

#39 2.2018



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# i tributo

- › Dai braccialetti alle manette, il passo è breve
- › *Il Punto-Inchiesta: Intervista a GB Software S.p.A.*
- › CMR e cessioni Intra - il Sig. Mario contro la Corte di Cassazione
- › Questionari fiscali e la compatibilità con il sistema tributario
- › Il regime della pignorabilità della prima casa, tra interventi normativi e Giurisprudenza
- › Rottamazione dei ruoli: arriva la pronuncia di legittimità della corte costituzionale
- › Sindaci e revisori liberi da irap
- › Operazioni soggettivamente inesistenti: le (diaboliche) prove richieste al cessionario in buona fede



#39.2018

## Approfondimento online - Anno 4



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

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

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

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



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

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

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

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

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

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it) 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 contattarci, telefonicamente o 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 prestiti 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 aiuta nelle decisioni più importanti.

**mediolanum** BANCA  
a credito Internet e to

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

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

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla banca si rinvia ai Fogli Informativi, alla Norma Contrattuale, ai Prospetti e ai Fogli Informativi disponibili su [www.mediolanum.it](http://www.mediolanum.it) e presso gli uffici del Family Banker.



Dai braccialetti alle manette, il passo è breve .....02

*di Paolo Soro*

*Il Punto-Inchiesta: Intervista a GB Software S.p.A.* .....07

## Approfondimento

CMR e cessioni Intra - il Sig. Mario contro la Corte di Cassazione .....13

*di Luca Mariotti*

Questionari fiscali e la compatibilità con il sistema tributario .....22

*di Maurizio Villani e Lucia Morciano*

Il regime della pignorabilità della prima casa,  
tra interventi normativi e Giurisprudenza .....31

*di Giuseppe Trizzino*

Giurisprudenza - Commento

## Corte Costituzionale

*Rottamazione dei ruoli: arriva la pronuncia di legittimità della corte costituzionale*

. . . . 36

(Corte Costituzionale, sentenza n. 29 del 14 febbraio 2018)

**commento di Maurizio Villani e Federica Attanasi**

## Corte di Cassazione

*Sindaci e revisori liberi da irap*

. . . . 40





(Corte di Cassazione, Sez. VI, Ordinanza n. 3790 del 14 febbraio 2018)

**commento di Silvia Lomi***Operazioni soggettivamente inesistenti: le (diaboliche) prove richieste al cessionario in buona fede*

. . . . 42

(Corte di Cassazione, Ordinanze n. 3473 e 3474 del 13 febbraio 2018)

**commento di Luca Mariotti**Giurisprudenza - Fonti

	Corte Costituzionale, sentenza n. 29 del 14 febbraio 2018	. . . . 49
	Corte di Cassazione, Sez. VI, Ordinanza n. 3790 del 14 febbraio 2018	. . . . 56
	Corte di Cassazione, Ordinanza n. 3473 del 13 febbraio 2018	. . . . 58
	Corte di Cassazione, Ordinanza n. 3474 del 13 febbraio 2018	. . . . 60

## 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.

<b>COSA SI ASSICURA:</b>	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
<b>CHI E' ASSICURATO:</b>	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)
<b>RETROATTIVITA':</b>	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
<b>MASSIMALI:</b>	DA € 250.000 AD € 5.000.000
<b>FRANCHIGIE:</b>	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
<b>PREMIO:</b>	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
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
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
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
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
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
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

## Dai braccialetti alle manette, il passo è breve

di Paolo Soro



Prendiamo spunto dalle polemiche scoppiate in merito ai braccialetti elettronici che Amazon parrebbe intenzionata a mettere ai polsi di molti dei suoi dipendenti, per fare chiarezza e offrire alcune riflessioni che vanno ben al di là di facili e insulse strumentalizzazioni politiche.

*“Braccialetti luminosi – Durata garantita!”*

Questo è lo slogan che utilizza Amazon per vendere sulla sua piattaforma e-commerce alcuni braccialetti. Purtroppo, però, non si tratta di quelli potenzialmente in predicato di cingere i polsi dei lavoratori. “Purtroppo”, perché quel “durata garantita” non sarebbe affatto dispiaciuto a dei dipendenti che sono ormai abituati a convivere con la precarietà del loro impiego.

Ma, innanzitutto, cerchiamo di capire meglio di che si tratta.

Lo scorso 30 gennaio, è stata riconosciuta la validità di due brevetti che Amazon aveva depositato in data 28 marzo 2016: una sorta di braccialetto elettronico che, posizionato al polso dei magazzinieri, guiderebbe il lavoratore nell'immediato reperimento della merce, evitando errori e consentendogli di agire a mani libere; senza, cioè, dover usare gli attuali strumenti di scannerizzazione e lettura digitale dei codici a barre per le operazioni di carico/scarico. I braccialetti si triangolerebbero con dei sensori sugli scaffali dei prodotti in modo da sapere immediatamente se i dipendenti hanno preso il giusto prodotto dalla mensola: una vibrazione o un allarme sonoro farebbero subito capire al dipendente che lo indossa l'eventuale errore (verifica che, ora, viene fatta solo successivamente con altri sistemi di controllo automatici).

Ebbene: il primo dei due brevetti depositati fonda il funzionamento dei braccialetti in questione sulla tecnologia degli ultrasuoni; il secondo, invece, dovrebbe agire appoggiandosi a un sistema di radiofrequenze. A giudizio degli esperti della materia, però, solo il primo meccanismo appare in realtà utilizzabile con successo; atteso che, per caratteristiche operative ambientali, il sistema a radiofrequenza non sembra poter perseguire l'obiettivo, né assicurare ogni necessaria precisione.

Premesso quanto sopra, occorre tenere sempre presente che:

- ✓ Solo una bassissima percentuale dei brevetti depositati dalle grandi aziende, hanno poi una successiva concreta attuazione pratica, poiché le motivazioni che spingono al deposito del singolo brevetto possono essere di vario tipo (esempio: avvantaggiarsi sulla concorrenza, precedendola), e perché spesso quello che in teoria appare economicamente utile, all'atto pratico si dimostra eccessivamente dispendioso, per cui il gioco non vale la candela
- ✓ Laddove i vertici dell'azienda dovessero dare il via libera al progetto, i tempi non sarebbero di certo brevi, considerata la naturale obbligatoria fase di sperimentazione,

verifica dei costi effettivi, eliminazione di inevitabili difetti o malfunzionamenti, e così via.

Cionondimeno, in Italia è tempo di elezioni e qualunque cavallo possa presumibilmente arrecare vantaggi elettorali deve essere immediatamente cavalcato dai politici di turno. Sono così scoppiate le polemiche basate sulla solita disinformazione, che non hanno consentito di fare chiarezza e (quel che è peggio) hanno deviato l'attenzione dell'opinione pubblica rispetto alle reali problematiche che davvero affliggono i lavoratori.

Secondo taluni, i braccialetti servirebbero in realtà solo per sapere cosa fanno i dipendenti e verificarne la produttività individuale, violandone la *privacy*: l'esempio addotto sarebbe quello dei sistemi in uso negli Stati Uniti per accertare gli spostamenti dei detenuti in libertà vigilata. Questa critica, oltre che infondata, appare finanche risibile.

La normativa italiana è molto stringente per quanto concerne il controllo a distanza della manodopera da parte dei superiori gerarchici, anche presso i luoghi di lavoro. Ciononostante, è indubbio che già attualmente (ossia, ben prima che i potenziali braccialetti di Amazon possano venire adottati) esistono svariate aziende che di fatto monitorano regolarmente la produttività della forza lavoro tramite chip elettronici o altri strumenti tecnologici. In ogni caso, le possibilità offerte oggi dalla tecnologia per verificare gli spostamenti dei lavoratori e il loro grado di produttività sono talmente ampie, che Amazon (azienda tecnologicamente all'avanguardia), per farlo, non ha certo bisogno di servirsi di metodi così farraginosi, dispendiosi, invisibili e – soprattutto – forieri di ulteriore malcontento.

Ogni singolo movimento è già ora regolarmente monitorato. Quando un lavoratore usa la pistola scanner in dotazione, il suo nome viene automaticamente associato all'apparecchio: in questo modo il management ha piena e giornaliera contezza circa tempi e produttività. Se non si tiene il passo coi ritmi di lavoro richiesti, l'azienda interviene.

Per cui, quello che i suddetti politici interessati, falsi paladini dei lavoratori, nella loro ignoranza, non hanno compreso è che imbastire polemiche sterili e prive di sostanza su delle false preoccupazioni, non aiuta ma semmai danneggia le ragioni dei lavoratori, distogliendo l'attenzione di tutti da quelli che sono i loro veri problemi che concernono piuttosto le generali condizioni di lavoro.

Stress, ansia, affaticamento, orari, tempistiche, metodi, rispetto delle scadenze e via discorrendo, si ripercuotono inevitabilmente sulla salute psico-fisica dei lavoratori. Inoltre, regole di condotta particolarmente rigide (dal divieto di parlare coi colleghi, all'uso del bagno con molta moderazione e solo se giustificato, al tempo massimo richiesto di 30 secondi per imballare un pacchetto) di certo non aiutano. Non ultimi, poi, vi sono i problemi concernenti la "job rotation" evidenziati dai sindacati del centro di smistamento Amazon di Piacenza: pause brevi, turni su sette giorni, anche notturni (si lavora fino a 10 ore consecutive). Il tutto con salari minimi tra l'altro legati al CCNL del terziario, quando viceversa parrebbe corretta l'applicazione dei contratti relativi al settore della logistica.

C'è chi pensa che bisognerebbe solo ringraziare Amazon per i posti di lavoro che offre in un Paese come il nostro afflitto dalla disoccupazione; e, coloro ai quali non sta bene, possono sempre andarsene.

Purtroppo, le cose non sono così facili quando hai una famiglia a casa che ti aspetta, un affitto da pagare, bollette, figli da mantenere etc. Non necessariamente tutti quelli che si

lamentano lo fanno perché non hanno voglia di lavorare. Certo, per carità, esiste anche questo genere di dipendenti. Ma il punto è che, nel 2018, non bisognerebbe ancora logorarsi e distruggersi pur di lavorare. Gli anni della schiavitù (metaforicamente parlando) e dello sfruttamento dovrebbero essere abbondantemente finiti. Se i luoghi di lavoro fungono da cartina di tornasole per misurare il livello di civiltà e cultura sociale di un Paese, possiamo tranquillamente affermare che stiamo regredendo e non certo progredendo.

Pertanto, nel caso di specie, diremmo che semmai dovrebbe essere Amazon a ringraziare lo Stato e i cittadini italiani, per avere la possibilità di spremere e sfruttare sia il primo (come diremo meglio subito oltre) che i secondi.

Ci sembra emblematico riportare il virgolettato da un video girato a opera di un giornalista inglese infiltrato nel reparto logistica della società: *“Sono in una gabbia chiusa a chiave; un robot si avvicina nell’ombra e spinge verso di me una torre di scaffali. Ho 9 secondi per afferrare ed elaborare un articolo da spedire per l’imballaggio: ho un obiettivo di 300 articoli all’ora. Le telecamere controllano ogni mia mossa. Lo schermo davanti a me mi ricorda costantemente le unità da imballare e quanti secondi ci sto mettendo nel farlo”*.

Nei film vediamo tante sceneggiature relative ad androidi che cercano disperatamente di umanizzarsi. Forse dovrebbero incominciare a scriverne seriamente anche qualcuna sugli uomini che vengono sempre più robotizzati.

Ciò che conta è solo l’utile, dunque:

- ✓ Produttività e profitto!

Il moderno credo dei giovani manager formati nelle rinomate *business school* trova – per così dire – la sua massima espressione presso le “catene”. E Amazon rappresenta sicuramente il top di queste tipologie di aziende. La società è diventata un gruppo mondiale di proporzioni talmente grandi, da far salire il suo CEO e fondatore, Jeff Bezos, sul podio degli uomini più ricchi al mondo. Gli ultimi rendiconti pubblicati testimoniano il raddoppio degli utili, con un attivo che per la prima volta ha superato il miliardo di dollari. Un inevitabile interrogativo che, allora, si pone è il seguente:

- ✓ Quante di queste riserve finanziarie sono state create sfruttando e/o eludendo la normativa fiscale internazionale?

Il colosso americano del commercio online fattura oltre 50 miliardi di dollari all’anno e ha diverse società in Italia, le cui quote sono di proprietà, al 100%, della Amazon Eu Sarl (*holding* lussemburghese). Secondo quanto Amazon ha sempre sostenuto, le filiali italiane sarebbero solo dei magazzini e dei depositi di merce, dove i lavoratori eseguono meri servizi su ordine e conto della società-madre lussemburghese, così non configurandosi (in relazione alla normativa fiscale) alcuna permanent *establishment* (stabile organizzazione). Per ciò stesso, in sostanza, anche le imposte su quella parte di redditi indubabilmente prodotti in Italia sulla base dell’applicazione del *Nexus Approach*, vengono invece materialmente pagate in Lussemburgo, dove vigono aliquote assai inferiori e – soprattutto – dove Amazon è riuscita ad attivare un’importante azione di *ruling* fiscale internazionale.

