ostino a che uno Stato membro in cui è stata costituita una società commerciale (società a responsabilità limitata) applichi le disposizioni di diritto nazionale che subordinano la cancellazione dal registro allo scioglimento della società in esito alla messa in liquidazione, qualora la società abbia formato oggetto, in un altro Stato membro, di ricostituzione sulla base di una delibera dei soci di continuazione della personalità giuridica acquisita nello Stato di costituzione".

La Corte di Giustizia UE afferma innanzitutto che dalla lettura degli articoli 49 e 54 del TFUE, il beneficio della libertà di stabilimento è riconosciuto alle società costituite in conformità alla legislazione di uno Stato membro e con sede sociale, amministrazione centrale o centro di attività principale all'interno dell'Unione europea. Di conseguenza, nel caso esaminato, la società polacca, costituita conformemente alla legislazione della Polonia, può avvalersi della libertà di stabilimento. Una società costituita in conformità alla normativa di uno Stato membro ha il diritto quindi di trasformarsi in una società disciplinata dal diritto di un altro Stato Ue, a patto che siano soddisfatte le condizioni stabilite dalla normativa di tale ultimo Stato, con riferimento in particolare al criterio sancito da tale Stato per collegare una società al suo ordinamento giuridico nazionale³. Nel caso di specie, la società *Polbud* ha tutto il di-

² Come viene ricordato anche dai giudici comunitari all'interno della sentenza, ai giudici nazionali spetta la valutazione dei fatti di causa, mentre la Corte di Giustizia è legittimata soltanto a pronunciarsi sull'interpretazione o sulla validità di un atto giuridico dell'Unione in base ai fatti che le sono indicati dal giudice nazionale.

³ Al riguardo i giudici europei richiamano quanto affermato in materia di libertà di stabilimento nella sentenza *Daily Mail* (Corte di Giustizia UE, 27/09/1988, C-81/87), in base alla quale la definizione del criterio di collegamento che determina il diritto nazionale applicabile ad una società rientra nella competenza di ciascun Paese membro, dato che l'articolo 54

ritto di trasformarsi in una società di diritto lussemburghese, a patto che siano soddisfatte le condizioni di costituzione così stabilite dalla normativa del Lussemburgo.

Richiamando la sentenza *Centros* (Corte di Giustizia UE, 9/03/1999, C-212/97), i giudici europei affermano che all'interno della libertà di stabilimento rientra anche il caso in cui la società, che trasferisce la propria sede in un altro Stato membro, continui a svolgere l'essenziale, se non il complesso, delle sue attività nello Stato membro dal quale deriva.

Inoltre, il fatto di stabilire la sede, legale o effettiva, di una società in conformità alla legislazione di uno Stato Ue, per poter beneficiare di una legislazione più vantaggiosa⁴, non costituisce un abuso del diritto di stabilimento⁵.

Ne deriva che il fatto che la società *Polbud* abbia deciso di trasferire verso il Lussemburgo unicamente la sua sede legale, senza il trasferimento della sede effettiva, non può determinare l'esclusione di tale trasferimento dalla sfera di applicazione degli articoli 49 e 54 TFUE⁶. Inoltre, il trasferimento della sede non implica la perdita della personalità giuridica da parte della società.

Uno Stato membro non può impedire o dissuadere la società dal porre in essere la trasformazione transfrontaliera, imponendo a tal fine delle condizioni più severe e restrittive di quelle previste in caso di trasformazione di una società all'interno dello Stato membro in questione. L'articolo 49 TFUE, infatti, impone l'eliminazione di ogni tipo di restrizione alla libertà di stabilimento.

In conclusione, i giudici europei precisano che in base agli articoli 49 e 54 del TFUE, la libertà di stabilimento è applicabile al trasferimento della sede legale di una società, costituita ai sensi del diritto di uno Stato membro, verso il territorio di un altro Stato membro, ai fini della sua trasformazione, conformemente alle condizioni poste dalla legislazione di tale secondo Stato membro, in una società soggetta al diritto di quest'ultimo, senza spostamento

TFUE ha posto sul medesimo piano la sede sociale, l'amministrazione centrale e il centro d'attività principale come criteri di collegamento.

⁴ Cfr. Sentenza *Centros* (Corte di Giustizia UE, 9/03/1999, C-212/97), la quale afferma che la libertà di stabilimento consente, in linea di principio (e quindi salvo che sia dimostrato un comportamento abusivo nel caso concreto), ai cittadini UE di costituire una società nello Stato membro nel quale essi rinvergono la legislazione ritenuta a sé più confacente; e consente pure di svolgere poi l'attività della società in altro Stato membro (mantenendo a sé applicabile il diritto dello Stato in cui la società venne costituita). Inoltre, si veda Sentenza *Inspire Art*, causa C-167/01.

⁵ All'interno della sentenza in esame è evidenziato che: *"Inoltre, la mera circostanza che una società trasferisca la propria sede in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di frode, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (v., per analogia, sentenza del 29/11/2011 National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punto 84).*

⁶ I giudici europei affermano: *"[...], si deve considerare che, richiedendo la liquidazione della società, la normativa nazionale di cui al procedimento principale è tale da ostacolare, se non addirittura impedire, la trasformazione transfrontaliera di una società e costituisce, pertanto, una restrizione alla libertà di stabilimento".*

della sede effettiva della società.

I principi stabiliti dalla Corte di Giustizia nella sentenza C-106/16 costituiscono un importante punto di riferimento in un contesto come quello odierno, in cui il trasferimento di società da uno Stato ad un altro, non è più un fenomeno episodico, ma quanto piuttosto un fenomeno all'ordine del giorno.

Ancora sentenze di merito favorevoli all'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo

Commento a CTP Roma, sentenza n. 23640 del 7 novembre 2017



di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

Il tema dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale preventivo in ambito tributario ha tenuto un ruolo centrale nell'ultimo decennio in dottrina e in giurisprudenza.

Volendone fare una brevissima sintesi si potrebbe collocare l'inizio del dibattito in corrispondenza dell'emanazione della sentenza della corte di giustizia relativa alla causa C-349/07 *Sopropè - Organizações de Calçado Lda*. In tale ambito venne affermato il principio per il quale nel procedimento (concernente nello specifico dei diritti doganali) si sarebbe dovuto, in applicazione dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ascoltare il cittadino prima di emettere nei suoi confronti un provvedimento lesivo dei suoi interessi. La corte pose come riferimento anche le norme (Articoli 47 e 48) della Carta relative al diritto di difesa di natura processuale, con un significato che, ai più attenti osservatori, ha fatto pensare all'idea della esistenza di un doppio diritto di difesa garantito, con regole di elaborazione simili delle argomentazioni difensive, uno da esercitare in sede procedimentale e l'altro in sede giurisdizionale.

Da allora si sono susseguite sentenze, sia in ambito europeo - celeberrima la *Kamino International*, sui procedimenti C129/13 e C130/13 riuniti, del 3 luglio 2014 - che interno, le quali hanno via via applicato tali criteri, fino ad arrivare a tre successive sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite in due anni successivi: precisamente la n. 18184 del 29 luglio 2013 e le due gemelle del 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668.

La Corte, decidendo su specifiche norme di diritto interno, nelle predette pronunce, ha de-

finito un principio di riferimento: quello dell'esistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo negli accertamenti tributari, sulla base delle regole della Carta di Nizza - ovvero l'articolo 41 sul diritto ad una buona amministrazione, il 47 e il 48 in ambito processuale. Laddove tuttavia le norme europee non abbiano diretto impatto - ovvero per ciò che attiene ai tributi interni non amministrati dall'Unione Europea - le sentenze del 2014 hanno chiamato ad intervenire proprio gli articoli 24 e 97 della Costituzione, ovvero sia quelli che recano norme di garanzia interne da ritenere omologhe a quelle della Carta.

Il quadro si compose infine con l'intervento della Corte Costituzionale che nella sentenza 132 pubblicata il 15 luglio 2015, ammette l'esistenza del predetto principio generale per dichiarare non fondata la questione relativa al vecchio articolo 37-*bis* del DPR 600/73 relativamente alla disparità di trattamento delle norme antielusive scritte rispetto al nuovo istituto non espressamente regolamentato dell'abuso del diritto, con riferimento proprio all'obbligo di contraddittorio. Il contrasto si ritenne non esservi proprio per l'esistenza di una regola di carattere generale valevole sia per l'uno che per l'altro istituto.

In questo contesto finalmente definito in maniera omogenea è intervenuta però la sentenza del 9 dicembre 2015 ancora delle Sezioni Unite, che ha certo avuto un effetto benefico per l'Erario sui giudizi in corso, ma non altrettanto per la coerenza e la sistematicità del nostro sistema impositivo, come è noto, ha corretto la precedente impostazione. L'obbligo del contraddittorio non è un principio generale. Esiste per i tributi amministrati e non per quelli interni. Esiste in relazione a questi ultimi solo se una norma interna espressamente lo prevede. La corrispondente eccezione di nullità dell'atto va argomentata in ordine alla concreta possibilità che se si fosse svolto il contraddittorio la conclusione del procedimento avrebbe potuto essere diversa, altrimenti la sua invocazione è "pretestuosa" - con una evidente amplificazione, sul punto, di un errore già contenuto nella sentenza *Kamino* che cita giurisprudenza anteriore all'emanazione della Carta di Nizza (2000) e all'attribuzione ad essa del valore dei trattati (trattato di Lisbona 2007).

Ma il dibattito è tutt'altro che esaurito.

In sede di Corte Costituzionale, che non ha deciso a luglio scorso su tre diverse ordinanze di remissione della questione emanate all'indomani dell'ultima sentenza delle Sezioni Unite per meri motivi procedurali. E che rimane cronologicamente ancorata, dunque, alla predetta sentenza 132/2015 favorevole alle istanze garantiste.