Ebbene, almeno una di queste quattro società italiane (Amazon Italia Logistica), sembrerebbe viceversa condurre una vera e propria attività di gestione del *business* italiano, e non dei semplici servizi meramente operativi. L’azienda, in effetti, ha alle sue dipendenze circa 1.000 lavo-

ratori assunti con contratti italiani (non si comprende perché afferenti il settore del terziario), i quali prendono gli ordini e li spediscono in gran parte a clienti sempre italiani. Stando così le cose, ai più parrebbe che l'attività e gli affari sarebbero in Italia, e quindi i redditi (perlomeno quelli connessi a tale parte di attività) dovrebbero essere assoggettati a tassazione nel Bel-paese (IRES-IRAP). Amazon, però, non versa praticamente nulla al Fisco italiano (fatto salvo, ovviamente, quanto derivante dalle transazioni infra-gruppo in entrata dal Lussemburgo verso l'Italia). Il management societario, infatti, ha dichiarato che la parte italiana è meramente esecutiva in funzione di ciò che viene gestito dal Lussemburgo, dove invece vi è tutta l'attività strategica del gruppo e vengono effettivamente conclusi i contratti. Le politiche di prezzo, così come le politiche di distribuzione, restano sempre integralmente decise in Lussemburgo. I dipendenti italiani, quindi, non sono soggetti che decidono, ma solo che eseguono. Mancherebbe, insomma, quell'autonomia decisionale, peculiarità indispensabile per qualificare la stabile organizzazione italiana.

Si ricorda che, in base al Modello OCSE, l'espressione "*concludere contratti in nome della casa madre*" implica la capacità di impegnare l'impresa di fronte a terzi. Tale potere deve comunque manifestarsi attraverso l'offerta di beni e servizi sul mercato. La conclusione di un contratto di lavoro dipendente – per esempio – non è di per sé sufficiente per configurare l'esistenza di una Stabile Organizzazione, in quanto non è espressione definitiva circa l'autonomo svolgimento di un'attività imprenditoriale.

Tirando le somme, dunque, Amazon Italia si dichiara azienda logistica di fronte al Fisco per non rischiare di essere qualificata come stabile organizzazione; salvo poi in materia di lavoro applicare ai suoi dipendenti il (per lei, complessivamente, più favorevole) CCNL del terziario e commercio.

Fa comunque riflettere, osservare che da una parte, abbiamo delle micro-società, senza nemmeno del personale, che devono pagare IRES e IRAP; dall'altra, nello stesso territorio, lavora il colosso Amazon, con svariate società, più di 1.000 dipendenti, oltre un miliardo di traffico merci, che non ha alcun obbligo di versare imposte in Italia.

Cionondimeno, molti uffici fiscali del vecchio continente (sotto il costante monito della Commissione UE) hanno azionato una serie di verifiche che creano non poco "imbarazzo" a Mr. Bezos, il quale – stando almeno agli ultimi rumors – avrebbe deciso di sborsare 100 milioni di euro a titolo transattivo per risolvere il contenzioso italiano e altri 200 per far contento il Fisco francese. Tutto sommato, quisquillie e pinzillacchere (direbbe Totò) se solo si pensa al ricordato miliardo di attivo maturato nell'ultimo anno.

Orbene, le anzidette circostanze, di per sé sole, meriterebbero di essere valutate sotto un profilo etico. Con ciò, però, non vorremo essere fraintesi: il problema non è (tanto e solamente) l'orco cattivo Amazon; quanto piuttosto un sistema mondiale che, nel nome della massimizzazione dei profitti, ha completamente smarrito ogni considerazione delle persone.

In questa sede, ci interessa spingere il Lettore a riflettere attentamente in funzione di una visione globale che impone oggettivi giudizi di ordine morale:

- ✓ Perché le scoperte tecnologiche sono sempre più spesso mirate e utilizzate per penalizzare il lavoro dell'uomo e peggiorarne la condizione, quando dovrebbero e potrebbero essere viceversa sfruttate per recargli ulteriori e maggiori benefici?

Le persone sono il fine; non il mezzo. Kant correttamente afferma che dobbiamo trattare gli

---

altri, come vorremmo che loro trattassero noi. Non si tratta di retorica, ma di basilari precetti etici.

La vera grande domanda da porsi è la seguente:

✓ Dove stiamo andando?

Dal punto di vista economico, è oggettivamente indubbio che società come Amazon rappresentino un modello da seguire per innovazione, dinamicità, capacità di produrre utili e lavoro a livello mondiale. Seppure sia altrettanto indubbio che nel contempo costituiscono pure delle vere e proprie anomalie per il “libero mercato”. Difficile, infatti, presupporre una libertà imprenditoriale, allorquando le ordinarie falle del mercato globale sono facilmente sfruttate dai gruppi più forti per operare sostanzialmente in maniera oligopolistica a danno di tutte le altre entità economiche.

L’Unione europea non perde occasione di ribadire la necessità per ogni Paese membro di incentivare le imprese a focalizzare tutti i loro sforzi sulla continua ricerca tecnologica, divenuta principale volano di produttività e crescita economica.

In Italia, ormai non si parla altro che di industria 4.0 e il Legislatore ha varato normative tributarie di vantaggio come i recenti interventi in tema di iperammortamento e patent box. Il MISE, dal suo canto, si è attivato con strumenti tendenti a favorire le aziende che vogliano perseguire tali particolari obiettivi (esempio: i recentissimi voucher per la digitalizzazione).

Ci guarderemmo bene dal criticare questi provvedimenti o, in generale, il progredire verso nuovi e sempre più importanti orizzonti. Ma continuiamo a ritenere che gli uomini debbano essere sempre considerati come il fine ultimo di qualunque scoperta scientifica e non come semplici mezzi per ottenere esclusivi vantaggi di carattere patrimoniale. Il benessere delle persone non è un bene di consumo. Diversamente ragionando, non vi sarebbe in realtà alcun effettivo progresso, ma solamente un incontrollabile degrado della condizione umana.

Sia chiaro, la nostra non vuole essere la solita critica ideologica al sistema economico. Ciò che, però, ci sembra doveroso ricordare a tutti è la necessità di non perdere mai di vista, durante la continua ricerca della produttività a ogni costo, la fondamentale importanza di taluni basilari precetti etici, che ci contraddistinguono prima di tutto come esseri umani... affinché quei braccialetti non divengano davvero delle manette da cui non risulterà più possibile liberarsi.

## Intervista a GB *Software* S.p.A.

Continua dal numero precedente l'Inchiesta sulle principali *software house* per professionisti

**Oggi 19 febbraio siamo a Pietralunga alla sede amministrativa di GB *Software* S.p.A..**

**Sono qui con Fiorella Migliorati Amministratrice della società GBS*Software* S.p.A. e dei figli Giulia Bagiacchi (Responsabile Sviluppo), Daniele Bagiacchi (Responsabile Tecnico) e Luca Bagiacchi (Responsabile Commerciale) nonché Azionisti.**

› **Per incominciare, potete raccontarmi da dove nasce GB e la sua storia?**

**Giulia B.:** La storia della GB nasce da lontano con il fondatore nostro padre Guido Bagiacchi. Era un commercialista. Era una persona ambiziosa e zelante nello studio e pretendeva molto da se stesso. Per grande parte della sua vita, ha praticamente sempre fatto il commercialista ma ad un certo punto ha iniziato a non ritrovarsi a pieno con quello che erano i *software* che venivano offerti sia in termini di costi che di automatismi ed implementazioni. Il suo carattere molto intraprendente fa sì che, negli anni '80, con un piccolo computer modello Sirius, come piace ricordare a nostra madre, inizia i suoi primi approcci con la programmazione. Comincia a sviluppare i suoi primi dichiarativi su modelli ministeriali con un tracciato simile ad Excel, nel contempo collabora con una *software house* per la realizzazione di un gestionale di contabilità aziendale. Alla fine degli anni '90, sempre più desideroso di fare qualcosa di utile e soddisfacente, costituisce una S.a.s. con la moglie. La S.a.s. realizza il suo primo *software* paghe, per poi tornare, nuovamente, sui dichiarativi ed infine alla contabilità.

Tutto questo si è protratto per diversi anni

fino a quando, come diceva nostro padre, il *software* ha iniziato a "funzionocchiare", ovvero in altre parole fino a quando ha cominciato a girare.

Nel 2004 costituisce la GB *Software* S.r.l., di cui era amministratore e socio unico, iniziando con lo sviluppo e la commercializzazione del *software* di *privacy* e antiriciclaggio, nello stesso periodo ha partecipato come commercialista in un team di esperti in materia di *privacy* per il sole 24 ore.

Dal 2004 ad oggi la linea dei prodotti è stata implementata fino ad arrivare alla soluzione attuale ovvero (Integrato GB).

Ad oggi la società è una S.p.A. che svolge analisi, sviluppo, commercializzazione ed assistenza tutta internamente.

L'idea e la volontà di nostro padre, da cui scaturisce tutto, è sempre stata quella di poter offrire ai suoi colleghi un *software* utile e pratico che potesse essere davvero di supporto nello svolgimento della professione.

Attualmente con i nostri *software* cerchiamo di coprire quasi tutte le necessità che possono sorgere in uno studio, parliamo di commercialisti, consulenti, tributaristi o CED.

In conclusione possiamo dire che la storia della GB nasce da lontano ed è fondata sulla volontà di un commercialista di offrire qualcosa di diverso dai *software* che il mercato proponeva e ad oggi sulla continuazione di un prodotto sempre aggiornato e con costi contenuti ed un rapporto diretto con il cliente.

Sintetizzare 40 anni di attività è complicato, però possiamo dire che questa è stata l'evoluzione della GB fino ad arrivare ad oggi. E possiamo ritenerci soddisfatti. Nostro pa-

dre, si può dire, ci ha creato un altro fratello.

- › **Quante installazioni avete più o meno al momento? Il *software* può essere utilizzato anche da aziende?**

**Luca:** Come quantità di installazione parliamo di circa 4.000 suddivise tra commercialisti, la maggioranza, professionisti ed aziende, che spesso utilizzano GB collegate in *cloud* a studi professionali nostri clienti.

- › **Le caratteristiche. Dal mio punto di vista, in qualità di professionista, ho visto un *software* molto semplice con un connotato di alta fruibilità. Per quanto riguarda i dichiarativi viene soddisfatta l'impostazione che noi commercialisti abbiamo sempre gradito, ovvero la visualizzazione diretta del modello, che sicuramente avendo sempre sotto occhio il risultato finale limita le dimenticanze e gli errori. Per le paghe non svolgendo tale attività non mi sento di dire niente. Voi quali caratteristiche vi sentireste di sottolineare nel vostro *software*?**

**Giulia B.:** Come Lei ha già evidenziato, il fatto di lavorare nel modello ministeriale, deriva dall'esigenza che voleva soddisfare nostro padre, ovvero quella di voler vedere direttamente il risultato del dichiarativo e naturalmente abbattendo i tempi di elaborazione.

Tutti i modelli che hanno un tracciato telematico o che vengono trasmessi con il nostro *software*, sono lavorati direttamente nella facciata ed ovviamente risultano collegati alla contabilità. La possibilità di vedere la composizione di ogni singolo campo è un elemento fondamentale e per coloro che uti-

lizzano il nostro programma. Questo possiamo dire essere il nostro punto di forza: automatismi e praticità nella lavorazione. Anche nelle paghe cerchiamo di riportare tutti gli aspetti della modulistica. Così accade anche nel fiscale. In contabilità ovviamente ci sono meno modelli da compilare. Con l'entrata della fatturazione elettronica, arriverà anche in quel campo uno standard.

- › **Quali difficoltà incontra una *software House* di media grandezza rispetto ai colossi?**

**Giulia B.:** è necessario passare il primo scoglio, ovvero la correlazione tra il prezzo del prodotto offerto e la qualità reale del prodotto.

**Daniele B.:** la parte più complicata è fare capire che la grandezza non comporta necessariamente un prodotto valido. È possibile essere all'inizio e non avere tantissimi anni alle spalle però essere completamente dentro a quello che fai. Cioè che se il prodotto ha un costo più basso della concorrenza non per questo deve avere ha meno valore qualitativo o funzionale. Far passare questo messaggio non è facile.

**Giulia B.:** Ci abbiamo messo diversi anni per farlo capire.

**Luca B.:** Oggi, grazie hai feedback positivo dei nostri clienti, abbiamo capito che il messaggio che vogliamo mandare è compreso. Questo ci da maggiore consapevolezza che stiamo andando nella direzione giusta.

- › **La rete di vendita. Come viene commercializzato e venduto questo *software*? Direttamente dalla sede, con assistenza sul territorio, con agenti?**

**Luca B.:** Questo punto rappresenta una nostra specificità rispetto alle *Software House*

più grandi.

Al contrario dei nomi più blasonati, ci distinguiamo in quanto non facciamo un'effettiva vendita sul territorio, non abbiamo filiali, responsabili, agenti che si recono presso i potenziali clienti né tantomeno call centers. Il lavoro viene svolto tutto dalla nostra sede, contattando chi è interessato o ovviamente essendo contattati. L'installazione, l'assistenza, il customer care, la fase di importazione, sono tutte fasi che vengono seguite direttamente dalla nostra sede. Questo ci permette di mantenere proposte competitive.