In sede di giurisprudenza di merito, laddove non mancano sentenze che apertamente dissentono dalla lettura delle Sezioni Unite del 2015, riaffermando il contraddittorio come principio generale.

E' il caso della una bella, molto argomentata e coraggiosa sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, XXVIII sezione, precisamente la n. 23640 depositata il 7 novembre 2017 (Pres. Clemente, Rel. Di Ruberto).

La vicenda è quella di una società che si era opposta ad un avviso di accertamento IVA con il quale veniva recuperata l'imposta detratta per il periodo d'imposta 2010 per complessivi € 373.100,00 relativa a fatture ricevute dal fornitore in quanto asseritamente afferenti ad operazioni "soggettivamente inesistenti", nonché l'Iva non addebitata nei confronti del cliente in quanto non sarebbe stata provata la cessione intracomunitaria, trattandosi di soggetto estero inesistente ovvero sia di una società conduit.

Nelle eccezioni della ricorrente si introduceva la violazione del principio del contraddittorio preventivo sancito dal diritto nazionale e comunitario. Veniva presentata al riguardo anche una eccezione di incostituzionalità relativa al comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 in relazione agli articoli 3, 24, 53 e 111 Cost.

La CTP preliminarmente non ritiene di accogliere l'accezione di incostituzionalità *"poiché è già stata dichiarata rilevante e non manifestamente infondata ed anzi più di recente è dichiarata inammissibile giusta sentenza Corte Costituzionale del 5 luglio 2017"*. Essa verrà poi superata, come vedremo fra un attimo, in via interpretativa.

Quanto alla eccepita violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo sancito dall'art. 12 dello "Statuto", si rileva come l'Ufficio, dopo aver notificato l'invito a comparire ed aver ricevuto la documentazione richiesta, non le ha mai comunicato preventivamente all'emissione dell'avviso di accertamento le ragioni per cui intendeva procedere alle contestazioni che ha poi formalizzato solo con l'avviso di accertamento medesimo. La Commissione accoglie le eccezioni della ricorrente perché *"il diritto al contraddittorio preventivo non può che essere riconosciuto ogniqualvolta l'Amministrazione Finanziaria sottoponga il contribuente ad operazioni di controllo, come è appunto accaduto nel caso di specie, senza notificargli la chiusura di tali operazioni, poiché diversamente essa, in aperta e radicale violazione dei principi d'imparzialità e di buona amministrazione, si potrebbe sottrarre all'obbligo di contraddittorio preventivo, semplicemente omettendo tale notifica"*.

Venendo poi a trattare del limite alle tutele di cui al settimo comma dell'art. 12 L. 212/2000, i Giudici non condividono che sia *"limitato agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente"* e non invece ai casi, come quello di specie, in cui l'atto impositivo sia stato emesso dall'Ufficio direttamente senza il compimento di alcuna attività di verifica in loco. Infatti, il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212, stabilendo in via generale che il processo verbale di constatazione sia rilasciato nei confronti del contribuente alla *"chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo"*, evidentemente non si riferisce ai soli casi in cui tali

operazioni siano state compiute mediante accessi, ispezioni o verifiche, bensì a qualunque fattispecie di controllo sulla posizione fiscale del contribuente posto in essere dai competenti uffici. Non si tralascia che sono state le stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 ad affermare l'esistenza di un diritto del contribuente ad essere sentito prima dell'emissione di un atto impositivo a suo carico, in via generale ed indipendentemente dal fatto che nei suoi confronti siano o meno stati effettuati *"accessi, ispezioni e verifiche"*. Con tale pronuncia, le Sezioni Unite hanno statuito che dagli artt. 5, 6, 7, 10 e 12 dello Statuto del Contribuente *"emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità"* solo ed in ogni caso *"nella formazione procedimentalizzata di una 'decisione partecipata' mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio della leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella 'fase precontenziosa' o 'endoprocedimentale', al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili"* in quanto *"il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost."*.

Secondo la CTP il *pvc* di chiusura è essenziale ai fini della legittimità dell'atto a prescindere che la verifica sia stata condotta in ufficio e non nei locali del contribuente. Si argomenta al riguardo che è proprio nelle verifiche *"a tavolino"* che più sussiste l'esigenza di un contraddittorio col soggetto sottoposto a verifica in quanto, mentre negli accessi e ispezioni presso la sede del contribuente, a presidio del contraddittorio è prevista una redazione dei verbali giornalieri delle operazioni compiute dai verificatori, delle domande fatte e delle risposte ricevute, mentre uguali garanzie non si hanno nei controlli *"a tavolino"*. Con la conseguenza che il contribuente potrebbe trovarsi a ricever un avviso di accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'Ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni.

Su questo punto i Giudici provinciali non esitano ad esprimere il loro aperto e dichiarato dissenso con l'orientamento della Suprema Corte secondo il quale il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212 troverebbe applicazione solo laddove il contribuente sia stato assoggettato ad *"accessi, ispezioni o verifiche"*. Tale lettura non sarebbe infatti né costituzionalmente orientata (artt. 3, 24, 97, 111 Cost.) né rispetterebbe l'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo. Le fonti citate alla base di tale lettura sono alcune sentenze di merito che sostanzialmente si rifanno all'orientamento delle Sezioni Unite fino alla sentenza del 18/09/2014, n. 19667.

E il fatto che dopo la svolta delle Sezioni Unite con la sentenza 9/12/2015 n. 24823 il dibattito giurisprudenziale sul tema sia da ritenere tutt'altro che sopito sarebbe dimostrato anche

dall'ordinanza n. 380 del 10 gennaio 2017, con cui la sesta sezione della Cassazione conferma tuttora aperto – anche tra i componenti di quella Corte di legittimità – il «*dibattito*» sull'«*esistenza di un generale principio di osservanza del contraddittorio endoprocedimentale*» .

Una corretta lettura viene fatta anche in relazione al recupero dell'iva sul cessionario, in virtù dell'asserita esistenza di una “frode carosello” a monte. In tale contesto i Giudici rilevano correttamente che *“occorre che sia dimostrato anche presuntivamente la partecipazione del soggetto cui il diritto alla detrazione è negato, alla frode del soggetto interposto e dei fornitori o degli altri soggetti che intervengono nella catena delle cessioni a monte od a valle della operazione conclusa con il soggetto interposto”* (Cass. 25469/2013).

Non avendo però tale circostanza, nello specifico accertamento dei riscontri oggettivi e considerato che la Società ricorrente, attraverso le sue eccezioni e la documentazione prodotta a supporto, ha dato prova di aver diligentemente operato, come ordinariamente un operatore economico sul mercato, senza poter presumere di affidarsi ad un soggetto fittizio, né tanto meno poter sapere del mancato versamento dell'IVA, da esso invece corrisposta sulla fattura di acquisto come documentalmente provato, la Commissione giudica insussistente il requisito della consapevole partecipazione al disegno fraudolento su cui è basato l'accertamento impugnato e, per tali motivi, giudica il ricorso meritevole di accoglimento.

Corte di Giustizia UE, sentenza *Polbud*, causa C-106/16 del 25 ottobre 2017

«Rinvio pregiudiziale – Libertà di stabilimento – Trasformazione transfrontaliera di una società – Trasferimento della sede legale senza trasferimento della sede effettiva – Diniego di cancellazione dal registro delle imprese – Normativa nazionale che subordina la cancellazione dal registro delle imprese allo scioglimento della società in esito ad una procedura di liquidazione – Sfera di applicazione della libertà di stabilimento – Restrizione alla libertà di stabilimento – Tutela degli interessi dei creditori, dei soci di minoranza e dei dipendenti – Lotta contro le pratiche abusive»

Nella causa C106/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Sąd Najwyższy (Corte suprema, Polonia), con decisione del 22 ottobre 2015, pervenuta in cancelleria il 22 febbraio 2016, nel procedimento promosso da

Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o., in liquidazione,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vicepresidente, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, A. Rosas, J. Malenovský e E. Levits, presidenti di sezione, E. Juhász, A. Borg Barthet, D. Šváby, M. Berger, K. Jürimäe (relatore) e M. Vilaras, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 marzo 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o., da A. GorzkaAugustynowicz, radca prawny;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, da T. Henze e M. Hellmann, in qualità di agenti;
- per il governo austriaco, da C. Pesendorfer e B. Trefil, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e F. de Figueiroa Quelhas, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Mölls, L. Malferrari e J. Hottiaux, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 maggio 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 49 e 54 TFUE.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di un ricorso presentato dalla Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o. (in prosieguo: la «Polbud») avverso la decisione di rigetto dell'istanza di cancellazione dal registro delle imprese polacco formulata dalla ricorrente in seguito al trasferimento della propria sede legale in Lussem-

burgo.

Diritto polacco

Codice delle società commerciali

3 L'articolo 270 del Kodeks spółek handlowych (codice delle società commerciali), del 15 settembre 2000, come modificato (Dz. U. del 2013, n. 1030; in prosieguo: il «codice delle società commerciali»), così dispone:

«La società si scioglie:

(...)

2) con l'adozione da parte dei soci della delibera di scioglimento della società o di trasferimento della relativa sede all'estero, risultante da un verbale redatto da un notaio;

(...)».

4 L'articolo 272 del codice delle società commerciali prevede quanto segue:

«Lo scioglimento della società avviene dopo il compimento della liquidazione, nel momento della cancellazione della società dal registro».

5 L'articolo 288 di detto codice prevede quanto segue:

«§ 1. Dopo che l'assemblea dei soci ha approvato il bilancio riferito al giorno precedente la ripartizione tra i soci del patrimonio residuo, una volta soddisfatti o garantiti i creditori (rapporto di liquidazione) e dopo la chiusura della liquidazione, i liquidatori devono pubblicare il rapporto presso la sede della società e depositarlo presso il giudice del registro, con contestuale presentazione della domanda di cancellazione della società.

(...)

§ 3. I libri e i documenti della società sciolta devono essere dati in custodia alla persona indicata nello statuto o nella delibera dei soci. In mancanza di tale indicazione, il giudice del registro designa il custode.

(...)».

6 Gli articoli da 551 a 568 del codice delle società commerciali concernono la trasformazione della società. Ai sensi dell'articolo 562, paragrafo 1, del medesimo codice:

«La trasformazione della società richiede una delibera adottata, nel caso di trasformazione di una società di persone, dai soci e, nel caso di trasformazione di una società di capitali, dall'assemblea dei soci o dall'assemblea generale, (...)».

Legge sul diritto internazionale privato

7 L'articolo 19, paragrafo 1, dell'Ustawa – Prawo prywatne międzynarodowe (legge sul diritto internazionale privato), del 4 febbraio 2011 (Dz. U. n. 80, posizione 432), così recita:

«Alla data del trasferimento della sede in un altro Stato, la persona giuridica è soggetta alla legge di detto Stato. La personalità giuridica acquisita nello Stato della sede precedente è conservata qualora ciò sia previsto dalla legge di ciascuno degli Stati interessati. Il trasferimento della sede all'interno dello Spazio economico europeo non comporta la perdita della personalità giuridica».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 La Polbud è una società a responsabilità limitata stabilita a Łąck (Polonia). Con delibera datata 30 settembre 2011, l'assemblea straordinaria dei soci di detta società ha deciso, in applicazione dell'articolo 270, punto 2, del codice delle società commerciali, di trasferire la sede legale in Lussemburgo. Secondo la domanda di pronuncia pregiudiziale, tale delibera non menzionava alcun trasferimento del luogo della sede amministrativa della Polbud, né del luogo dell'esercizio effettivo dell'attività economica della stessa.

9 In base a tale delibera, il 19 ottobre 2011 la Polbud ha depositato un'istanza d'inserimento dell'annotazione relativa all'avvio della procedura di liquidazione presso il tribunale incaricato della tenuta del registro delle imprese (in prosieguo: il «giudice del registro»). Il 26 ottobre 2011 è stata inserita in detto registro l'annotazione relativa all'avvio della liquidazione, ed è stato nominato il liquidatore.

10 Il 28 maggio 2013 l'assemblea dei soci della Consoil Geotechnik Sàrl, con sede legale in Lussembur-

go, ha adottato una delibera che attuava, in particolare, la delibera del 30 settembre 2011, e trasferiva la sede legale della Polbud in Lussemburgo per rendere applicabile alla stessa il diritto lussemburghese, senza perdita della sua personalità giuridica. In base alla delibera del 28 maggio 2013, il trasferimento era efficace a tale data. Pertanto, il 28 maggio 2013 la sede legale della Polbud è stata trasferita in Lussemburgo, e detta società ha abbandonato la denominazione «Polbud» per assumere quella di «Consoil Geotechnik».

11 Il 24 giugno 2013 la Polbud ha depositato, dinanzi al giudice del registro, istanza di cancellazione dal registro delle imprese polacco. Tale istanza era motivata dal trasferimento della sede legale della società in Lussemburgo. Ai fini del procedimento di cancellazione, con decisione del 21 agosto 2013, detta società è stata invitata a produrre, in primo luogo, la delibera dell'assemblea con indicazione del nome del custode dei libri sociali e dei documenti dell'impresa disciolta, in secondo luogo i bilanci per il periodo dal 1° gennaio al 29 settembre 2011, dal 30 settembre al 31 dicembre 2011, dal 1° gennaio al 31 dicembre 2012, e dal 1° gennaio al 28 maggio 2013, sottoscritti dal liquidatore e dal soggetto incaricato della tenuta della contabilità, nonché, in terzo luogo, la delibera dell'assemblea dei soci che approvava il rapporto sulle operazioni di liquidazione.

12 La Polbud ha dichiarato di non ritenere necessaria la produzione di tali documenti, in quanto la società non era stata sciolta, né si era proceduto alla ripartizione degli attivi della società tra i soci, e la domanda di cancellazione dal registro era stata presentata in ragione del trasferimento della sede legale della società in Lussemburgo, ove la stessa esisteva ancora come società di diritto lussemburghese. Alla luce di ciò, con decisione del 19 settembre 2013, il giudice del registro ha respinto l'istanza di cancellazione per difetto di produzione dei citati documenti.

13 Avverso tale decisione la Polbud ha fatto ricorso dinanzi al Sąd Rejonowy w Bydgoszczy (tribunale circondariale di Bydgoszcz, Polonia), che ha respinto il ricorso. La Polbud ha impugnato il rigetto dinanzi al Sąd Okręgowy w Bydgoszczy (tribunale regionale di Bydgoszcz, Polonia), che ha parimenti respinto l'impugnazione con ordinanza del 4 giugno 2014. Detta società ha quindi presentato ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

14 Dinanzi a tale giudice, la Polbud sostiene che, alla data del trasferimento della propria sede in Lussemburgo, essa aveva perduto lo status di società di diritto polacco per divenire una società di diritto lussemburghese. Pertanto, secondo la Polbud, il procedimento di liquidazione andava chiuso e si doveva procedere alla sua cancellazione dal registro delle imprese in Polonia. Peraltro, la società fa osservare che il rispetto dei requisiti della procedura di liquidazione previsti dal diritto polacco non era necessario né possibile, in quanto essa non aveva perduto la personalità giuridica.

15 Il giudice del rinvio rileva, in primo luogo, che la procedura di liquidazione è diretta alla cessazione dell'esistenza giuridica della società e comporta determinati obblighi a tale riguardo. Orbene, nel caso di specie, la società continuerebbe ad esistere giuridicamente come soggetto di diritto di uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia. Il giudice del rinvio si chiede quindi se l'imposizione, alla società di cui trattasi, di obblighi analoghi a quelli richiesti per la cessazione dell'esistenza giuridica della società in quanto tale non restringa eccessivamente la sua libertà di stabilimento. Inoltre, il giudice del rinvio si chiede se la constatazione della ricostituzione della società, sulla base della sola delibera dei soci relativa alla continuazione della personalità giuridica acquisita nello Stato membro d'origine, e la sua iscrizione nel registro delle imprese dello Stato membro ospitante, basata su tale delibera, siano opponibili allo Stato membro d'origine, sebbene in quest'ultimo sia in corso un procedimento di liquidazione.

16 In secondo luogo, il giudice del rinvio osserva che, sebbene in linea di principio sia vietato, ad uno Stato membro, rifiutare di riconoscere la personalità giuridica acquisita in un altro Stato membro e valutare la regolarità delle misure adottate dalle autorità di quest'ultimo, la cancellazione dal registro delle imprese di provenienza è retta dal diritto dello Stato membro d'origine, che deve garantire la tutela degli interessi dei creditori, dei soci di minoranza e dei dipendenti nell'ambito della procedura di liquidazione. Il giudice del rinvio ritiene, pertanto, che il giudice del registro non debba rinunciare a dar seguito a tale procedura.

17 In terzo luogo, il giudice del rinvio sottolinea che, in base alla giurisprudenza della Corte, in linea di principio è ammesso verificare se l'intenzione di una società sia quella di stabilire un legame economico duraturo con lo Stato membro ospitante e se sia questo lo scopo per il quale essa sta trasferendo la sede legale, intesa come luogo dell'effettiva gestione e dell'effettivo esercizio dell'attività. I dubbi riguarderebbero, tuttavia, l'individuazione del soggetto, dello Stato membro ospitante o d'origine, che debba procedere a tale verifica.

18 In tal contesto, il Sąd Najwyższy (Corte suprema, Polonia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 49 e 54 TFUE ostino a che uno Stato membro in cui è stata costituita una società commerciale (società a responsabilità limitata) applichi le disposizioni di diritto nazionale che subordinano la cancel-

lazione dal registro allo scioglimento della società in esito alla messa in liquidazione, qualora la società abbia formato oggetto, in un altro Stato membro, di ricostituzione sulla base di una delibera dei soci di continuazione della personalità giuridica acquisita nello Stato di costituzione.

In caso di risposta negativa:

2) Se gli articoli 49 e 54 TFUE possano essere interpretati nel senso che l'obbligo, risultante dalle disposizioni di diritto nazionale, di espletare la procedura di liquidazione della società – consistente nel portare a termine gli affari sociali in corso, riscuotere i crediti, adempiere le obbligazioni e realizzare gli attivi della società, soddisfare i creditori o costituire garanzie in loro favore, depositare il bilancio relativo a tali attività ed indicare il custode dei libri e dei documenti – la quale precede lo scioglimento della società che avviene nel momento della cancellazione dal registro, costituisce una misura adeguata, necessaria e proporzionata a un interesse pubblico meritevole di tutela, qual è la tutela dei creditori, dei soci di minoranza e dei lavoratori della società migrante.

3) Se gli articoli 49 e 54 TFUE debbano essere interpretati nel senso che le restrizioni alla libertà di stabilimento includono l'ipotesi in cui una società, allo scopo di trasformarsi in una società di un altro Stato membro, trasferisce la propria sede sociale in quest'ultimo Stato senza cambiare la sede dello stabilimento principale che rimane nello Stato di costituzione».

Sulla domanda di riapertura della fase orale del procedimento

19 Con atto depositato presso la cancelleria della Corte il 28 giugno 2017, la Polbud ha chiesto che fosse disposta la riapertura della fase orale del procedimento, ai sensi dell'articolo 83 del regolamento di procedura della Corte.