**Daniele B.:** Ciò che ci differenzia dalla concorrenza è l'aver impostato la vendita su una linea interamente nostra. Una linea che non può essere intesa come un e-commerce puro perché dietro a tutto c'è una gestione completa di tutti i nostri contatti dalla sede principale. E' grazie ad *Internet* che abbiamo la possibilità di gestire tutto direttamente online senza i vari costi che andrebbero a gravare sul prezzo finale. L'acquisto online è spesso visto come un acquisto di un prodotto con una minore qualità ma questo non è assolutamente vero. Spesso l'assistenza online è molto più veloce di quella classica: con una telefonata, in pochi minuti, si può risolvere quasi ogni problema. Diverso sarebbe attendere l'arrivo di un assistente, i tempi inevitabilmente si dilaterrebbero. Con il nostro *modus operandi*, i tempi ed i costi si concentrano.

- › **Molto spesso il professionista si trova un po' vittima della società di software. Si rende conto di non avere tutto questo gran potere contrattuale. Secondo voi come mai 117.000 commercialisti si trovano in questa situazione? Perché non riescono a collaborare, anche a livello di consiglio nazionale, per la creazione di un software ufficiale comune o comunque per la creazione una piattaforma co-**

**mune che dia la possibilità di non perdere dati dal passaggio di una Software House ad un'altra, magari creando un protocollo unico. Io non so se vi chiamo a fare un lavoro che non è il vostro, ma mi piacerebbe fare una riflessione su questo argomento.**

**Giulia B.:** la domanda è "tosta". Ce la facciamo spesso anche noi come operatori del settore. Devo dire che fare un protocollo unico, la vedo un pochino complicata.

**Luca B.:** L'idea di "comunione" è la tendenza che si sta delineando al momento. Probabilmente tra qualche anno saremmo in grado di avere un trasferimento di dati più graduale e condiviso da tutte le *Software House*. Parliamo però chiaramente di anni e non di mesi. Forse tra 4 o 5 anni saremo in grado di fare una cosa del genere. Io personalmente credo che sarà più facile importare alcuni dati perché esisterà uno standard.

**Giulia B.:** Forse tra qualche anno. Al momento, secondo il mio punto di vista, è comunque difficile. Basti pensare a tutti gli adempimenti frastagliati, alle diverse modalità di gestione che vengono utilizzate dalle *Software House* dove ognuno sceglie modello e linguaggio di programmazione. Anche il cliente, nel momento in cui decide di cambiare, deve valutare e bilanciare fattore economico e passaggio dei dati. Anche noi, nonostante si riesca ad importare tanto, dobbiamo affrontare la questione. Tra noi *Software House*, in occasione di importazioni ed esportazioni dati, ci troviamo spesso a non dialogare proprio in "amicizia". Ma in realtà la GB, proprio perché nasce dalla logica che pone al centro dell'attenzione il professionista, cerca sempre di tutelare in primis il cliente. Anche nel caso di "abbandono" cerchiamo di agevolare il travaso dati. A maggior ragione, ovviamente, aiutiamo colui che entra a far parte dei nostri clienti, supportandolo e accompagnandolo nell'import archivi.

› **Rapporti istituzionali. Sogei. Assosoftware. Voi come interagite con queste realtà?**

**Giulia B.:** Con Sogei non c'è un canale diretto. Molti anni addietro, come *Software House* in fase di *startup* partecipavamo a corsi tenuti da Sogei per poter avere la qualifica di produttori di *software* di cui c'era un elenco all'interno della Agenzia delle Entrate.

Attualmente abbiamo contatti con la nostra associazione *software*, Assosoftware, a cui noi aderiamo dal 2015. Siamo entrati quasi in concomitanza con l'elezione del presidente Mariotti; abbiamo partecipazione all'elezioni del presidente e partecipiamo attivamente agli incontri di studi che organizzano per noi *Software House*. Siamo iscritti alle loro banche dati e ai forum con cui ci scambiamo opinioni e idee anche con le nostre concorrenti. Per noi è materia di lavoro, di studio e anche di confronto su quello che è la normativa per poter comprendere e capire quali sono i problemi del momento e come affrontarli. Ci sono delle cose che si affrontano congiuntamente poi ognuno a "casa sua" fa il suo prodotto. Ma le normative che hanno aspetti particolari tecnici le gestiamo anche attraverso Assosoftware.

› **Parliamo del futuro. Questa fatturazione elettronica cosa porterà secondo voi? Ce la faremo ad applicare tali norme entro l'anno prossimo?**

**Giulia B.:** Come professionista dico che per ora la fatturazione elettronica ha comportato solo gran caos, grande disorientamento e molto allarmismo. Io di norma, scherzosamente, scommetto con un nostro collaboratore e collega che arriverà una proroga per la fatturazione elettronica, essendo i tempi troppo stretti. A luglio inizieremo con i distributori, e poi per mio conto ci sarà un passaggio graduale. Forse quello che era preventivato per l'inizio dell'anno prossimo slitterà di

qualche mese. Questo perché le novità sono state recepite con molto allarmismo a causa di una cattiva presentazione ed inoltre i professionisti si trovano già con molte difficoltà, non solo legate alla fatturazione elettronica, perché il periodo è stato pazzesco. Noto che c'è al momento troppa confusione per poter accogliere una novità di tale portata. Nonostante creda che a livello pratico sarà molto difficile applicarla, penso sia una novità positiva dal punto di vista tecnologico.

I miei fratelli, forse hanno un'idea diversa rispetto alla mia visione da professionista, essendo loro tecnici e commerciali.

**Luca B.:** Anche io, in realtà credo che la difficoltà di applicare questa novità non sia una questione tecnica. È una questione di abitudine e di cambiamento. Il professionista deve modificare la gestione e le abitudini del cliente. È obbligatorio un passaggio graduale.

› **Ad un convegno è stato detto che negli studi dove c'erano due contabili, a seguito dell'introduzione della fatturazione elettronica ce ne sarà una. È possibile questo secondo voi?**

**Luca B.:** Secondo me no. La persona potrà essere utilizzata in modi differenti, dando magari più valore a ciò che fa. Potrà aumentare il tempo dedicato alla consulenza, mentre diminuirà la parte di mero inserimento dati all'interno del gestionale, ma la figura di certo non sparirà.

**Giulia B.:** secondo me si complicherà il lavoro del professionista, fino a quando non riuscirà ad "educare" il cliente alle nuove tecnologie. Mi spiego meglio: il professionista si trova a dover fare delle operazioni burocratiche per riuscire a non saltare qualche adempimento, che si sostanziano principalmente in invii telematici. Il rapporto umano con il cliente, con lo studio, gli incontri anche con

un professionista collega verranno a diradarsi ulteriormente. Si va a perdere non tanto il numero dei collaboratori in studio ma la figura del professionista, che dovrà svolgere più lavoro manuale rispetto a quello che la sua figura di solito presuppone, ovvero il lavoro di intelletto.

› **Come li avete visti cambiare i professionisti in questi anni?**

**Giulia B.:** corrono sempre dietro a degli adempimenti. A volte l'assistenza che noi offriamo per il *software* non si limita alle funzionalità del prodotto ma ci viene proprio chiesto un supporto, un confronto quasi normativo. Anche noi a volte ci troviamo in difficoltà, perché facciamo assistenza e non consulenza. Nella maggior parte dei casi, in realtà, risulta sufficiente solo un conforto, i professionisti sono davvero demoralizzati. Sono sempre dietro ad adempimenti, alle scadenze e alla normativa che regolarmente propone proroghe il giorno stesso, se non la sera stessa, della scadenza. Noi, in quanto figli, e mia madre, in quanto moglie, siamo abituati a questa logica dal momento che nostro padre svolgeva questo lavoro, e quindi ci sentiamo molto vicini al professionista. Proprio per tale motivo anche nella creazione e nella gestione del *software* si può notare come riusciamo a capire molto meglio il professionista rispetto ad altri. Un esempio, quasi banale, è il costo del prodotto che offriamo e ancora meglio le modalità con cui lo proponiamo. Diamo la possibilità di pagare a rate perché sappiamo e capiamo i problemi, che affrontano tutte i professionisti, nell'ambito delle riscossioni. Direi, inoltre, che le associazioni dei professionisti dovrebbero aiutarli di più in questo. Dovrebbero dare un supporto maggiore e dare una maggiore rilevanza alla professione garantendo qualche tutela in più. Per il *software* ci pensiamo noi!

› **L'intervista è conclusa, vi ringrazio.**

**Fiorella M.:** Grazie a Lei, per la sua disponi-

bilità. Volevamo, se mi permette, concludere ringraziando tutti i nostri dipendenti e i nostri collaboratori, ritornando a loro una frase che avevano dedicato alla nostra famiglia in occasione della cena di Natale:

*"La GBsoftware esiste grazie a chi ha creduto in un sogno ed è diventato una realtà per voi e per noi. Quello che ci distingue dalle altre Software House è che siamo una grande famiglia. Continuiamo insieme a credere in quel sogno, grazie da tutti noi!"*

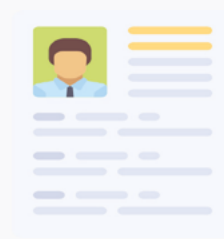
Questa, oggi, la dedichiamo a loro perché insieme siamo davvero una famiglia.

**MONDO GB**Più di **4.000**

Professionisti che utilizzano i gestionali GB

**STORIA****40**

Anni di esperienza dello studio da cui è nata GB

**PATTI CHIARI****95/100**

Clienti che rinnovano la licenza annuale

**TEAM****34**

Età media del team GB

**PROVA****3 su 4**

Acquisti dopo la prova gratuita

**ASSISTENZA****7/10**

Assistenze evase entro 1 ora

**FEEDBACK****96%**

Recensioni positive dai clienti

**MOBILITÀ****41%**

Licenze con GB in Cloud



## CMR e cessioni Intra - il Sig. Mario contro la Corte di Cassazione

di Luca Mariotti  
*Dottore Commercialista*

Il Sig. Mario è un contabile espertissimo che lavora in una società che vende abbigliamento all'ingrosso. I magazzini sono nella zona commerciale di una grande città. Capita spesso che clienti stranieri, che transitano verso l'autostrada, facciano acquisti per le proprie aziende in altri paesi europei. E il sottoscritto, nel contesto della sua professione, lo deve necessariamente informare sulle corrette modalità secondo l'Agenzia delle Entrate per svolgere queste vendite che in gran parte riguardano clienti intraeuropei.

C'è da dire che in un ingrosso di abbigliamento si lavora sodo. Si fanno spedizioni, si scaricano i camion, si mette in ordine il magazzino, si prepara la merce da stoccare, si riassortisce la nuova stagione.... E non si ha molto tempo per pensare al galateo e alle buone maniere. Quindi anche il linguaggio ne risente.

Allora di fronte alla domanda se si è preoccupato di sapere se la merce venduta a un cliente spagnolo o francese sia realmente stata portata nei rispettivi paesi, il Sig. Mario risponde in un linguaggio colorito. Diciamo che mi fa presente che lui è solo vagamente interessato a dove venga materialmente condotta tale merce. E se gli chiedo i CMR mi dice che si tratta di documenti rilasciati solo da certi vettori, solitamente i più costosi. E che se le dogane sono state abolite non vede perché lui debba fare il doganiere. Poi riflette un attimo e mi chiede che legge preveda questo livello di attenzione. Io devo rispondergli che non c'è una legge, si tratta piuttosto di interpretazioni un po' restrittive dell'Agenzia delle Entrate, condivise, come è capitato spesso negli anni più recenti, dalla Corte di Cassazione.

Pensa ancora a ciò che gli ho detto e mi dice: *“Certamente l'attenzione all'effettiva*

*destinazione della merce è richiesta solo in caso di frodi! Che senso avrebbe far pagare l'IVA interna al venditore quando nessuno la deve pagare?"* Rispondo che purtroppo no, nel caso che il venditore non sia in grado di provare l'effettivo trasferimento intra europeo della merce gli viene chiesto di pagare l'IVA, anche se nessuna frode è stata constatata o almeno ipotizzata. La domanda successiva torna al linguaggio colorito: e mi chiede, diciamo, chi sia quella persona poco accorta che ha detto una cosa del genere. Devo rispondere che la Corte di Cassazione ha un orientamento ormai stabilizzato nell'affermare che la prova della cessione intracomunitaria è a carico del cedente, per inversione dell'onere della prova: in questo caso infatti è chi fruisce di una agevolazione (la non applicazione dell'IVA) che deve dare prova di averne diritto.

Qui il magazzino ha un sussulto. Mario comincia a gridare, diciamo, che di agevolazione non trattasi....

Chi sarebbe mai quel giocoso interprete, insomma, che pensa che sia meglio non applicare l'IVA (e poi fare una serie di adempimenti) piuttosto che applicarla e versarla allo stato?

Il Sig. Mario esiste davvero. Chiaramente non si chiama Mario. Ma se qualche illustre politico che si occupa di legislazione tributaria o qualche magistrato delle supreme corti si volesse confrontare sulla questione con lui, sarò lieto di presentarglielo. Forse non sarebbe anzi male che prima di dare alle norme delle interpretazioni apodittiche e astratte ci si confrontasse con chi le deve realmente applicare. Sarebbe un ottimo esercizio e limiterebbe le stranezze.

Ma torniamo alla questione. Anzi, ripartiamo da zero su basi maggiormente rigorose.