20 A sostegno della propria domanda, la Polbud fa valere, in sostanza, da un lato, che contrariamente a quanto emerge dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, la propria intenzione era quella di trasferire in Lussemburgo sia la sede legale che la sede effettiva, come attesta la delibera del 28 maggio 2013. Dall'altro lato, la Polbud osserva che le conclusioni presentate dall'avvocato generale, sebbene riportino le riserve espresse dalla Polbud in sede di udienza, nondimeno si basano sull'erronea constatazione di fatto presente in detta domanda. Di conseguenza, la Polbud ritiene necessaria la riapertura della fase orale del procedimento per poter chiarire le circostanze di fatto del procedimento principale.

21 Ai sensi dell'articolo 83 del proprio regolamento di procedura, la Corte, sentito l'avvocato generale, può disporre in qualsiasi momento la riapertura della fase orale del procedimento, in particolare se essa non si ritiene sufficientemente edotta o quando, dopo la chiusura di tale fase, una parte ha prodotto un fatto nuovo, tale da influenzare in modo determinante la decisione della Corte, oppure quando la causa dev'essere decisa in base a un argomento che non è stato oggetto di discussione tra le parti o gli interessati menzionati dall'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea.

22 Nel caso di specie, ciò non si verifica. Infatti la Polbud ha esposto, in sede di udienza, la propria valutazione del quadro fattuale della controversia. In particolare, ha avuto la possibilità di esprimere il proprio punto di vista sulla rappresentazione dei fatti del procedimento principale così come contenuta nella domanda di pronuncia pregiudiziale e di precisare che la propria intenzione era quella di trasferire in Lussemburgo sia la sede legale che la sede effettiva. Quindi, la Corte considera, sentito l'avvocato generale, di disporre di tutti gli elementi necessari per statuire.

23 Peraltro, quanto alla critica mossa alle conclusioni dell'avvocato generale, occorre rilevare che né lo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea né il suo regolamento di procedura prevedono la facoltà per le parti di depositare osservazioni in risposta alle conclusioni presentate dall'avvocato generale (sentenza del 4 settembre 2014, Vnuk, C162/13, EU:C:2014:2146, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

24 Dall'altro lato, in forza dell'articolo 252, secondo comma, TFUE, l'avvocato generale ha il compito di presentare pubblicamente, con assoluta imparzialità e in piena indipendenza, conclusioni motivate sulle cause che, conformemente allo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, richiedono il suo intervento. A tal proposito, la Corte non è vincolata né dalle conclusioni dell'avvocato generale né dalla motivazione in base alla quale quest'ultimo giunge alle proprie conclusioni. Di conseguenza, il disaccordo di una parte con le conclusioni dell'avvocato generale, qualunque siano le questioni da esso ivi esaminate, non può costituire, di per sé, un motivo che giustifichi la riapertura della fase orale (sentenza del 4 settembre 2014, Vnuk, C162/13, EU:C:2014:2146, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

25 Alla luce delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene di non dover disporre la riapertura della fase orale del procedimento.

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

26 Preliminarmente va rilevato che le questioni pregiudiziali si basano sulla premessa, contestata dalla Polbud, secondo cui quest'ultima non aveva intenzione di trasferire la sede effettiva in Lussemburgo.

27 In proposito occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, l'articolo 267 TFUE istituisce una procedura di cooperazione diretta tra la Corte e i giudici degli Stati membri. Nell'ambito di tale procedura, fondata su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, qualsiasi valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale, cui spetta valutare, alla luce delle particolarità del caso di specie, tanto la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, quanto la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte, mentre quest'ultima è unicamente legittimata a pronunciarsi sull'interpretazione o sulla validità di un atto giuridico dell'Unione sulla scorta dei fatti che le vengono indicati dal giudice nazionale (v., in particolare, sentenza del 16 giugno 2015, Gauweiler e a., C62/14, EU:C:2015:400, punto 15).

28 Pertanto, si deve rispondere alle questioni sollevate sulla base di tale premessa, la cui fondatezza va tuttavia verificata dal giudice del rinvio.

Sulla terza questione

29 Con la terza questione, che va esaminata per prima, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 49 e 54 TFUE debbano essere interpretati nel senso che la libertà di stabilimento è applicabile ai trasferimenti della sede legale di una società costituita ai sensi del diritto di uno Stato membro verso il territorio di un altro Stato membro, ai fini della sua trasformazione in una società soggetta al diritto di tale secondo Stato membro, senza spostamento della sede effettiva della citata società.

30 I governi polacco e austriaco sostengono che gli articoli 49 e 54 TFUE non si applicano ad un trasferimento di società quale quello di cui al procedimento principale. Secondo il governo austriaco, la libertà di stabilimento non può essere invocata quando il trasferimento non è motivato dall'esercizio di un'attività economica effettiva attraverso l'insediamento in pianta stabile nello Stato membro ospitante. Il governo polacco richiama, in particolare, le sentenze del 27 settembre 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456), e del 16 dicembre 2008, Cartesio (C210/06, EU:C:2008:723), per giustificare le proprie conclusioni, secondo cui un trasferimento di società quale quello di cui al procedimento principale non rientra nella sfera di applicazione degli articoli 49 e 54 TFUE.

31 Siffatta tesi non può essere accolta.

32 Infatti, va rilevato che l'articolo 49 TFUE, in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE, accorda il beneficio della libertà di stabilimento alle società costituite in conformità alla legislazione di uno Stato membro e con la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione europea. Pertanto, una società come la Polbud, che è stata costituita conformemente alla legislazione di uno Stato membro – nel caso di specie, alla legislazione polacca – può, in linea di principio, avvalersi di tale libertà.

33 In virtù dell'articolo 49, secondo comma, TFUE, in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE, la libertà di stabilimento delle società citate in quest'ultimo articolo comporta, in particolare, la costituzione e la gestione di tali società alle condizioni definite dalla legislazione dello Stato membro di stabilimento per le proprie società. Comprende quindi il diritto per una società costituita in conformità con la normativa di uno Stato membro di trasformarsi in una società disciplinata dal diritto di un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punto 17), purché siano soddisfatte le condizioni stabilite dalla normativa di tale ultimo Stato membro e, in particolare, il criterio posto da detto Stato per collegare una società all'ordinamento giuridico nazionale.

34 A tal proposito va ricordato che, in assenza di uniformità nel diritto dell'Unione, la definizione del criterio di collegamento che determina il diritto nazionale applicabile ad una società rientra, conformemente all'articolo 54 TFUE, nella competenza di ciascuno Stato membro, avendo tale articolo posto sullo stesso piano la sede sociale, l'amministrazione centrale e il centro d'attività principale di una società come criteri di collegamento (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punti da 19 a 21).

35 Ne discende, nel caso di specie, che la libertà di stabilimento conferisce alla Polbud, società di diritto polacco, il diritto di trasformarsi in una società di diritto lussemburghese purché siano soddisfatte le condizioni di costituzione definite dalla legislazione lussemburghese e, in particolare, il criterio adottato dal Lussemburgo ai fini del collegamento di una società al proprio ordinamento giuridico nazionale.

36 Siffatta conclusione non è messa in discussione dagli argomenti sollevati dai governi polacco e austriaco.

37 In primo luogo, l'argomento del governo austriaco relativo all'assenza di attività economica effettiva da parte della Polbud nello Stato membro ospitante non può essere accolto.

38 Infatti, la Corte ha dichiarato che rientra nella libertà di stabilimento una situazione come quella in cui una società costituita secondo il diritto di uno Stato membro nel quale ha la sua sede sociale desidera creare una succursale in un altro Stato membro, quand'anche detta società sia stata costituita, nel primo Stato membro, al solo scopo di stabilirsi nel secondo, nel quale essa svolgerebbe l'essenziale, se non il complesso, delle sue attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 9 marzo 1999, Centros, C212/97, EU:C:1999:126, punto 17). Allo stesso modo, la situazione in cui una società costituita secondo la legislazione di uno Stato membro desidera trasformarsi in una società retta dal diritto di un altro Stato membro, nel rispetto del criterio stabilito dal secondo Stato membro ai fini del collegamento di una società al proprio ordinamento giuridico nazionale, rientra nella libertà di stabilimento, quand'anche detta società svolga l'essenziale, se non il complesso, delle sue attività economiche nel primo Stato membro.

39 Occorre ancora ricordare che la questione dell'applicabilità degli articoli 49 e 54 TFUE è distinta dalla questione se uno Stato membro possa adottare misure atte a impedire che, in presenza delle possibilità offerte dal Trattato, i suoi cittadini tentino di sottrarsi abusivamente all'impero della propria legge nazionale, tenuto conto del fatto che, secondo una consolidata giurisprudenza, uno Stato membro può adottare simili misure (sentenze del 9 marzo 1999, Centros, C212/97, EU:C:1999:126, punti 18 e 24, nonché del 30 settembre 2003, Inspire Art, C167/01, EU:C:2003:512, punto 98).

40 Tuttavia, va rilevato che, come già dichiarato dalla Corte, il fatto di stabilire la sede, legale o effettiva, di una società, in conformità alla legislazione di uno Stato membro, al fine di beneficiare di una legislazione più vantaggiosa, non può costituire di per sé un abuso del diritto di stabilimento (v., in tal senso, sentenze del 9 marzo 1999, Centros, C212/97, EU:C:1999:126, punto 27, e del 30 settembre 2003, Inspire Art, C167/01, EU:C:2003:512, punto 96).

41 Ne consegue che, nel procedimento principale, la circostanza che si sia deciso di trasferire verso il Lussemburgo la sola sede legale della Polbud, senza trasferimento della sede effettiva di detta società, non può, di per sé, determinare l'esclusione di un simile trasferimento dalla sfera di applicazione degli articoli 49 e 54 TFUE.

42 In secondo luogo, per quanto concerne le sentenze del 27 settembre 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456), e del 16 dicembre 2008, Cartesio (C210/06, EU:C:2008:723), non ne risulta, contrariamente a quanto sostenuto dal governo polacco, che il trasferimento della sede legale di una società debba necessariamente accompagnarsi al trasferimento della sua sede effettiva per rientrare nella libertà di stabilimento.