## 1. Le risoluzioni e le circolari

Il problema viene interpretato nella Risoluzione 28/11/2008 n. 345/E dell'Agenzia delle Entrate. In essa si analizza la corretta gestione delle vendite intracomunitarie. L'Agenzia prospetta una soluzione nella quale si prevede che il cedente, ai fini della prova, deve conservare: 1) la fattura emessa nei confronti dell'acquirente, munita della prescritta annotazione della non imponibilità IVA, ai sensi dell'art. 41 – comma 1 – lett. a) del DL n. 331/1993 2) gli elenchi ri-epilogativi della cessione realizzata (INTRA 1 e 1 bis) 3) gli esemplari del documento di trasporto (CMR), firmati, rispettivamente, dal trasportatore quando ha preso in carico la merce e dal destinatario all'atto del ricevimento 4) i documenti bancari attestanti l'avvenuto pagamento.

Se la fattura, l'INTRA e la prova del pagamento sono tutto sommato riferimenti ragionevoli ai fini di un controllo (a parte qualche vendita per contanti, nella quale si potrà forse raccogliere qualche documento e una dichiarazione del cessionario), il problema è legato ai cosiddetti CMR.

Non si tratta infatti di documenti obbligatori. Non tutti gli spedizionieri e i vettori li rilasciano. L'adesione alla "Convention des Marchandises par Route" (CMR) è del tutto volontaria e risulta appannaggio dei maggiori spedizionieri. Da tale convenzione, da ribadire non obbligatoria, restano fuori, moltissime aziende

L'Agenzia delle Entrate, però, li pretende e su questo documento focalizza tre risoluzioni. La già citata del 2008, la RM 345/E/2007 nella quale si precisa che, per il trasporto stradale, la prova madre è il CMR ("Convention des Marchandises par Route" o lettera di vettura internazionale), firmato da mittente, dal trasportatore per presa in carico e dal destinatario attestante il ricevimento della merce.

Infine nella RM 19/E/2013, l’Agenzia riconosce la validità anche del “CMR elettronico”, firmato da cedente, vettore e destinatario e messo a disposizione in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore.

Tornando alla questione in esame in assenza di CMR, quali sono le prove?

La prova può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che i beni sono stati inviati in un altro Stato membro (RM 477/E/2008), quindi può valere un documento di trasporto comunque denominato (DDT, *delivery note*, *proof of delivery* POD, ecc.), dotato dei seguenti requisiti minimi:

- ✓ data documento;
- ✓ dati di fornitore, trasportatore e destinatario;
- ✓ descrizione merci o altro riferimento idoneo a collegare il documento alla fattura;
- ✓ firma del destinatario per presa in carico della merce in altro Paese UE.

Senza CMR e senza documento di trasporto, si può:

- acquisire la dichiarazione sottoscritta dal cessionario, su carta intestata, in cui attesti il ricevimento della merce (sempre RM 477/E/2008 e RM 71/E/2014), con riferimento anche a una pluralità di acquisti e che contenga, oltre alla sottoscrizione del dichiarante, il riferimento alla fattura, il luogo e la data di consegna. Questa strada rischia di infastidire il cliente, specie per importi bassi.
- Oppure utilizzare come prova indiretta le informazioni dello spedizioniere, la fattura dello spedizioniere, il contratto di assicurazione commerciale per il trasporto merci e la corrispondenza tra le parti (lettere, fax, e-mail, comunicazioni

commerciali, documenti attestanti gli impegni contrattuali).

Quindi apparentemente si dispone, almeno in subordine rispetto al documento “perfetto” (il CMR, appunto) di una certa gamma di possibili documenti commerciali, evidentemente da valutare nel caso specifico e quindi con discrezionale intervento degli Uffici.

Tutti questi documenti tuttavia hanno un elemento debole comune. Richiedendo che qualcun altro attesti che la merce è stata effettivamente portata in un altro paese, lasciano alle imprese il problema di pretendere da un soggetto terzo e indipendente dal loro controllo delle attestazioni, dei precisi riferimenti in fattura, documenti firmati da altri.... Insomma elementi che sono sicuramente facili da ottenere da parte della Guardia di Finanza o da parte dell’Agenzia delle Entrate, ma non altrettanto da parte di piccoli operatori che vendono merce in un Paese da dieci anni in crisi economica profonda...

## 2. Le elaborazioni dei Giudici nazionali

Chi scrive ogni tanto si ricorda che esiste ancora un articolo 23 della Costituzione per il quale le previsioni di obblighi fiscali devono tassativamente venire dal Legislatore.

E qui un obbligo di Legge alla richiesta e alla conservazione di determinati documenti non c’è.

Ma sappiamo che tale norma è stata ormai implicitamente abrogata da tempo tra riferimenti presuntivi, principi asseritamente derivati direttamente dalla Costituzione, richieste di prove diaboliche, ...

Su questo argomento la Sentenza n. 13458 del 27 luglio 2012 della Sezione Tributaria della Cassazione ci dice allora che:

- *“la prova dell’effettivo trasferimento della merce può essere ... assolta anche*

*con la consegna della merce a terzi, purché venga formalizzato in maniera non equivoca l'obbligo del terzo di effettuare la consegna al cessionario e fuori dal territorio Nazionale”.*

*- “sulla base di alcune risoluzioni successivamente emesse dall’Agenzia delle Entrate era pacifico che la prova della cessione intracomunitaria, in assenza di documenti attestanti la consegna al destinatario per ricevuta, poteva essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare l’invio in altro Stato membro”*

*- “il tipo di prova adeguato, in questi casi, non è quello diretto ad escludere la prova della malafede, ma è quello che in prima battuta è diretto a provare l’effettività dell’esportazione e, qualora sia invece provato e ammesso che tale esportazione non vi è stata, a provare che il cedente è stato tratto in inganno nonostante avesse adottato le opportune cautele per evitare tale aggiramento”.*

Attenzione allora.

La prima parte delle considerazioni sono di prova della cessione intra. La terza ipotizza invece una frode. E le prove richieste sono le stesse sia nel caso di una normale operazione di vendita nella quale l’IVA è stata da tutti assolta nel modo dovuto, sia nel caso di frode. Può essere logico tutto ciò?

Anche la Sentenza n. 20980 del 13 settembre 2013 della Sezione Tributaria della Cassazione si esprime in ordine alla tipologia delle prove da fornire:

*“In proposito, osserva il Collegio che, a differenza dalle operazioni di esportazione nei Paesi non appartenenti all’Unione Europea, nessuna disposizione normativa nazionale specifica le forme di prova idonee a dimostrare il trasporto o spedizione dei beni oggetto della cessione nel territorio di un altro Stato membro”.*

*“la prova in questione potrà essere fornita*

*ta con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro”*

*“la sentenza C-409/04, Teleos, ha quindi concluso che “l’art. 28 quater, parte A, lett. “a”, comma 1, della Sesia Direttiva va interpretato nel senso che osta a che le autorità competenti dello Stato membro di cessione obblighino un fornitore, che ha agito in buona fede e ha presentato prove giustificanti prima facie il suo diritto all’esenzione di una cessione intracomunitaria di beni, ad assolvere successivamente l’IVA su tali beni, allorché tali prove si rivelano false senza che risulti tuttavia provata la partecipazione del fornitore medesimo alla frode fiscale”.*

Tuttavia l’elaborazione giurisprudenziale, pur richiedendo al cedente la prova del trasferimento all’estero (o dell’affidamento della merce a chi l’ha trasferita), è un po’ più tollerante rispetto alla prassi dell’Agenzia. Ovvero nella giurisprudenza si menziona il fatto che la prova possa essere fornita con qualsiasi documento idoneo. Addirittura si precisa che finanche in caso di frode IVA il cedente che ha conservato la documentazione di consegna al vettore non deve pagare l’IVA.

### 3. La Corte di Giustizia

Un recente - e per certi versi conforme ai precedenti, anche se maggiormente esplicito - orientamento giurisprudenziale della Corte UE, proprio con riferimento a questo tipo di operazioni, ci sembra da considerare adeguatamente.

Per chi si occupi di difendere un contribuente in giudizio, in questo ambito, a maggior ragione, vista la necessità di introdurre una rituale eccezione sul punto e non cadere in decadenze di sorta nel caso tale lettura si consolidi. Anche nella giurisprudenza inter-

na, visto che siamo in tema di tributi amministrati.

Parliamo della sentenza 20 ottobre 2016 nella causa C-24/15 Josef Plöckl contro Finanzamt Schrobenhausen.

Nel caso specifico l'amministrazione fiscale di Monaco di Baviera aveva ritenuto che il trasferimento di un veicolo in Spagna nel 2006 fosse soggetto ad IVA, dal momento che il sig. Plöckl non aveva indicato alcun numero di identificazione IVA attribuito dalla Spagna e non aveva quindi fornito la prova contabile richiesta ai fini dell'esenzione dall'IVA.

In corso di causa Il Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco di Baviera) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

*“Se l'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, e l'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, e lettera d), della sesta direttiva autorizzino gli Stati membri a negare il beneficio dell'esenzione per una cessione intracomunitaria (nel caso di specie, un trasferimento intracomunitario) qualora, pur non avendo il fornitore adottate tutte le misure che possono ragionevolmente essergli richieste in relazione a requisiti formali relativi all'indicazione del numero di identificazione IVA, non sussista alcun indizio serio che deponga a favore della sussistenza di una frode, il bene sia stato trasferito a destinazione di un altro Stato membro e risultino soddisfatti anche gli altri requisiti per il riconoscimento dell'esenzione”.*

La Corte (punto 35) ricorda come non esistono disposizioni comunitarie in ordine alle prove da fornire e che quindi questa materia compete alla normativa interna degli stati membri. Precisa altresì (punto 36) che *“l'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'ar-*

*ticolo 28 nonies di quest'ultima, conferisce agli Stati membri la facoltà di adottare misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi, a condizione, in particolare, di non eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi”.*

Inoltre (punto 39) precisa che occorre sempre avere come riferimento il principio di neutralità dell'iva. E in tale contesto fa presente che *“il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia accordata se tali condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 31)”.*

Riguardo alle deroghe dall'applicazione letterale del principio di neutralità (punti 44 e 45) la Corte UE così si esprime: *“il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA”.* Nel caso specifico *“Tuttavia, il giudice del rinvio ha constatato che nella controversia principale non sussistono indizi seri di una frode fiscale e che l'amministrazione fiscale ha escluso tale frode. Pertanto, non è applicabile a tale controversia l'eccezione alla regola secondo cui l'esenzione dall'IVA deve essere concessa, anche laddove non sia stata rispettata una condizione formale, qualora ricorrano i requisiti sostanziali”.*

Con riferimento alla sostanza dell'operazione (punto 47) si precisano anche i compiti dell'amministrazione finanziaria che non può, evidentemente, addossare ogni onere probatorio al contribuente, soprattutto in ipotesi (come quella di cui trattasi) nelle quali non sia emerso alcun indizio di frode fiscale. Si legge infatti *“l'amministrazione, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti*

*sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto all'esenzione del soggetto passivo, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo".*

Ciò delinea una ripartizione dell'onere di accertare la sostanza dell'operazione.

Da un lato il cittadino che dovrà acquisire i dati del cessionario, compilare documenti di trasporto e fatture, documentare contabilmente l'operazione e darne notizia attraverso la modulistica apposita (Mod. Intra-stat). Tutte cose che la società contribuente ha fatto.

Dall'altro l'amministrazione che *"una volta che disponga delle informazioni necessarie" potrà dunque "accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti". A meno che non si profili una frode fiscale, in relazione alla quale il contribuente dovrà dimostrare, anche oltre gli aspetti formali, di non averne potuta avere consapevolezza.*

**Insomma la Corte UE sembra avere, rispetto al Giudice interno e anche al nostro Giudice di Legittimità, una posizione sensibilmente diversa riguardo all'onere probatorio, almeno con riferimento alla giurisprudenza più recente.**

Sullo sfondo c'è anche il principio di proporzionalità che, pur non venendo espressamente citato, informa la posizione interpretativa della Corte.

Com'è noto tale principio mira a inquadrare le azioni delle istituzioni dell'UE entro certi limiti. In virtù di tale regola, l'azione dell'UE deve limitarsi a quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi fissati dai trattati. In altre parole, il contenuto e la forma dell'azione devono essere in rapporto con la finalità perseguita.

**Il principio di proporzionalità è illustrato nell'articolo 5 del trattato sull'Unione eu-**

**ropea. Il protocollo (n. 2) sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, allegato ai trattati, specifica i criteri di applicazione di questo principio. Esso si traduce nella previsione per cui, allorché si impongano degli obblighi agli operatori economici ed essi dispongano di una pluralità di misure appropriate per raggiungere gli obiettivi prefissati, si dovrà ricorrere alla meno impegnativa ed assicurarsi che gli oneri sostenuti siano proporzionati agli obiettivi.**

Nel caso specifico non si possono porre a carico degli operatori dei compiti di "tracciatura" delle merci che a loro non competono. E il Sig. Mario l'aveva detto, ricordiamo...

Né tanto meno, come ci spiega la Corte UE, per quanto visto sopra, si può far pagare al cedente una imposta NON DOVUTA DA NESSUNO.

A meno che non ci sia alla base una frode fiscale evidente.

C'è allora da chiedersi quali conseguenze potrà determinare una interpretazione delle norme interne, da parte del giudice nazionale, in contrasto con il diritto comunitario e con la giurisprudenza della Corte di Giustizia. Ebbene, come sappiamo, la Corte UE non stenta a qualificare in termini di illecito dello Stato le violazioni del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali. E' famosa in tal senso la sentenza Köbler (Corte Giust., 30 settembre 2003, in causa C-224/01, Gerard Köbler c. Repubblica d'Austria), in sede di rinvio pregiudiziale nel contesto di una azione per responsabilità proposta contro la Repubblica d'Austria per violazione di una disposizione del diritto comunitario da parte di una sentenza del supremo giudice amministrativo.