43 Per contro, da tali sentenze, così come dalla sentenza del 12 luglio 2012, VALE (C378/10, EU:C:2012:440), discende che, allo stato attuale del diritto dell'Unione, ogni Stato membro ha la facoltà di definire il criterio di collegamento richiesto perché una società possa ritenersi costituita secondo la legislazione nazionale dello stesso. Nell'ipotesi in cui una società disciplinata dal diritto di uno Stato membro si trasformi in una società retta dal diritto di un altro Stato membro soddisfacendo le condizioni che la legislazione di quest'ultimo prevede affinché essa possa esistere nel suo ordinamento giuridico, detta facoltà, lungi dall'implicare una qualsiasi immunità della legislazione nazionale in materia di costituzione e di scioglimento delle società rispetto alle norme relative alla libertà di stabilimento, non può giustificare che detto Stato membro, imponendo, segnatamente, per una simile trasformazione transfrontaliera, condizioni più restrittive di quelle che disciplinano la trasformazione di una società all'interno dello Stato membro in questione, impedisca o dissuada la società in parola dal procedere a tale trasformazione transfrontaliera (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punti da 19 a 21; del 16 dicembre 2008, Cartesio, C210/06, EU:C:2008:723, punti da 109 a 112, nonché del 12 luglio 2012, VALE, C378/10, EU:C:2012:440, punto 32).

44 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che la libertà di stabilimento è applicabile al trasferimento della sede legale di una società costituita ai sensi del diritto di uno Stato membro verso il territorio di un altro Stato membro, ai fini della sua trasformazione, conformemente alle condizioni poste dalla legislazione di tale secondo Stato membro, in una società soggetta al diritto di quest'ultimo, senza spostamento della sede effettiva della citata società.

Sulla prima e sulla seconda questione

45 Con la prima e con la seconda questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 49 e 54 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro che subordina il trasferimento della sede legale di una società, costituita ai sensi del

diritto di uno Stato membro, verso il territorio di un altro Stato membro, ai fini della sua trasformazione in una società retta dal diritto di tale secondo Stato membro, in conformità alle condizioni previste dalla legislazione di quest'ultimo, alla liquidazione della prima società.

Sulla sussistenza di una restrizione alla libertà di stabilimento

46 L'articolo 49 TFUE impone la soppressione delle restrizioni alla libertà di stabilimento. Per consolidata giurisprudenza, devono essere considerati come restrizioni alla libertà di stabilimento tutti i provvedimenti che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (sentenza del 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C371/10, EU:C:2011:785, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

47 Nel caso di specie, discende dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che il trasferimento della sede di una società di diritto polacco in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia non comporta, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 1, della legge sul diritto internazionale privato, la perdita della personalità giuridica. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 46 delle sue conclusioni, il diritto polacco riconosce in tal modo la possibilità, nel caso di specie, della prosecuzione della personalità giuridica della Polbud attraverso la Consoil Geotechnik.

48 Tuttavia, ai sensi dell'articolo 270, punto 2, del codice delle società commerciali, nonché dell'articolo 272 dello stesso codice, la delibera dei soci relativa al trasferimento di sede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia, adottata in applicazione dell'articolo 562, paragrafo 1, del summenzionato codice, comporta lo scioglimento della società in esito alla procedura di liquidazione. Inoltre, discende dall'articolo 288, paragrafo 1, dello stesso codice che, in difetto di liquidazione, una società che intende trasferire la sede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia non può essere cancellata dal registro delle imprese.

49 Pertanto, nonostante in linea di principio possa trasferire la propria sede legale in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia senza perdere la personalità giuridica, una società di diritto polacco, quale la Polbud, che intende effettuare un tale trasferimento, può ottenere la propria cancellazione dal registro delle imprese polacco solo a condizione di aver proceduto alla liquidazione.

50 A tal proposito va precisato che, secondo la domanda di pronuncia pregiudiziale, le operazioni di liquidazione comprendono la conclusione degli affari correnti e la riscossione dei crediti della società, l'adempimento degli obblighi e la realizzazione degli attivi, il soddisfacimento dei creditori o la costituzione di garanzie in loro favore, la presentazione dei bilanci risultanti da tali operazioni nonché la designazione di un custode dei libri e dei documenti della società in liquidazione.

51 Alla luce di ciò, si deve considerare che, richiedendo la liquidazione della società, la normativa nazionale di cui al procedimento principale è tale da ostacolare, se non addirittura impedire, la trasformazione transfrontaliera di una società e costituisce, pertanto, una restrizione alla libertà di stabilimento (v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2008, *Cartesio*, C210/06, EU:C:2008:723, punti 112 e 113).

Sulla giustificazione della restrizione alla libertà di stabilimento

52 Risulta da una giurisprudenza costante della Corte che una simile restrizione alla libertà di stabilimento può essere ammessa solo se giustificata da motivi imperativi di interesse generale. Inoltre, dev'essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non deve eccedere quanto necessario per raggiungerlo (sentenza del 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C371/10, EU:C:2011:785, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

53 In primo luogo, il giudice del rinvio considera che la restrizione alla libertà di stabilimento si giustifica, nel caso di specie, con l'obiettivo della tutela dei creditori, dei soci di minoranza e dei dipendenti della società trasferita.

54 A tal proposito, va ricordato che la tutela degli interessi dei creditori e dei soci di minoranza è ricompresa tra le ragioni imperative d'interesse generale riconosciute dalla Corte (v., in tal senso, sentenza del 13 dicembre 2005, *SEVIC Systems*, C411/03, EU:C:2005:762, punto 28 e giurisprudenza ivi citata). Lo stesso vale per la tutela dei lavoratori (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2016, *AGET Iraklis*, C201/15, EU:C:2016:972, punto 73 e giurisprudenza ivi citata).

55 Pertanto, gli articoli 49 e 54 TFUE non ostano, in linea di principio, a misure di uno Stato membro volte ad evitare che gli interessi dei creditori, dei soci di minoranza nonché dei lavoratori di una società, che è stata costituita in conformità al diritto dello stesso e continua ad esercitare la propria attività nel territorio nazionale, siano ingiustamente colpiti dal trasferimento della sede legale di detta società e dalla sua trasformazione in una società retta dal diritto di un altro Stato membro.

56 Tuttavia, ai sensi della consolidata giurisprudenza citata al punto 52 della presente sentenza, va parimenti verificato se la restrizione di cui al procedimento principale sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo di tutela degli interessi dei creditori, dei soci di minoranza e dei dipendenti, e non vada al di là di quanto necessario per raggiungere tale obiettivo.

57 Nel caso di specie, la normativa polacca prevede un obbligo di liquidazione della società che intende trasferire la propria sede legale in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia.

58 Va rilevato che tale normativa prevede, generalmente, un obbligo di liquidazione, senza tener conto del rischio effettivo di una lesione degli interessi dei creditori, dei soci di minoranza e dei dipendenti e senza che sia consentito optare per misure meno restrittive capaci di salvaguardare detti interessi. Per quanto concerne, in particolare, gli interessi dei creditori, come rilevato dalla Commissione europea, la costituzione di garanzie bancarie o di altre garanzie equivalenti può offrire una tutela adeguata di tali interessi.

59 Ne consegue che l'obbligo di liquidazione imposto dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale va al di là di quanto necessario per raggiungere l'obiettivo della tutela degli interessi menzionati al punto 56 della presente sentenza.

60 In secondo luogo, il governo polacco invoca l'obiettivo del contrasto alle pratiche abusive per giustificare la normativa nazionale di cui al procedimento principale.

61 A tal proposito, gli Stati membri possono adottare tutte le misure tali da prevenire o sanzionare le frodi (sentenza del 9 marzo 1999, Centros, C212/97, EU:C:1999:126, punto 38).

62 Tuttavia, discende dalla giurisprudenza citata al punto 40 della presente sentenza che il fatto di stabilire la sede, legale o effettiva, di una società in conformità alla legislazione di uno Stato membro al fine di beneficiare di una legislazione più vantaggiosa non può costituire di per sé un abuso.

63 Inoltre, la mera circostanza che una società trasferisca la propria sede in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di frode, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (v., per analogia, sentenza del 29 novembre 2011, National Grid Indus, C371/10, EU:C:2011:785, punto 84).

64 Dal momento che l'obbligo generale di attuare una procedura di liquidazione si risolve nel costituire una presunzione generale di esistenza di un abuso, si deve ritenere che una normativa come quella di cui al procedimento principale, che impone un simile obbligo, sia sproporzionata.

65 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro che subordina il trasferimento della sede legale di una società costituita ai sensi del diritto di uno Stato membro verso il territorio di un altro Stato membro, ai fini della sua trasformazione in una società soggetta al diritto di tale secondo Stato membro, conformemente alle condizioni poste dalla legislazione di quest'ultimo, alla liquidazione della prima società.

Sulle spese

66 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

1) Gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che la libertà di stabilimento è applicabile al trasferimento della sede legale di una società costituita ai sensi del diritto di uno Stato membro verso il territorio di un altro Stato membro, ai fini della sua trasformazione, conformemente alle condizioni poste dalla legislazione di tale secondo Stato membro, in una società soggetta al diritto di quest'ultimo, senza spostamento della sede effettiva della citata società.

2) Gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro che subordina il trasferimento della sede legale di una società costituita ai sensi del diritto di uno Stato membro verso il territorio di un altro Stato membro, ai fini della sua trasformazione in una società soggetta al diritto di tale secondo Stato membro, conformemente alle condizioni poste dalla legislazione di quest'ultimo, alla liquidazione della prima società.