La Corte in tale occasione statuisce che *"un organo giurisdizionale di ultimo grado costituisce per definizione l'ultima istanza di-*

*nanzi alla quale i singoli possono far valere i diritti ad essi riconosciuti dal diritto comunitario". Con tale precisazione "Il principio secondo cui gli Stati membri sono obbligati a riparare i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono loro imputabili si applica anche allorché la violazione di cui trattasi deriva da una decisione di un organo giurisdizionale di ultimo grado, sempreché la norma di diritto comunitario violata sia preordinata ad attribuire diritti ai singoli, la violazione sia sufficientemente caratterizzata e sussista un nesso causale diretto tra questa violazione e il danno subito dalle parti lese".*

Quindi la mancata applicazione di regole comunitarie già oggetto di interpretazione da parte della Corte UE può generare un obbligo di risarcimento del danno. Che ricade sullo Stato, ai sensi della stessa sentenza che prevede *"il principio di responsabilità di cui trattasi riguarda non la responsabilità personale del giudice, ma quella dello Stato"*. Ma che la normativa interna dei singoli stati potrà poi riversare sul Giudice, anche consentendo al danneggiato un'azione diretta.

L'art. 2 della legge n. 117 del 1988 prevede infatti la possibilità di citare direttamente il Giudice per il danno subito e non lo stato. Con riferimento alla questione in esame si precisa che *"in caso di violazione del diritto dell'Unione europea, si deve tener conto se il giudice abbia ignorato la posizione adottata eventualmente da un'istituzione dell'Unione europea, non abbia osservato l'obbligo di rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267, terzo paragrafo, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché se abbia ignorato manifestamente la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea"*.

#### 4. Il tentativo di codifica in sede europea

Come visto la Corte UE, in tema di tributi armonizzati, lascia agli stati membri il compito di stabilire le regole operative. E, come abbiamo detto, anche la nostra Costituzione all'articolo 23, imporrebbe norme stabilite dal nostro legislatore per imporre obblighi fiscali agli operatori.

Ma il nostro ordinamento interno niente ha stabilito, come detto, lasciando campo alle risoluzioni e alle interpretazioni che il Signor Mario, come abbiamo visto in apertura, considera scriteriate e vessatorie.

In un documento del 4 ottobre 2017, n. 568, la Commissione Europea ha approvato una proposta di "Regolamento di esecuzione del Consiglio" che modifica il regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie.

Il documento, tra l'altro, richiama il fatto che il Consiglio ha invitato la Commissione ad esplorare le possibilità di pervenire ad un quadro comune di criteri raccomandati per le prove documentali necessarie per chiedere un'esenzione per le cessioni intracomunitarie. Quindi una esigenza di regole certe è sentita, non solo dal Sig. Mario, ma dallo stesso Consiglio dell'Unione. Il che configura in Italia un evidente vuoto normativo che non potrà che essere valutato anche con riferimento ai rapporti attualmente in essere, specie una volta che le regole verranno approvate.

In tal senso va sottolineato il paragrafo riferito alla "Proporzionalità" (e che viene così rubricato) nel quale si legge *"La misura proposta in materia di prove del trasporto di beni da uno Stato membro ad un altro Stato membro è una risposta mirata ad un problema specifico, rappresentato da una norma che si è rivelata difficile da applicare in modo sistematico e uniforme e che ha creato difficoltà per i soggetti passivi e per le*

*amministrazioni fiscali”.*

La modifica in questione dovrebbe portare un cambiamento alla Direttiva IVA

2006/112/CE, con l'introduzione di un articolo 45-bis, nel senso che esponiamo:

#### *Articolo 45 bis*

*1. Ai fini dell'applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, in presenza di una delle seguenti circostanze:*

*(a) il venditore è un soggetto passivo certificato ai sensi dell'articolo 13 bis della direttiva 2006/112/CE, certifica che i beni sono stati trasportati o spediti da lui o da un terzo per suo conto ed è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori che figurano nell'elenco di cui al paragrafo 3 che confermano il trasporto o la spedizione;*

*(b) l'acquirente è un soggetto passivo certificato ai sensi dell'articolo 13 bis della direttiva 2006/112/CE e il venditore è in possesso di:*

*i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e che menziona lo Stato membro di destinazione dei beni;*

*ii) due degli elementi di prova non contraddittori che figurano nell'elenco di cui al paragrafo 3 che confermano il trasporto o la spedizione.*

*L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.*

*Un'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1 se emergono indizi di scorrettezze o abusi da parte del venditore o dell'acquirente.*

*3. Ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova del trasporto o della spedizione:*

*(a) i documenti firmati dall'acquirente o da una persona autorizzata ad agire per suo conto, che certificano l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato membro di destinazione;*

*(b) i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere, una polizza assicurativa relativa al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto o della spedizione dei beni;*

*(c) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;*

*(d) una ricevuta rilasciata nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro;*

*(e) un certificato rilasciato nello Stato membro di destinazione da un organo professionale di tale Stato membro, ad esempio da una camera di commercio o dell'industria, che conferma la*

*destinazione dei beni;*

*(f) un contratto stipulato tra il venditore e l'acquirente o un ordine di acquisto in cui figura la destinazione dei beni;*

*(g) la corrispondenza tra le parti coinvolte nell'operazione in cui figura la destinazione dei beni;*

*(h) la dichiarazione IVA dell'acquirente che denuncia l'acquisto intracomunitario dei beni.*

Come abbiamo già esposto si tratta di riferimenti per ora non entrati in vigore. Ma, vista l'autorevolezza della fonte, si possono almeno fare due ordini di considerazioni:

1. E' da ritenere che nella valutazione delle situazioni di fatto sia da parte degli Uffici che dei Giudici, visto che una norma interna non c'è, si possano richiamare i predetti principi. Ricordandosi però che quello che (forse) domani sarà legge oggi non lo è e che quindi non si possono pretendere da parte di operatori privati dei documenti che debbono essere casomai richiesti dalle autorità.

2. Che visto che oggi le regole non ci sono e che è riconosciuta una difficoltà operativa dalle stesse autorità unionali, non ha senso porre a carico degli operatori dei compiti di controllo che le norme non

prevedono.

3. Che ciò deve (per il principio di proporzionalità) avere un riflesso nella considerazione delle situazioni di fatto, sia sotto il profilo impositivo (se non ci sono indizi di frode non si può far pagare l'IVA a chi non è tenuto), sia sotto il profilo sanzionatorio.

4. Che le difficoltà degli operatori, riconosciute dal Consiglio UE, mal si coniugano con l'idea della Cassazione che ad essi spetta l'onere probatorio invertito, in quanto fruitori di una non meglio precisata agevolazione. Per le aziende cedenti non esiste nessun interesse a fatturare senza iva piuttosto che a fatturare con IVA da versare allo stato. Sono solo aumentati gli adempimenti e i rischi, collegati anche a letture come questa, completamente paradossali.



# Questionari fiscali e la compatibilità con il sistema tributario

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

*Avvocati Tributaristi*

---

## 1. Normativa di riferimento

Le indagini finanziarie rappresentano, tra i molteplici strumenti di cui dispone l'amministrazione finanziaria, quello che potenzialmente permette la maggior efficacia investigativa nella lotta all'evasione fiscale. È evidente, infatti, come il Fisco posseda un'arma dal carattere altamente invasivo della sfera patrimoniale del contribuente, tanto invasivo da costringere il legislatore a occuparsi con grande attenzione di come regolamentarne le procedure .

La normativa sulle indagini finanziarie cerca di realizzare un equo temperamento tra l'interesse privato alla riservatezza e l'interesse pubblico al conseguimento del gettito

erariale e alla repressione dell'evasione.

E' fuor di dubbio, il ruolo essenziale che possono svolgere le indagini finanziarie per ricostruire la capacità contributiva del contribuente, in grado di fornire dati certi e non contestabili e validi supporti di prova per la sua quantificazione.

Di fatto, però, l'ingresso di un organo verificatore in azienda è un evento che di solito suscita una forte apprensione nei responsabili degli adempimenti fiscali e amministrativi: nella molteplicità degli obblighi formali e sostanziali (pagamento delle imposte) stabiliti dalla normativa in materia tributaria, è molto frequente trovarsi esposti al rischio che organi verificatori, Guardia di Fi-

nanza o Ispettori dell'Agencia delle Entrate, possano evidenziare inadempienze o errori di applicazione delle norme fiscali. La possibilità di commettere tali errori è ulteriormente elevata per le frequenti modifiche legislative e difficoltà di interpretazione delle norme, relative agli adempimenti sia formali che sostanziali. È, quindi, di grande rilievo evidenziare la puntuale normativa che il legislatore ha stabilito relativamente all'attività di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

In particolare, è opportuno esaminare **gli artt. 32, del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 e 51, del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633** che sono stati oggetto di disamina da parte della giurisprudenza di legittimità. Predetti articoli attribuiscono agli Uffici Finanziari poteri in ordine all'acquisizione di dati ed elementi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile direttamente nei confronti dei contribuenti cui si riferisce il controllo (invito degli stessi a comparire negli Uffici anche per esibire o trasmettere atti o documenti, invio di questionari, ecc.) ovvero nei confronti di terzi (richiesta di notizie e comunicazioni ad organi ed Amministrazioni dello Stato, richiesta di copie o estratti di atti depositati presso notai, richiesta di conti bancari e postali, ecc.).

Il **Questionario Agenzia Entrate** è un invito con cui l'Amministrazione Finanziaria chiede al contribuente di fornire informazioni e/o di produrre documentazione necessaria ai fini dell'accertamento della situazione fiscale per quel determinato periodo di imposta.

Tale strumento ha lo scopo di favorire il dialogo fra la parte pubblica e quella privata, per chiarire le reciproche posizioni, così da escludere l'instaurazione del contenzioso, nel rispetto dei canoni di lealtà, correttezza e collaborazione richiesti dallo Statuto del

Contribuente.

Di seguito, vengono esaminati i recenti arresti della giurisprudenza di legittimità sull'applicazione dell'**art. 32 del DPR n. 600/1973** e la compatibilità del sistema tributario che mira ad accertare la reale capacità contributiva del contribuente.

**2. L'applicazione meccanica della preclusione dell'art. 32 del D.P.R. n.600/1973 provoca la distorsione del sistema tributario (Cass. n. 14164/2012; Cass. n. 13944/08; Cass.n.11981/03)**

La giurisprudenza di legittimità, a seguito del ricorso massiccio allo strumento dei questionari da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ha ritenuto opportuno intervenire con una serie di arresti giurisprudenziali per chiarire l'applicazione del succitato art. 32.

La Suprema Corte, infatti, secondo la dottrina non può limitarsi ad applicare meccanicamente la preclusione prevista dall'art. 32 in quanto tale norma, di natura puramente procedurale, può creare una distorsione del sistema tributario, la cui funzione è quella di accertare la reale capacità contributiva del contribuente.

A tal proposito, giova esaminare i principi espressi più volte dal Supremo Consesso (**Cass. n. 11981/2003; n. 4605/2008; n. 13944/2008; n. 14164/2012**) che ritiene intollerabile un sistema legale che impedisce al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'illegittimità dei fatti giustificativi delle rettifiche.

La Suprema Corte, con sent. n. 4605/2008, si è pronunciata in merito all'esistenza o meno di un onere a carico dell'Amministrazione Finanziaria, di eccepire tempestivamente, o comunque nel corso del giudizio

di primo grado, le ragioni d'inutilizzabilità, sulla base del combinato disposto degli artt. 52 del D.P.R. n.633/1972 e 32 del D.P.R. n. 600/1973.

**3. I dati e i documenti non forniti in risposta al questionario sono inutilizzabili in giudizio purchè ci sia un invito specifico e puntuale da parte dell'Amministrazione e l'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza( Cass.n.21271/2016)**

Con l'ordinanza n. 27069 del 27 dicembre 2016, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio consolidato secondo cui la mancata esibizione, in sede amministrativa, dei libri, della documentazione e delle scritture all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate comporta la sanzione dell'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, così come previsto dal **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32.**

Tale preclusione opera solo in presenza di un **invito specifico e puntuale** (Questionario Agenzia Entrate) da parte dell'Amministrazione, purché accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza, che si giustifica -in deroga ai principi di cui agli artt. **24 Cost** (diritto di difesa) e **53 Cost.** (capacità contributiva) - per la violazione dell'obbligo di leale collaborazione con il Fisco (**Cass. n. 11765/2014**).

Si tratta, appunto, di una disposizione che deve essere applicata in modo da non comprimere il diritto alla difesa e non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti, proprio perché, in qualche misura, deroga ai principi costituzionali di cui sopra .

In altri termini, la conseguenza dell'**inutilizzabilità nel giudizio tributario, a sfavore del contribuente**, dei documenti non esibiti

nella fase istruttoria amministrativa, è ricollegata ad una specifica richiesta dell'Ufficio accertatore che deve rispondere a determinati **requisiti formali**:

- ✓ trasmissione dell'invito a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento;
- ✓ assegnazione di un termine non inferiore a 15 giorni;
- ✓ avviso al contribuente delle conseguenze processuali determinate dalla mancata esibizione dei documenti;
- ✓ facoltà del contribuente di evitare tali conseguenze depositando i documenti in allegato al ricorso introduttivo dimostrando che la impossibilità di ottemperanza era dipesa da causa non imputabile.