CTP Roma, sentenza n. 23640 del 7 novembre 2017

La ERGO ITALIA SPA si opponeva all'avviso di accertamento n. TK3035303328/2014, relativo ad IVA per l'annualità 2010, notificatole dall'Ufficio D. P. I di Roma.

Con detto avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate rettificava la dichiarazione IVA del modello Unico/SC 2011 per il periodo d'imposta 2010 da essa presentata recuperando a tassazione "l'IVA ... detratta... per complessivi € 373.100,00 giusta applicazione dell'aliquota ordinaria del 20% sul complessivo imponibile di € 1.865.501,00" relativa a "fatture ricevute dal fornitore Patech srl...Duwin srl...e JS Montbridge Technology srl" in quanto asseritamente afferenti ad operazioni "soggettivamente inesistenti", nonchè "l'Iva non addebitata... pari a € 19.000,00" di cui "alla fattura n. 43 del 30.01.2010 per un imponibile di € 95.000,00," emessa "...nei confronti del cliente REPERLAS TRADING E INVESTIMENTOS" in quanto non sarebbe stata "provata la cessione intracomunitaria, trattandosi di soggetto estero inesistente ovvero di una società conduit", ed irrogando sanzioni amministrative per complessivi Euro 490.125,00.

La ricorrente eccepiva l'illegittimità dell'accertamento per i seguenti motivi:

- illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione del principio del contraddittorio preventivo sancito dal diritto nazionale
- illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione del principio del contraddittorio preventivo sancito dal diritto comunitario
- infondatezza del rilievo relativo all'indetraibilità dell'IVA in quanto le operazioni poste in essere da Ergo con i fornitori Patech s.r.l., Duwin s.r.l. e J.S. Montbridge Technology s.r.l. per l'acquisto di prodotti informatici sono da ritenere soggettivamente esistenti e l'Ufficio non ha fornito la prova né che tali operazioni fossero soggettivamente inesistenti né che la Ricorrente sapeva o avrebbe dovuto sapere di prendere parte con tali acquisti ad una frode IVA
- infondatezza del rilievo relativo all'omesso assoggettamento ad IVA della vendita di prodotti informatici posta in essere da Ergo a favore del cliente Reperlas Trading e Investimentos nel periodo d'imposta 2010 in quanto tale vendita è da ritenere configurabile come una cessione intracomunitaria non imponibile agli effetti dell'IVA.

Chiedeva altresì che le sanzioni siano rideterminate applicando, in quanto vigente dal 1 gennaio 2016, l'art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015.

L'Ufficio, con nota n. 2015/158332, ha chiesto il rigetto del ricorso, controdeducendo puntualmente alle motivazioni della ricorrente in ordine alle eccezioni, deducendo che non sussiste obbligo di contraddittorio al di fuori delle fattispecie previste negli artt. 37 *bis* e 38, DPR 600/73. Ha contestato il difetto di motivazione dell'avviso impugnato. Ha concluso quindi per il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Con memoria aggiuntiva la Società ricorrente ha contestato le deduzioni dell'Ufficio, deducendo che esse si riferiscono solo alle eccezioni preliminari inerenti il mancato svolgimento del contraddittorio e richiamando giurisprudenza a favore, sottolineando che non può ritenersi legittimo presumere la non spettanza delle detrazioni IVA se non è provato che l'operazione sia effettivamente inesistente e che il soggetto emittente fattura si auna società "cartiera" e che l'acquirente sia consapevole della partecipazione ad una frode c.d. "carosello". Espone che tali requisiti non sussistono. Ha ulteriormente argomentato quanto alla illegittimità dell'atto opposto sul presupposto della violazione in materia di contraddittorio, oltre che in merito alle altre eccezioni sollevate con il ricorso.

La Commissione, sentito il Relatore,

osserva

che il ricorso appare fondato e quindi lo accoglie.

Va rigettata l'eccezione di incostituzionalità relativa al comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 in relazione agli articoli 3, 24, 53 e 111 Cost. poiché è già stata dichiarata rilevante e non manifestamente infondata ed anzi più di recente è dichiarata inammissibile giusta sentenza Corte Costituzionale del 5 luglio 2017.

Ad ogni modo vanno affrontate e decise le questioni di legittimità e di merito sollevate, ed in tal senso nel ricorso introduttivo si è eccepita l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo sancito dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, in quanto l'Ufficio, dopo aver notificato ad ERGO l'invito a comparire n. I01358/2014 ed aver ricevuto la documentazione richiesta, non le ha mai comunicato preventivamente all'emissione dell'avviso di accertamento le ragioni per cui intendeva procedere alle contestazioni che ha poi formalizzato solo con l'avviso di accertamento qui impugnato.

Nelle controdeduzioni l'Ufficio, "sul mancato contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento", ha replicato che "l'attività di controllo, prodromica all'emissione dell'avviso di accertamento o di rettifica, avendo carattere amministrativo, non è retta dal principio del contraddittorio" e che "gli uffici, in sede di controllo, non sono tenuti a interpellare preventivamente il contribuente", atteso che "la partecipazione al procedimento amministrativo tributario, diretto all'acquisizione di tutti gli elementi conoscitivi e valutativi necessari all'espletamento dell'attività autoritativa, costituisce una mera eventualità, essendo rimessa all'Amministrazione la scelta d'interpellare preventivamente, ai soli fini istruttori, il contribuente".

Ad avviso del Collegio l'eccezione dell'Ufficio è erronea ed infondata. Ed infatti, il diritto al contraddittorio preventivo non può che essere riconosciuto ogniqualevolta l'Amministrazione Finanziaria sottoponga il contribuente ad operazioni di controllo, come è appunto accaduto nel caso di specie, senza notificargli la chiusura di tali operazioni, poiché diversamente essa, in aperta e radicale violazione dei principi d'imparzialità e di buona amministrazione, si potrebbe sottrarre all'obbligo di contraddittorio preventivo, semplicemente omettendo tale notifica. Non si condivide pure che "il parametro applicativo del settimo comma dell'art. 12 L. 212/2000 è limitato agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente" e non invece ai casi, come quello di specie, in cui l'atto impositivo sia stato emesso dall'Ufficio direttamente senza il compimento di alcuna attività di verifica in loco. Infatti, il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212, stabilendo in via generale che il processo verbale di constatazione sia rilasciato nei confronti del contribuente alla "chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo", evidentemente non si riferisce ai soli casi in cui tali operazioni siano state compiute mediante accessi, ispezioni o verifiche, bensì a qualunque fattispecie di controllo sulla posizione fiscale del contribuente posto in essere dai competenti uffici. Non si tralascia che sono state le stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 ad affermare l'esistenza di un diritto del contribuente ad essere sentito prima dell'emissione di un atto impositivo a suo carico, in via generale ed indipendentemente dal fatto che nei suoi confronti siano o meno stati effettuati "accessi, ispezioni e verifiche". Con tale pronuncia, le Sezioni Unite hanno statuito che dagli artt. 5, 6, 7, 10 e 12 dello Statuto del Contribuente "emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità" solo ed in ogni caso "nella formazione procedimentalizzata di una 'decisione partecipata' mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio della leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella 'fase precontenziosa' o 'endoprocedimentale', al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili" in quanto "il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost."

In tal senso si è espressa costantemente la giurisprudenza di merito secondo la quale il pvc di chiusura è essenziale ai fini della legittimità dell'atto a prescindere che la verifica sia stata condotta in ufficio e non nei locali del contribuente. Infatti, è proprio nelle verifiche "a tavolino" che più sussiste l'esigenza di un contraddittorio col soggetto sottoposto a verifica" in quanto, mentre negli accessi e ispezioni presso la sede del contribuente vi è una redazione dei verbali giornalieri delle operazioni compiute dai verificatori, delle domande fatte e delle risposte ricevute, nei controlli "a tavolino" il contribuente potrebbe trovarsi a ricever un avviso di accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'Ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta soltanto a seguito di un atto già esecutivo.

Questo Collegio non ignora l'orientamento della Corte di Cassazione secondo cui il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212 troverebbe applicazione solo laddove il contribuente sia stato assoggettato ad "accessi, ispezioni o verifiche". Tuttavia, la tesi della Suprema Corte non è condivisibile per le ragioni sinora esposte, ma laddove si volesse ritenere che il contraddittorio preventivo garantito dal richiamato comma 7 dell'art. 12

della legge n. 212 troverebbe applicazione soltanto nei casi previsti espressamente dal comma 1 dello stesso articolo, e cioè esclusivamente nei casi in cui siano compiuti nei confronti del contribuente “accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”, e non, invece, nei casi in cui, come in quello di specie, l’atto impositivo sia stato emesso sulla base di un questionario, tale norma si porrebbe in aperto contrasto con i principi costituzionali di ragionevolezza ed uguaglianza, di cui all’art. 3 Cost., di capacità contributiva, di cui all’art. 53 Cost., di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione, di cui all’art. 97 Cost., nonché con il diritto di difesa, di cui all’art. 24 Cost., e del giusto processo sancito non solo dall’art. 111 Cost. ma anche dall’art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo. Ed infatti, in tal caso la predetta disposizione legittimerebbe l’Ufficio a negare al contribuente le garanzie del contraddittorio preventivo per il solo ed unico fatto di aver compiuto o meno un accesso o ispezione presso i locali in cui egli svolge l’attività di impresa o professionale. Con la conseguenza che, in tale evenienza, l’Ufficio sarebbe reso arbitro di decidere quali contribuenti possano beneficiare delle garanzie del contraddittorio preventivo e quali no semplicemente adottando differenti strumenti di verifica fiscale.

Invero, come sopra accennato, il Collegio aderisce e condivide l’orientamento più recente espresso dalla giurisprudenza di merito.