Ne deriva che una richiesta di esibizione di scritture, fatture, od altri documenti commerciali e contabili formulata dall'Ufficio con modalità difformi dallo schema legale descritto è inidonea, in caso di inottemperanza del contribuente, a produrre gli effetti giuridici preclusivi previsti dalle norme tributarie.

Le cause di inutilizzabilità previste dall'art. 32 non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando, comunque, contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per **causa a lui non imputabile.**

Occorre, cioè, che il comportamento del contribuente non faccia sorgere il dubbio circa la genuinità di documenti che affiorino soltanto in un momento successivo alla richiesta dell'Amministrazione Finanziaria (Questionario Agenzia Entrate) e, inoltre, non appaia meritevole di sanzione per la violazione dell'obbligo di leale collaborazio-

ne con il Fisco.

Il riferimento all'invito (Questionario Agenzia Entrate) non inficia l'onere gravante sull'Amministrazione Finanziaria che, citata in giudizio dal contribuente con ricorso introduttivo avverso la pretesa tributaria, proponga l'eccezione di divieto di utilizzabilità dei documenti non esibiti nella fase istruttoria del procedimento, in applicazione della regola generale sul riparto dell'onere probatorio ex art. 2697 c.c.

**L'Amministrazione deve, cioè, allegare i fatti sui quali l'eccezione si fonda**, tra cui l'esistenza -nell'invito di esibizione trasmesso al contribuente - dei requisiti formali prescritti dalle predette norme tributarie e, in particolare, dell'avvertimento prescritto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 3, cui rinvia il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 4.

Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate non assolva l'onere probatorio posto a suo carico, i documenti prodotti tardivamente si intenderanno utilizzabili e potranno fondare la decisione.

Spetta infatti al fisco, che oppone alla successiva allegazione giudiziale delle fatture la preclusione di cui all'art. 32, allegare e dimostrare che si è realizzata in pieno la sequenza procedimentale avviata col questionario. In mancanza, non può invocare la sanzione dell'inutilizzabilità amministrativa e processuale dei documenti esibiti dal contribuente solo introducendo il processo tributario di prime cure.

**4. La dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti richiestigli dall'A.F. nel corso di un accesso preclude la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa e contenziosa (Cass. n. 10527/2017)**

**L'art. 52 del D.P.R. n.633 del 1972** prevede che i libri, i registri, scritture e documenti di cui si è **rifiutata l'esibizione** non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa; per rifiuto di esibizione s'intende anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti, scritture e la sottrazione di essi all'ispezione.

La Suprema Corte, con un principio consolidato (**S.U. n. 45/2000**), ha affermato, con **sentenza n. 633/2000**, che, a norma del predetto **art. 52 comma 5**, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso dell'A.F. di non possedere documenti, registri e scritture richiestigli in esibizione determini la preclusione che gli stessi possano essere presi in considerazione in suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, occorre:

- ✓ **la non veridicità della dichiarazione**, che si concretizza in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni;
- ✓ **la coscienza e la volontà** della dichiarazione stessa;
- ✓ **il dolo**, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che nel corso dell'accesso possa essere effettuata l'ispezione del documento.

**Non integrano** i presupposti applicativi della **preclusione**:

- ✓ **le dichiarazioni dell'indisponibilità del documento**, non solo quando ciò sia riconducibile a caso fortuito o a forza maggiore, ma anche imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e l'imperizia nella custodia e conser-

vazione.

In conclusione, il **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5**, a cui rinvia il **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33**, secondo il Supremo Consesso *“ha carattere eccezionale e deve essere interpretato alla luce degli artt. 24 e 53 Cost, in modo da non comprimere il diritto alla difesa e da non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti, sicché non può reputarsi sufficiente, ai fini della suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a negligenza, imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabile”* (Cass. Sez. Trib. 28/04/2017, n. 10527).

### 5. Abuso da parte del Fisco dell'eccezione di inopponibilità

La dottrina ha analizzato tre casi in cui, nel corso del procedimento di accertamento o nel processo tributario, accade molto spesso che l'Amministrazione Finanziaria invochi la qualità di terzo, per far valere iure privatorum la “inopponibilità” di atti, fatti o documenti allegati dal contribuente per contrastare la pretesa impositiva.

Occorre precisare che la preclusione, di cui all'art. 52 c.4, che prevede l'inutilizzabilità difensiva in sede amministrativa e contenziosa della documentazione non esibita o trasmessa a seguito di inviti dell'Ufficio, diverge diametralmente da quella che caratterizza l'intero settore civilistico, dove l'inefficacia può affermarsi tanto per gli effetti riflessi di atti negoziali intervenuti inter alios, quanto per gli effetti probatori di atti provenienti da terzi, che siano pregiudizievoli nei confronti della controparte.

La Suprema Corte, con orientamento ormai pacifico, ha messo in luce che le predette preclusioni pubblicistiche hanno una duplice valenza:

1) **salvaguardare la genuinità della prova** alla quale la parte privata con il suo comportamento ha dimostrato di volere sottrarsi;

2) **sanzionare indirettamente** la violazione del dovere di collaborazione tra contribuente e fisco.

Tuttavia, come verrà di seguito esposto, l'A.F. sostiene che la mancanza di data certa rende inammissibile la prova documentale, in quanto sospetta o di comodo, anche quando viene prodotta tempestivamente dal contribuente.

**Il primo caso** da esaminare è l'eccezione d'inammissibilità della prova liberatoria che il contribuente, imprenditore o professionista, intenda fornire per vincere la presunzione posta dall'**art. 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, in ordine alla rilevanza reddituale delle movimentazioni emergenti dai conti bancari intestati a esso o alle parti correlate.

L'Amministrazione Finanziaria afferma che le allegazioni di scritti provenienti da terzi, se privi di data certa, sono “inopponibili” al Fisco.

Tale argomentazione è sorretta dall'orientamento della Suprema Corte (**Cass. n. 2402/2000**), secondo il quale il legislatore ha inteso ampliare il concetto di “terzo” a cui fa riferimento l'art. 2704 c.c., comprendendovi l'Amministrazione Finanziaria, titolare di un diritto d'imposizione collegato al negozio documentato.

Predetto orientamento della giurisprudenza di legittimità ha disatteso il precedente orientamento che aveva concluso che *“il Fisco non può essere considerato terzo perché trae l'atto, da cui è estraneo, soltanto un proprio diritto autonomo di natura pubblica all'imposizione tributaria; pertanto le scritture private non debbono essere munite*

*della data certa, quando vengono sottoposte alla registrazione nei termini di legge*” (Cass., Sez. I, 8 maggio 1953, n.1280).

Secondo la dottrina, l’Amministrazione Finanziaria ha acriticamente generalizzato il recente orientamento della Suprema Corte, sostenendo che, se difetta la data certa del documento, deve essere negata pregiudizialmente ogni efficacia dimostrativa a qualsiasi documento, anche se tempestivamente esibito o prodotto dal contribuente, trasformando una norma che ha una specifica valenza in ordine alla data della scrittura, e non all’efficacia o alla prova del negozio, in una norma sull’efficacia dimostrativa del mezzo di prova.

Pertanto, viene interpretato in maniera distorta l’insegnamento ormai risalente della giurisprudenza di legittimità, secondo cui l’art. 2704 c.c., nello stabilire l’inopponibilità della data della scrittura privata, non autenticata dalla sua sottoscrizione né registrata, non ha portata generale e assoluta, giacché tutela solo i diritti dei terzi quando si vogliono far valere contro di essi, in relazione alla data dell’atto, gli effetti negoziali propri della convenzione in esso contenuta.

Per tale motivo, i documenti provenienti da un terzo, estraneo al giudizio, non hanno efficacia privilegiata in ordine ai fatti attestati o alla data del loro verificarsi, ma costituiscono prova indiziaria, rimessa alla libera valutazione del giudice di merito e, congiuntamente, ad altre circostanze desumibili dalla stessa natura della controversia che ne confermino l’attendibilità, sono utili elementi di convincimento.

Per tale ragione, la parte contro cui è prodotto il documento ha l’onere di contestare la genuinità e veridicità del contenuto, avvalendosi di ogni mezzo di prova.

Secondo la dottrina, tali principi non possono valere in ambito tributario, dove le dichiarazioni dei terzi svolgono molto spesso

un ruolo decisivo per contrastare la pretesa impositiva; inoltre, non esiste alcuna norma generale che disponga *ex se* l’inammissibilità come mezzo di prova di scritture provenienti da terzi, che siano prive di data certa.

Un’interpretazione costituzionalmente orientata deve portare a respingere la tesi interpretativa che sorregge le tesi dell’Amministrazione Finanziaria; infatti, sia la giurisprudenza di legittimità (**Cass. n. 4269/2002; v. anche Cass. n. 5957/2003 e Cass. n. 4423/2003**) che la Corte Costituzionale (**Corte Cost n. 18/2000**) hanno concordemente affermato che le dichiarazioni dei terzi ben possono essere utilizzate come fonti di prova atipica a favore del contribuente, senza minimamente condizionare la loro ammissibilità alla certezza della data.

In conclusione, sulla base di quanto esposto, le dichiarazioni provenienti da terzi, per poter essere disattese dall’amministrazione o dal giudice devono essere pregiudizialmente contestate, sia sotto il profilo della loro autenticità, sia sotto quello della veridicità del loro contenuto, compresa la falsità ideologica della data.

Ciò posto, è preciso onere dell’Agenzia delle Entrate quello di eccepire in sede di merito che il fatto dedotto nei documenti non corrisponde a realtà, in modo da consentire l’apertura del contraddittorio delle parti e gli accertamenti sul punto.

---

**Il secondo caso**, esaminato dalla dottrina, attiene al problema della certezza della data della scrittura privata nei confronti dei terzi, che l’art. 2704 c.c., oltre alle fattispecie tipizzate, riconosce in via residuale dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l’anteriorità della formazione del documento.

La questione è sorta a seguito della posizione assunta dal Fisco nei confronti del patto di deroga convenzionale al dettato dell’art.

2561 c.c., dalla cui esistenza l'art. 14, secondo comma, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n.42, fa dipendere la disapplicazione della disciplina dell'art.67, nono comma, del TUIR.

L'Amministrazione Finanziaria ha eccepito che l'esibizione del documento in sede di verifica costituisce una circostanza di fondamentale importanza che non può essere trascurata, poiché l'esibizione vale conferire, ai sensi dell'art. 2704 c.c., al documento predetto data certa dal giorno in cui il verbale è stato redatto.

Ciò posto, è opportuno sottolineare che l'art. 14 non contiene alcuna specificazione formale e temporale circa le modalità con cui deve avvenire la prescritta deroga convenzionale alle norme dell'art. 2651 c.c.; pertanto, secondo la dottrina, è errata l'opinione dell'Amministrazione secondo cui la pattuizione sarebbe dovuta essere fornita di data certa risalente al momento della stipula del contratto di affitto d'azienda.

Per di più, per quanto riguarda la formalizzazione del patto, nessuna norma civile o fiscale impone la sua contestualità temporale rispetto al contratto base, poiché è possibile che il contratto venga stipulato successivamente.

---

### **Il terzo caso riguarda l'eccezione di simulazione.**

E' stata per molto tempo analizzata da autorevole dottrina, con riferimento alle imposte d'atto, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria nel caso di difformità tra il regolamento negoziale apparente e quello reale e della possibilità di far valere la simulazione, senza che sia necessaria una previa pronuncia giurisdizionale, dato che l'esigenza di effettività impone di correlare il concorso alle pubbliche spese a rapporti voluti e tenuti vincolanti alle parti.

Di frequente succede che, per contrastare un accertamento sintetico, originato da un investimento patrimoniale, avente a oggetto immobili o quote societarie e privo di copertura reddituale, un coniuge o un parente in linea retta affermi che, essendo legato al dante causa da un rapporto di parentela o di coniugio, il titolo di trasferimento non è oneroso e, pertanto, nessun pagamento del prezzo vi è stato da parte sua.

L'Agenzia delle Entrate, nei propri scritti difensivi, è solita argomentare che predetta donazione non avrebbe potuto produrre effetti tra le parti per difetto del requisito di forma (art. 1414 c.c., 782 c.c.) e che la simulazione non è opponibile ai terzi ex art. 1415 c.c.

Il Fisco non prende per niente in considerazione l'importante pronuncia **n. 5991 del 2006** della Suprema Corte, la quale ha chiarito che il contribuente *"non ha esercitato con il ricorso alla Commissione tributaria un'azione diretta a ottenere una dichiarazione di nullità del contratto simulato oppure a far valere gli effetti di un contratto dissimulato.."*; dall'altra parte il Fisco *"non può essere considerato un terzo danneggiato della simulazione di una finta vendita da cui sia scaturito un accertamento sintetico, in quanto il contribuente che invoca la simulazione del pagamento del prezzo esercita un suo preciso diritto di provare che l'effettuata acquisizione dei beni non denota una reale disponibilità economica, suscettibile di valutazione ai fini fiscali"*.

Tale principio è orientamento costante della Corte di Cassazione da quattro decenni e, invero, con la sentenza **n. 973 del 1971**, il Supremo Consesso ha, altresì, precisato che *"la simulazione è inopponibile ai terzi come negozio giuridico produttivo di conseguenze sostanziali tra i contraenti, ma non anche la simulazione come semplice fatto o mezzo di prova di un altro fatto non costituente un effetto negoziale"*.