Con la Sentenza n. 2 del 03/01/2017, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia - Milano si è espressa ritenendo che “Il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale rileva, infatti, non soltanto nel caso di contestazioni di fattispecie elusive a carico di contribuenti, ma anche nel caso dei cd. accertamenti a tavolino”. Nell’affermare tale principio la CTR ha espressamente preso le distanze da tale sentenza della Cassazione evidenziando che “... la Commissione non condivide le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione con la Sentenza n. 24823 del 2015 che ha limitato l’operatività del suddetto principio unicamente ai tributi armonizzati escludendone la portata con riguardo agli accertamenti a tavolino...”. Per argomentare le sue conclusioni la CTR ricorda la sentenza della Corte di Giustizia Europea chiamata Sopropè evidenziando come la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva debba essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata abbia, da un lato, lo scopo di mettere l’autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso e, dall’altro, il fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell’impresa coinvolta, permettendo l’ingresso nel procedimento decisionale di elementi tali da incidere sul contenuto del provvedimento finale. Il rispetto del diritto di difesa implica che l’amministrazione esamini, con tutta l’attenzione necessaria, le osservazioni del soggetto coinvolto. La CTR cita poi alcune pronunce della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite. Tra queste ultime rileva in particolare la sentenza del 18/09/2014, n. 19667 ove, affrontando la materia delle iscrizioni ipotecarie ai sensi dell’articolo 77, Decreto del Presidente della Repubblica 602/73, i giudici della Cassazione hanno affermato che l’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio immanente dell’ordinamento operante anche in difetto di una espressa e specifica disposizione normativa, a pena di nullità dell’atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell’interessato al procedimento stesso. La CTR evidenzia come il caso sottoposto alla Corte di Cassazione relativo alle iscrizioni ipotecarie ai sensi dell’articolo 77, Decreto del Presidente della Repubblica 602/73 sia stato occasione per affermare la portata generalizzata dell’obbligo d’instaurazione del contraddittorio i cui benefici non favoriscono solo il contribuente, ma pure l’azione accertatrice dell’amministrazione finanziaria. Detta sentenza n. 2/2017 richiama altresì la pronuncia della Corte Costituzionale n. 132/2015 che, coerentemente con l’orientamento espresso dalla Cassazione con la Sentenza n. 19667/2014, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 37bis, comma 4, Decreto del Presidente della Repubblica 600/73 in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione poiché la sanzione prevista da tale norma costituisce strumento adeguato ed efficace di garanzia dell’effettività del contraddittorio e di tutela delle ragioni del contribuente che deve essere messo nelle condizioni d’interloquire con l’amministrazione procedente ben prima della concreta adozione dell’avviso di accertamento e ciò a pena la nullità del medesimo.

Dunque il Collegio aderisce all’orientamento delle SS.UU. (n. 19667/2014) che avevano affrontato e risolto la questione, poiché era stato chiaramente affermato il principio secondo cui, per tutte le attività di controllo, è obbligatorio un confronto preventivo pena la nullità dell’atto impositivo (finanche come nel caso della pronuncia per il preavviso di ipoteca). Come aderisce all’orientamento della richiamata sentenza della CTR Lombardia nonché della sentenza CTR Emilia Romagna n. 1932/2017 del 16 giugno 2017.

Da ultimo, e non in ordine di importanza, si riporta, condividendola, l’ordinanza n. 380 del 10 gennaio, con cui la sesta sezione della Cassazione ha esordito nel 2017 confermando tuttora aperto – anche tra i componenti di quella Corte di legittimità – il «dibattito» sull’«esistenza di un generale principio di osservanza del contraddittorio endoprocedimentale» e, proprio sul presupposto che il contribuente abbia sempre il diritto di essere preavvisato, dichiara nulla un’iscrizione ipotecaria eseguita senza preavviso e inaudita altera parte. La Corte ha ribadito che quest’atto è pregiudizievole per definizione e, come in genere ogni «atto lesivo della sfera giuridica patrimoniale»

le del destinatario», deve essere preceduto da una comunicazione che metta il contribuente in condizione «di interloquire» con gli uffici (impositori e/o della riscossione) e «di far valere preventivamente» le proprie ragioni per scongiurare «l'assoggettamento del proprio patrimonio al vincolo» ipotecario. Si ritiene che la Cassazione ha inteso fugare ogni dubbio di ragionevolezza e di equità costituzionale (art. 3, Cost.), considerando il più denso enunciato del contraddittorio endoprocedimentale (art. 12, comma 7) una tassativa previsione necessaria a “controbilanciare” il potere di “intrusioni ispettive” nella sfera più privata e tutelata di ogni cittadino (cfr., in specie, sez. VI-T, ord. 5362/2016), ma è davvero difficile considerarla una ragione sufficiente per escludere che la fattispecie sia invece esemplificativa di un principio più ampio; tanto più che la Corte stessa riconosce nell'esigenza di «correggere, adeguare e chiarire gli elementi acquisiti, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione», la ragione più profonda e incontestabile di quel diritto e della sua enunciazione statutaria (così, ancora, ord. n. 5362/2016 cit.).

Non si tralasciano altri aspetti ritenuti decisivi.

Il diritto al contraddittorio anticipato o endoprocedimentale trova specifica affermazione nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che all'art. 41, rubricato Diritto ad una buona amministrazione, recita:

1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione.

2. Tale diritto comprende in particolare:

- il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio;
- il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale;
- l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. (...).

Dal 2009, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha lo stesso effetto giuridico vincolante dei Trattati. Com'è possibile, pertanto, negare il diritto al contraddittorio preventivo, senza violare gli obblighi assunti mediante i Trattati?

Alla luce di quanto sopra esposto, appare logico e doveroso affermare che sentire anticipatamente il destinatario di un provvedimento amministrativo a lui sfavorevole, rappresenti un atto dovuto affinché non vengano lesi i principi fondamentali del diritto di difesa e del dovere di buon andamento della Pubblica Amministrazione, presenti sia nell'ordinamento dell'Unione Europea sia nell'ordinamento nazionale, per effetto degli articoli 24 e 97 della Costituzione.

Come non si trascuri altro aspetto rilevante e decisivo laddove è la stessa Amministrazione finanziaria che con l'atra mano aderisce di fatto alla tesi appena esposte dal Collegio. Infatti, con la circolare n. 16/E del 28/04/2016 l'Agenzia delle entrate ha diramato nuove regole operative che pongono in primo piano l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente, prima di addivenire alla formulazione della pretesa impositiva, tramite l'adozione di atti idonei ad incidere sulla sfera giuridica dei contribuenti con il duplice fine di giungere a decisioni partecipate e ridurre il contenzioso avanti agli organi di giustizia tributaria. La circolare richiamata dalla CTR è peraltro coerente con altra precedente adottata dalla stessa Agenzia delle entrate ovvero la circolare n. 25/E del 06/08/2014 ove si legge che “un confronto adeguato con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall'altro lato, permette all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'attendibilità dei controlli. (...) E' necessario non solo recuperare risorse immediate dalla lotta all'evasione, ma anche dare risposta alla sempre più diffusa e pressante esigenza di legalità ed equità”.

Tutto quanto precede conduce ad accogliere le eccezioni specificatamente sollevate in punto di legittimità.

Ad ogni modo, per completezza di motivazione si ritiene di esprimersi anche nel merito della pretesa.

Nel merito, l'accertamento impugnato dalla ERGO spa è relativo alla nota questione delle cosiddette “frodi carosello” in ambito intracomunitario, per le quali è disponibile ampia documentazione sia in dottrina che in giurisprudenza. Su questa stessa società ricorrente, per fattispecie analoghe per altra annualità, risulta sentenza di questa Commissione.

La “frode carosello” risulta normalmente così organizzata: un soggetto interposto, appositamente creato con finalità di scambi cartolari, senza assolvere all'obbligo del versamento d'imposta, effettua acquisti intracomunitari

senza pagamento dell'IVA al fornitore europeo e li rivende contestualmente ad un soggetto nel mercato interno, realizzando una cessione imponibile ai fini dell'IVA. Il cliente finale provvede al pagamento dell'IVA applicata sulla fattura emessa dal soggetto interponente. A conclusione il soggetto residente ha titolo a detrarre l'IVA versata per l'acquisto, mentre l'intermediario, in debito verso l'Erario, non versa l'IVA dovuta. Spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere della prova, anche attraverso presunzioni semplici, a dimostrazione che si verificano operazioni soggettivamente inesistenti come quella sopra descritta e che il cliente finale abbia avuto consapevolezza della frode. Sono questi due requisiti, l'operazione oggettivamente o soggettivamente inesistente e la consapevolezza del cliente finale, che supportano legittimamente la pretesa dell'Ufficio di recuperare l'IVA illegittimamente detratta, perché pur se presente in fattura è stata versata dentro un disegno fraudolento.

Si tratta dunque di considerare se, nel caso di specie, i due requisiti sussistano. Alla luce dell'ampia documentazione allegata al ricorso e sulla base dell'esame dell'avviso di accertamento e delle memorie di deduzione dell'Ufficio, il Collegio osserva che per potersi concludere che nel caso di specie sussistano le condizioni per negare il diritto alla detrazione da parte del soggetto acquirente, come da consolidata giurisprudenza di legittimità (vd. tra le altre Cass. n. 2609/2016) e della Corte europea (cfr. Sentenza 13 febbraio 2014) occorre che sia dimostrato anche presuntivamente la partecipazione del soggetto cui il diritto alla detrazione è negato, di aver "partecipato alla frode del soggetto interposto e dei fornitori o degli altri soggetti che intervengono nella catena delle cessioni a monte od a valle della operazione conclusa con il soggetto interposto" (Cass. 25469/2013). Considerato che la prova della consapevolezza della partecipazione ad un disegno fraudolento classificabile come "frode carosello" sull'IVA sugli acquisti intracomunitari non ha riscontri oggettivi e considerato che la Società ricorrente, attraverso le sue eccezioni e la documentazione prodotta a supporto, dà prova di aver diligentemente operato, come ordinariamente un operatore economico sul mercato, senza poter presumere di affidarsi ad un soggetto fittizio, né tanto meno poter sapere del mancato versamento dell'IVA, da esso invece corrisposta sulla fattura di acquisto come documentalmente provato, la Commissione giudica insussistente il requisito della consapevole partecipazione al disegno fraudolento su cui è basato l'accertamento impugnato e, per questi motivi, giudica il ricorso meritevole di accoglimento.