Pertanto, con predetto consolidato orientamento enunciato nella sentenza del 2006, la Suprema Corte ha riconosciuto il pieno diritto al contribuente di opporre al Fisco, che pacificamente non è un terzo acquirente o un creditore che agisce in executivis sui beni trasferiti, l'inconsistenza del fatto della presunta capacità di spesa provando che a fronte di un trasferimento immobiliare non ha pagato alcun prezzo.

In un'altra pronuncia, infatti, la Suprema Corte ha sottolineato che il contribuente, sottoposto ad accertamento sintetico, ha sempre la facoltà di fornire, investendo il presupposto di fatto legittimante, l'accertamento stesso.

**6. La mancata indicazione di un documento nell'indice del fascicolo di parte comporta l'inutilizzabilità dello stesso da parte del giudice (Cass. 10 febbraio 2017, n.3593).**

**Caso**

Equitalia Sud Spa impugnava la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro che aveva ritenuto inammissibile l'appello dalla essa ricorrente proposto contro la sentenza di primo grado che, in sua contumacia, aveva ritenute illegittime tre intimazioni di pagamento, in assenza di notificazione delle prodromiche cartelle esattoriali.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale aveva ritenuto che l'appello fosse inammissibile in quanto privo di una specifica censura *alla ratio decidendi* della Commissione medesima, basata appunto sulla mancata notificazione delle cartelle esattoriali e, per di più, la prova di tale avvenuta notificazione non poteva desumersi dai documenti menzionati da Equitalia Sud Spa nell'atto di appello, in quanto non materialmente prodotti in giudizio, come desumibile dalla loro omessa indicazione nell'indice

del fascicolo di parte depositato.

**Decisione**

La Suprema Corte, investita della questione innanzi enunciata, decidendo sui motivi di doglianza li dichiara fondati, ma enuncia un importante principio di diritto in ambito tributario, fondato sull'interpretazione letterale dell'**art. 24 Dlgs n. 546/1992**.

La giurisprudenza di legittimità si sofferma nel punto in cui nella sentenza viene rilevata l'assenza nel fascicolo di causa della documentazione probatoria attestante la notifica della cartella di pagamento, sol perché non indicate nell'indice del fascicolo dell'appellante depositato agli atti, richiamando la disposizione normativa contenuta nell'art. 24 del Codice Tributario che, ove non rispettata, comporta la inammissibilità -inutilizzabilità della documentazione probatoria.

Precisamente, in base all'**art. 24 del Dlgs n. 546/1992**, *"I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti"*

Su tale disposizione si fonda la decisione del giudice di appello, che motiva la sua pronuncia favorevole al contribuente basata sul fatto che i documenti probatori afferenti alla notifica delle cartelle di pagamento non fossero stati indicati nell'elencazione dei documenti del fascicolo di parte; ciò è sufficiente per dichiarare *tamquam non esset* tali documenti, senza che venga effettuata la materiale ricerca degli stessi.

Tale conclusione della Commissione Tributaria Regionale, secondo la Suprema Corte, è dipesa da una valutazione di natura prettamente giuridica; infatti, si verte *"... non già di errore di fatto revocatorio su un*

*evento di natura processuale, astrattamente ricorribile per revocazione ex art. 395 n.4 c.p.c., bensì di violazione e falsa applicazione delle norme di riferimento (errore di diritto) (Cass. 10 febbraio 2017 n. 3593).*

Una volta chiarita la natura del vizio, la giurisprudenza di legittimità sostiene che *“non è infatti in discussione che la mancata elencazione dei documenti nel fascicolo di parte che li contenga, determini per sé, perché proprio contrastante con il disposto di legge, l’irritualità della produzione la conseguente inutilizzabilità, da parte del giudice, dei documenti non elencati”*.

Il Supremo Consesso continua, rafforzando predetto principio, affermando che *“sul piano della logica ispiratrice della disciplina legale non vi sono pertanto ragioni per non ritenere valido, anche nel processo tributario, ex art. 24 Dlgs n. 546/1992, quanto già osservato con riferimento al processo civile ordinario. Secondo cui l’inosservanza degli adempimenti di produzione e di deposito dei documenti preclude alla parte la possibilità di utilizzarli come fonte di prova, e al giudice di merito di esaminarli e porli a fondamento del proprio convincimento”*.

Le ragioni della citata disposizione normativa sono riconducibili a esigenze sostanziali di tutela del contraddittorio e di esercizio del diritto di difesa della parte contro la quale le produzioni sono state effettuate.

Infatti, la Suprema Corte, dopo aver enunciato l’assenza di dubbi in ordine alla necessaria indicazione del documento probatorio nell’elenco contenuto nel fascicolo di parte, pena l’inammissibilità- inutilizzabilità del documento, i giudici di legittimità affermano che l’effetto preclusorio appena enunciato *“non ha modo di verificarsi quando vi siano elementi per ritenere che nel documento, ancorchè irrualmente prodotto [...]”,* la parte contro la quale la produzione è posta in essere, *“...abbia comunque avuto diretta e piena contezza, accettando di svolgere su di esso il contraddittorio”*; ovvero, potrà aversi l’effetto preclusivo, *“sempre che, tuttavia, la controparte legittimata a far valere l’irregolarità, non abbia accettato, anche implicitamente, il deposito così come eseguito, prendendo contezza della documentazione in tal modo prodotta”*.

In conclusione, giova mettere in luce la pregevole importanza dei principi sanciti nell’esaminata pronuncia della Suprema Corte poiché rendono più evidente il fatto che, essendo il processo tributario prettamente documentale, con poteri istruttori del giudice tributario molto limitati, il legislatore ha ben previsto una serie di preclusione e decadenze alla produzione documentate, che qualora rispettate garantiscono lo svolgimento di un equo processo.



## Il regime della pignorabilità della prima casa, tra interventi normativi e Giurisprudenza

di Giuseppe Trizzino  
Avvocato Tributarista

*Dopo anni di dibattiti Dottrinari e ripensamenti legislativi il diritto alla impignorabilità della prima casa è stato introdotto nel 2013 dal c.d. “decreto del fare” il quale indica, forse in modo troppo stringato, la prima casa quale “unico immobile” del debitore fissando e stabilendo i limiti alla impignorabilità solo e con riguardo al Fisco, quindi niente Banche, finanziarie, enti ed istituzioni statali o privati.*

*In attesa di una equilibrata evoluzione, questa appare già come una sufficiente conquista.*

*Il compito adesso è nelle mani della Giurisprudenza che regola passo passo i parametri entro cui far vivere gli effetti di detto nuovo diritto “familiare”.*

*In questo articolo ripercorreremo un pò le ultime pronunce della Corte di Cassazione cercando di tracciare una linea di equilibrio e di principio sul neonato diritto.*

*Gli Ermellini infatti hanno giocato un ruolo fondamentale in tema di impignorabilità della prima casa, colmando importanti vuoti normativi e chiarendo concetti fondamentali, come la possibilità di proteggere la prima casa inserendola nel fondo patrimoniale ad esempio.*

*In materia di statistica a pronunce in favore del fisco si sono alternate sentenze pro contribuente e, persino la Corte Europea si è espressa sul tema, fornendo un’interpretazione che trova il suo fondamento nella direttiva n. 93/13 che tutela il consumatore.*

*Infine tratteremo un breve cenno ai mutamenti in vigore dal 24 aprile 2017.*

### 1. Impignorabilità prima casa: il decreto del fare 2013

L'istituto della impignorabilità della prima casa è stato introdotto nel nostro ordinamento dal decreto del fare n. 69/2013 - convertito con modificazioni dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

Il decreto, attraverso l'art. 52, comma 1, lettera g), ha modificato l'art. 76, comma 1 del D.P.R. 602/1973 *"Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"*.

Questo il risultato della modifica: *"Ferma la facoltà di intervento ai sensi dell'articolo 499 del codice di procedura civile, l'agente della riscossione: a) non dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, e' adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente"*.

Ne consegue che, l'unico soggetto a non poter pignorare l'unico immobile del contribuente è l'agente di riscossione, che dopo la soppressione di Equitalia è l'Agenzia delle Entrate.

### 2. Il regime temporale

Il vuoto normativo sul regime temporale del processo esecutivo esattoriale immobiliare, è stato colmato dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19270 del 12/09/2014.

Gli Ermellini hanno stabilito che, in assenza di disposizioni transitorie, trova applicazione il principio sancito dall'art. 11 preleggi del Codice Civile.

In caso di successione di leggi processuali nel tempo, la nuova norma disciplina i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore, nonché i singoli atti, compiuti successivamente ma relativi a processi iniziati prima della sua entrata in vigore, anche quando la nuova disciplina è più rigorosa per le parti rispetto a quella vigente al momento di introduzione del giudizio.

Nello specifico i supremi Giudici hanno stabilito che *"...in tema di espropriazione immobiliare esattoriale, qualora sia stato eseguito il pignoramento immobiliare mediante la trascrizione e la notificazione dell'avviso di vendita ai sensi dell'art. 78 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, ed il processo sia ancora pendente alla data del 21 agosto 2013 (entrata in vigore dell'art. 52, comma 1, lett. g), del d.l. 21 giugno 2013 n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013 n. 98, ai sensi dell'art. 86 del decreto legge n. 69 del 2013, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 194 Suppl. Ord. del 20 agosto 2013), l'azione esecutiva non può più proseguire e la trascrizione del pignoramento va cancellata, su ordine del giudice dell'esecuzione o per iniziativa dell'agente della riscossione, se l'espropriazione ha ad oggetto l'unico immobile di proprietà del debitore, che non sia bene di lusso e sia destinato ad abitazione del debitore, il quale ivi abbia la propria residenza anagrafica."*

### 3. Impignorabilità della prima casa o dell'unica casa?

Detto aspetto deve essere subito chiarito, ed in realtà è sufficiente leggere il testo dell'art. 76 del D.P.R. 602/1973 per sciogliere ogni dubbio.

Esso prevede infatti che: *"l'agente della riscossione non può procedere all'espropriazione dell' "unico immobile" di proprietà del debitore."*

Altra attenzione deve essere rivolta alla locuzione usata, perché il testo parla di immobili e non di case.

Per cui se il contribuente è intestatario della casa in cui abita e di un piccolo appezzamento di terra, dal momento che anche questo è un immobile, l'abitazione può essere pignorata perché non è *"l'unico immobile"* di sua proprietà. Discorso diverso per quanto riguarda garage, cantine, box e tutte le pertinenze dell'abitazione, le quali, anche se accatastate autonomamente, non privano l'immobile del requisito della *"unicità"*.

#### **4. Impignorabilità prima casa: caratteristiche che la rendono impignorabile**

Dalla lettura dell'art. 76 D.P.R. 602/1973 emergono i limiti all'impignorabilità dell'unico immobile del contribuente da parte dell'agente di riscossione (Agenzia delle entrate).

In particolare, affinché l'unico immobile sia impignorabile è necessario che:

- ✓ corrisponda al luogo in cui il contribuente ha fissato la propria residenza;
- ✓ abbia destinazione catastale abitativa;
- ✓ non sia catastalmente classificato come villa (A8), castello (A9) e non possieda i requisiti delle case di lusso decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, indipendentemente dalla categoria catastale di appartenenza.

Se uno solo di questi requisiti manca e il debito del contribuente è almeno di € 120.000, l'Agenzia delle Entrate può procedere al pignoramento. Se invece l'importo è inferiore a 120.000, ma superiore a € 20.000, l'agente di riscossione potrà solo iscrivere

ipoteca sull'immobile. Non gli sarà possibile infatti agire esecutivamente e far vendere l'immobile all'asta.

#### **5. Pignorabilità prima casa: si può impedire?**

Molti credono che sia sufficiente inserire l'immobile di proprietà nel fondo patrimoniale per renderlo automaticamente impignorabile. La realtà però è ben diversa, perché se i debiti per cui i creditori procedono esecutivamente sono stati contratti per i bisogni della famiglia, il fondo patrimoniale non protegge l'unico immobile dal pignoramento. Vero che solo la famiglia è in grado di decidere quali obbligazioni vengono contratte per le sue esigenze, questo però non può rappresentare un escamotage per non pagare i propri debiti, soprattutto quelli con il Fisco.

Per dare una risposta ai legittimi dubbi interpretativi insorti, il Ministero delle Finanze, con la nota n. 15/10423 del 17.12.1983, ha chiarito che è legittimo il pignoramento dei beni facenti parte del fondo patrimoniale da parte dell'agente di riscossione per debiti tributari insoluti. Questi, infatti, per definizione, sorgono per scopi inerenti i bisogni familiari.

Nonostante questa nota però, le posizioni della Giurisprudenza non sono ancora univoche.