Invero, nel ricorso introduttivo si è eccepita la totale infondatezza del rilievo relativo all'indetraibilità dell'IVA in quanto le operazioni poste in essere da ERGO con i fornitori Patech s.r.l., Duwin s.r.l. e J.S. Montbridge Technology s.r.l. per l'acquisto di prodotti informatici destinati alla vendita ovvero alla produzione formulato con l'avviso di accertamento impugnato non solo sono soggettivamente esistenti avendo ERGO effettivamente acquistato tali beni dal predetto fornitore che ha emesso la relativa fattura, come risulta dalla corrispondenza scambiata con i responsabili commerciali ed amministrativi di tali società (allegati nn. 12, 24, 25 e 28 al ricorso introduttivo), ai quali ha direttamente chiesto le visure camerali ed i documenti societari e con i quali ha concluso le trattative commerciali relative agli acquisti de quibus (come emerge dalla corrispondenza allegata al ricorso introduttivo). L'Ufficio, pur pretendendo di fondare la motivazione dell'avviso di accertamento sulla circostanza che ERGO sia stata partecipe o quantomeno consapevole di una operazione fraudolenta asseritamente perpetrata dai predetti fornitori, ha completamente omesso di provare, come sarebbe stato suo onere, che nel caso di specie sarebbe stata posta in essere una frode IVA e soprattutto che ERGO ne abbia consapevolmente preso parte, essendosi limitato soltanto a formulare un castello di illazioni prive di qualunque riscontro probatorio.

Nelle controdeduzioni l'Ufficio ha affermato che "sull'eccezione della mancanza di prova sollevata dalla ricorrente in modo del tutto marginale e pretestuoso, è doveroso sottolineare, come nelle motivazioni dell'atto impugnato, l'ufficio abbia fornito in maniera del tutto puntuale e del tutto esaustiva la prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni intercorse con le società individuate nel comparto "fatto". Tale affermazione è ritenuta infondata. Non risponde al vero, infatti, che l'"eccezione sulla mancanza della prova" sarebbe "stata sollevata dalla ricorrente in modo del tutto marginale e pretestuoso" in quanto ERGO ha puntualmente spiegato nel ricorso introduttivo per ben 18 pagine (cfr. da pag. 30 a pag. 48 del ricorso) le molteplici ragioni per le quali l'Ufficio non ha assolto l'onere probatorio a suo carico di dimostrare, da un lato, l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto poste in essere da ERGO con i fornitori Patech s.r.l., Duwin s.r.l. e J.S. Montbridge Technology s.r.l., e, dall'altro lato, che ERGO era o avrebbe potuto essere a conoscenza che le operazioni de quibus si iscrivevano in una frode IVA. Ma non risponde neppure al vero, come si è esposto nel ricorso introduttivo dalla Ricorrente, che "l'ufficio abbia fornito in maniera del tutto puntuale e del tutto esaustiva la prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni intercorse con" le predette società.

L'Ufficio si ritiene che non abbia provato l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto poste in essere da ERGO con i fornitori Patech s.r.l., Duwin s.r.l. e J.S. Montbridge Technology s.r.l. E' onere dell'Amministrazione Finanziaria che contesti al contribuente l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, provare che l'operazione non è stata posta in essere dal soggetto che ha emesso la fattura.

In tal senso la Corte di Cassazione ha chiarito che "spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare – anche avvalendosi di presunzioni semplici – che si tratti di operazioni oggettivamente o soggettivamente

inesistenti, dimostrando, nel primo caso, che le operazioni non sono state effettuate e, nel secondo caso, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore (Cass., tra le altre, sent. n. 9001 e n. 5979 del 2014 ed ord. n. 13787 del 2014). Inoltre la Corte di Cassazione ha statuito che le presunzioni di cui può avvalersi l'Amministrazione finanziaria per assolvere l'onere probatorio a suo carico devono essere "gravi, precise e concordanti". Pertanto, affinché possa dirsi assolto l'onere probatorio su di essa incombente, non basta l'elencazione di una serie di elementi indiziari, ma occorre che tali elementi siano "oggettivi", avuto riguardo non tanto alle "caratteristiche" del cliente/fornitore, bensì alla situazione "concreta" dell'operatore economico accertato (cfr. per la giurisprudenza comunitaria, da ultimo, Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, causa C-277/14).

Ebbene nel caso di specie, l'Ufficio si ritiene che abbia ommesso di provare l'inesistenza soggettiva dell'operazione intercorsa fra ERGO ed i fornitori Patech s.r.l., Duwin s.r.l. e J.S. Montbridge Technology s.r.l.. Egli ha, infatti, "presupposto" l'inesistenza soggettiva delle operazioni concluse da ERGO con tali fornitori solo sulla base dei p.v.c. elevati a carico di quest'ultimi, dai quali sarebbe emerso che tali società avrebbero partecipato a una asserita frode IVA del tipo "carosello" e, dunque, solo sulla base di elementi relativi alla situazione soggettiva dei fornitori, senza peraltro fornire la prova che le predette risultanze abbiano avuto una definitiva conferma in sede amministrativa (a seguito di acquiescenza del contribuente), ovvero in sede giudiziale (a seguito del passaggio in giudicato di una sentenza favorevole all'Amministrazione finanziaria). Pertanto la "situazione soggettiva" di Patech s.r.l., Duwin s.r.l. e J.S. Montbridge Technology s.r.l. – come risulta dalla verifica fiscale a loro carico – non consente in alcun modo di dedurre, come fa l'Ufficio nell'avviso di accertamento impugnato, che le forniture nei confronti della ERGO non siano state realmente effettuate da tali fornitori.

L'Agenzia non ha provato che la Ricorrente fosse consapevole o avrebbe potuto essere consapevole di partecipare con i suoi acquisti ad una asserita frode Iva. Inoltre, il rilievo de quo è infondato in quanto l'Ufficio non ha provato che ERGO era consapevole o avrebbe potuto essere consapevole, utilizzando l'ordinaria diligenza di un normale operatore economico, di partecipare con i suoi acquisti ad una asserita frode IVA.

La Corte di Cassazione, con giurisprudenza ormai consolidata, in effetti, recependo l'orientamento dei giudici comunitari, ha ribadito tale principio statuendo che "qualora l'amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate" (così da ultimo Cass. 25 marzo 2016, n. 5984; nello stesso senso di recente, tra le altre, Cass. 8 aprile 2016, n. 6864, Cass. 9 settembre 2016, n. 17816, Cass. 28 settembre 2016, n.19148, Cass. 27 gennaio 2014, n. 1568, Cass., 11 settembre 2013, n. 20777, Cass., 26 ottobre 2012, n. 18446) e che invece "l'operatore in buona fede, non è tenuto a subire le conseguenze dei fatti illeciti realizzati da altri, laddove non abbia in alcun modo partecipato alla frode del soggetto interposto e dei fornitori o degli altri soggetti che intervengono nella catena delle cessioni a monte od a valle della operazione conclusa con il soggetto interposto" (Cass. 13 novembre 2013, n. 25469).

Nel caso di specie, quindi, l'Ufficio non solo non ha provato l'inesistenza soggettiva delle operazioni contestate, ma non ha altresì dimostrato, con elementi oggettivi, né che la Ricorrente fosse a conoscenza della frode realizzata dai propri fornitori o che, pur non essendone consapevole, non abbia agito – nei rapporti con quei partners commerciali – con la "diligenza" di un "normale" operatore economico operante nel medesimo settore merceologico. In particolare, quanto all'eccezione dell'Ufficio sull'asserita "bassa percentuale di maggiorazione del costo del venduto sui beni acquistati dalle predette società che risultava inidoneo a coprire i costi fissi aziendali", la Ricorrente ha dimostrato di aver applicato un margine di ricarico rispondente a quelli applicati da società sue concorrenti (allegato n. 21 al ricorso introduttivo), e di aver realizzato un margine operativo sulle vendite pari a ben € 308.278,00. Altrettanto infondata è l'eccezione secondo cui un ulteriore elemento di anomalia deriverebbe "dall'analisi dei conti di mastro relativi alle società di logistica" nei quali "si evidenzia che i costi per trasporti ammontano a circa € 25.000,00 importo che si ritiene in ogni caso esiguo rispetto al volume delle merci movimentate (acquisti di circa € 19.000.000)" in quanto ERGO per i servizi di deposito e trasporto delle merci ebbe a sostenere costi non solo per € 25.000, ma per un importo superiore.

Di talché, assorbiti altri motivi di causa, il ricorso è accolto.

Stante tale decisione, altresì considerato che la difesa della Resistente si è limitata a trattare questioni generiche e limitate rispetto alle ampie questioni sottoposte da parte della Ricorrente, considerato inoltre che la stessa Agenzia resistente ha tralasciato di considerare le sue medesime citate circolari nn. 16/E/2016 e 25/E/2014 in materia di contraddittorio, visti ed applicati gli art. 15 D.Lgs. n. 546/1992 e 92 c.p.c., condanna la Parte resistente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 5.000,00, oltre accessori di legge.

P.Q.M.

La Commissione, "Accoglie il ricorso e condanna la Parte resistente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 5.000,00, oltre accessori di legge".

Così deciso in Roma, addì 26.1.2017

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