Si è espressa ad esempio, in favore del Fisco la Cassazione Civile, Sez. 5, con la sentenza n. 21396/2015 stabilendo che... *"in tema di fondo patrimoniale, il criterio identificativo dei debiti per i quali può avere luogo l'esecuzione sui beni del fondo va ricercato non già nella natura dell'obbligazione ma nella relazione tra il fatto generatore di essa e i bisogni della famiglia, sicché anche un debito di natura tributaria sorto per l'esercizio*

*dell'attività imprenditoriale può ritenersi contratto per soddisfare tale finalità, fermo restando che essa non può dirsi sussistente per il solo fatto che il debito derivi dall'attività professionale o d'impresa del coniuge, dovendosi accertare che l'obbligazione sia sorta per il soddisfacimento dei bisogni familiari (nel cui ambito vanno incluse le esigenze volte al pieno mantenimento ed all'univoco sviluppo della famiglia) ovvero per il potenziamento della di lui capacità lavorativa, e non per esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi» (Cass. n. 3738 del 2015)."*

Ancora in senso favorevole al Fisco la Cassazione Civile, Sez. 5, sentenza n. 23054/2016, in questa sentenza precisa altresì che è a carico del debitore (che agisce per far dichiarare l'illegittimità dell'iscrizione ipotecaria sull'immobile compreso nel fondo patrimoniale) l'onere di provare che il debito è stato contratto per uno scopo estraneo ai bisogni della famiglia e che il creditore era a conoscenza di questa circostanza.

Anche la sentenza n. 20799/2016 della Cassazione, Sez. trib. ruota attorno alla corretta interpretazione del principio sancito dall'art. 170 codice civile secondo cui...*"L'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può aver luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia"*.

In questa pronuncia la Corte ha stabilito che questo principio può applicarsi anche in caso di iscrizione ipotecaria non volontaria.

In favore del contribuente è invece la sentenza n. 2218 dell'8/04/2014 della Commissione Tributaria della Regione Lazio, che ha ritenuto illegittima l'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973 sugli immobili conferiti nel fondo patrimoniale per debiti tributari, in quanto

estranei ai bisogni della famiglia<sup>1</sup>.

## **6. Il diritto di abitazione è inviolabile: la sentenza della Corte Europea**

La Corte di Giustizia Europea, a differenza del nostro legislatore, pone come limite al pignoramento della prima casa...la presenza di clausole abusive nel contratto sottoscritto da cui scaturisce il debito del consumatore.

La Corte richiama infatti i principi sanciti dalla direttiva 93/13 a tutela del consumatore, stabilendo che la violazione di detta normativa da parte di banche e finanziarie, può comportare la nullità dell'ipoteca sulla prima casa e bloccare quindi la procedura di esproprio dell'immobile.

La Corte ritiene infatti che la perdita dell'abitazione familiare non è solamente idonea a violare gravemente il diritto dei consumatori, ma pone i familiari del consumatore interessato in una situazione particolarmente delicata.

La Corte europea dei diritti dell'uomo considera la perdita dell'abitazione una grave violazione al rispetto del domicilio, per questo qualsiasi soggetto che rischia di esserne vittima deve poter chiedere l'esame della proporzionalità della misura esecutiva.

*"Per quanto riguarda in particolare le conseguenze che comporta l'espulsione del consumatore e della famiglia dall'abitazione che costituisce la loro residenza principale, la Corte ha già sottolineato l'importanza, per il giudice competente, di emanare provvedimenti provvisori atti a sospendere un procedimento illegittimo di esecuzione ipotecaria o a bloccarlo, allorché la concessione di tali provvedimenti risulta necessaria per garantire l'effettività della tutela voluta*

<sup>1</sup> Vedi anche sentenza n. 70/2012 Commissione Tributaria Provinciale di Milano

---

*dalla direttiva 93/13.”*

### **7. Prima casa: chi può pignorarla**

Alla luce di quanto detto finora è chiaro che l'impignorabilità della prima casa riguarda solo il Fisco.

Per cui, tutti gli altri creditori, possono pignorare e proseguire il processo esecutivo fino alla vendita dell' "unico immobile" del debitore.

In particolare, possono procedere al pignoramento.

### **8. Pignoramento immobiliare: cosa è cambiato dal 2017**

Il decreto legge n. 50 del 24 aprile 2017

all'art. 8 dispone la modifica dell'articolo 76, comma 2 del DPR 602/1973, sostituendo le parole "del bene" con "dei beni".

Ciò significa che, se fino all'entrata in vigore di questo decreto il pignoramento era consentito se il valore del singolo immobile non era inferiore a 120.000 euro, l'art. 8 D.L. 50/2017 consente all'agente di riscossione di procedere esecutivamente se il contribuente ha un debito di almeno € 120.000 e se il valore catastale di tutti gli immobili posseduti è almeno di 120.000 euro.

Insomma l'agente di riscossione oggi, grazie al chiarimento legislativo vede ampliate le proprie possibilità di riscossione attraverso i pignoramenti immobiliari, poiché d'ora in poi il limite di euro 120.000 non sarà applicato al singolo bene, ma al complesso dei beni del debitore.

## Rottamazione dei ruoli: arriva la pronuncia di legittimità della corte costituzionale

*Commento a Corte Costituzionale, sentenza n. 29 del 14 febbraio 2018*



di Maurizio Villani e Federica Attanasi  
*Avvocati Tributaristi*

La **Corte Costituzionale**, con **sentenza n.29/2018**, depositata il 14/02/2018, si è pronunciata per la prima volta sulla legittimità costituzionale della definizione agevolata dei ruoli (D.L. n.193/2016), c.d. “rottamazione”.

Più specificamente, la regione Toscana, con ricorso depositato nel febbraio 2017, ha sollevato due questioni di legittimità relative agli artt. 6, commi 1 e 10, e 6-ter, del D.L. n.193/2016 (convertito con modificazioni dalla L. n.225/2016) sostenendo la presunta violazione degli artt. 117, terzo e quarto comma, 119, primo e secondo comma, e 3 della Costituzione.

In particolare la Giunta regionale ha ritenuto incostituzionali gli articoli 6 e 6-ter della legge fiscale, perché in contrasto con l'autonomia tributaria regionale e responsabili di creare disparità tra le Regioni.

In buona sostanza, **la ricorrente**:

- in primo luogo, ha rilevato la presunta violazione delle competenze regionali in materia di tributi propri.

Secondo la regione Toscana (in relazione all'art. 6, commi 1 e 10, del DL n. 193/2016), la rottamazione dei ruoli, includendo la totalità delle entrate affidate all'agente della riscossione, tra cui i tributi regionali, avrebbe comportato la violazione della riserva di competenza in materia di tributi propri (in quanto la definizione agevolata comprende anche tributi regionali rispetto ai quali sussiste la potestà legislativa della Regione).

Inoltre, le disposizioni impugnate sarebbero in contrasto con l'art. 119 Cost., primo e secondo comma, lasciando le regioni prive di una entrata, senza prevedere meccanismi di rientro o di compensazione, ed impedendo di esercitare correttamente le attribuzioni regionali, con conseguente violazione della loro autonomia finanziaria. La disciplina in oggetto, sotto l'aspetto dell'incidenza sostanziale sull'autonomia finanziaria dell'ente, avrebbe, quindi, arrecato un pregiudizio alle casse regionali;

- in secondo luogo, **ha impugnato l'articolo 6-ter del DL n.193/2016, nella parte in cui ha rimesso alle decisioni degli enti territoriali, che si fossero avvalsi ai fini della riscossione dell'ingiunzione fiscale<sup>1</sup>, la scelta di adottare o meno la normativa sulla rottamazione** (l'art. 6 ter del D.L. n.193/2016 ha previsto la possibilità per gli enti locali di ricorrere alla procedura di definizione agevolata anche nei casi di entrate tributarie riscosse mediante ingiunzione di pagamento, subordinando l'adesione alla rottamazione ad una libera scelta dell'ente; di converso, nel caso di somme iscritte a ruolo, la rottamazione **è stata imposta** in via del tutto automatica).

Secondo la regione Toscana, la disposizione avrebbe introdotto un'ingiustificata e irragionevole disparità di trattamento tra le Regioni e gli enti locali che hanno affidato, a suo tempo, la riscossione coattiva all'Agente della riscossione - Equitalia, rispetto agli enti che hanno scelto di avvalersi di concessionari privati: mentre i primi sono stati obbligati a sottostare alla cosiddetta "rottamazione delle cartelle", gli altri hanno avuto la possibilità di regolamentare la suddetta definizione agevolata, compresa la possibilità di non prevederla.

Ciò, a dire della ricorrente, avrebbe determinato un'irragionevole disparità di trattamento tra i vari enti locali e regionali. Sarebbe, quindi, stato violato il principio di uguaglianza di cui all'art.3 della Costituzione.

Si è costituito il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo il rigetto del ricorso della regione Toscana, sulla scorta del

<sup>1</sup> La riscossione dei tributi e delle altre entrate di spettanza degli enti locali viene effettuata: con lo strumento del ruolo (D.P.R. n.602/1973), se affidata esclusivamente ad un soggetto qualificato, rappresentato dal concessionario del servizio di riscossione tributi (c.d. esattore); ovvero con la procedura dell'ingiunzione fiscale (R.D. 639/1910), se svolta in proprio dall'ente locale o affidata alle s.p.a. o s.r.l. a prevalente capitale pubblico locale, alle società miste, ai soggetti iscritti nell'albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali (art.36, D.L. n.248/2007, conv. con modificazioni della L. n.31/2008). Ebbene, nel caso della "rottamazione" dei ruoli, si è assistito ad uno "sdoppiamento": se l'ente locale, per la riscossione, si è avvalso di Equitalia, la rottamazione segue le regole ordinarie dell'art. 6 del D.L. n.193/2016; se l'ente si è avvalso invece dello strumento dell'ingiunzione fiscale di pagamento, la rottamazione segue quanto disposto dall'art. 6 ter del D.L. n.193/2016, rimettendo all'ente la libera scelta di aderire o meno alla definizione agevolata de qua. In definitiva, mentre nel caso di somme iscritte a ruolo la rottamazione opera in via del tutto automatica, lo stesso non avviene nel caso delle ingiunzioni fiscali dove il tutto è subordinato alla delibera di adesione rilasciata dall'ente.

fatto che le disposizioni impugnate atterrebbero a scelte di fondo e a obiettivi di risanamento finanziario che legittimamente il legislatore ha perseguito nell'esercizio della competenza legislativa esclusiva in materia di "sistema tributario e contabile dello Stato, e perequazione delle risorse finanziarie", ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost..

**Ebbene, la Corte Costituzionale, con la sentenza in commento, ha rigettato le eccezioni sollevate dalla ricorrente.**

Con riferimento alla prima questione di legittimità, la Consulta ha inteso chiarire che la definizione agevolata dei ruoli prevista dal D.L. n. 193/2016 non ha assorbito in alcun modo le competenze regionali e degli enti locali. Più semplicemente, si è trattato di una riforma di sistema, avente ad oggetto la riscossione mediante ruoli e la soppressione di Equitalia, che ha richiesto la previsione di una disciplina centralizzata e omogenea.

In sentenza si legge: << ... *le disposizioni impugnate si inseriscono in un più ampio contesto normativo (art. 1 del d.l. n. 193 del 2016) caratterizzato dallo scioglimento, a decorrere dal 1° luglio 2017, delle società del Gruppo Equitalia (ad eccezione di Equitalia giustizia spa che continua a occuparsi della gestione del Fondo unico giustizia), con la conseguente attribuzione delle relative funzioni ad un apposito ente pubblico economico (Agenzia delle entrate-Riscossione), sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze e al monitoraggio della stessa Agenzia (...) si è in presenza, pertanto, di una riforma di sistema, sia pure limitata nel tempo, avente ad oggetto specificamente la riscossione mediante ruoli; una procedura caratterizzata da esigenze unitarie che impongono una disciplina centralizzata ed omogenea per tutte le Regioni e gli enti interessati. In questa prospettiva, in particolare, non può assumere rilievo il fatto che siano coinvolte anche le imposte "proprie" delle Regioni, come lamenta la ricorrente, atteso che, sul piano formale, non si giustificerebbero modalità diverse di una procedura naturalmente unitaria, e, sul piano sostanziale, ne deriverebbe la necessità di moltiplicare l'emissione dei ruoli in relazione ai differenti tipi di imposte, con un appesantimento operativo incompatibile con la finalità perseguita di migliorare la razionalità e la efficienza del sistema. Ricorrono, dunque, le condizioni che legittimano l'esercizio della potestà legislativa concorrente dello Stato del «coordinamento [...] del sistema tributario» ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost. nonché dell'art. 119, secondo comma, Cost., e in conseguenza non sussiste la lamentata lesione delle competenze regionali in materia di autonomia finanziaria>>.*

Inoltre, per ciò che attiene all'asserito pregiudizio arrecato alle casse regionali, la Consulta ha chiarito che la Regione ricorrente non ha dimostrato il calo di gettito determinato dalla novella, ancor più se si considera che, secondo le stime statali, la stessa abbia prodotto un incremento di entrate.

**Con riferimento alla seconda questione di legittimità costituzionale prospettata dalla regione Toscana, la Consulta ha respinto la censura, specificando che è legittima la disciplina in materia di ingiunzioni di pagamento, atteso che: << (...) Come si è già chiarito, la riforma ha un ambito specifico e limitato, che trova la sua ratio giustificatrice nell'affidamento della riscossione delle imposte ad Equitalia, prima, e all'ente ad essa succeduto, poi, tramite la emissione di ruoli. Da questo ambito rimane dunque estraneo il sistema dell'ingiunzione, che è gestito dagli enti impositori, direttamente ovvero tramite affidamento a terzi, ai sensi dell'art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali). **Se ciò nonostante il legislatore statale ha ritenuto di prendere in considerazione anche questa procedura esecutiva, appare corretto che sia stata rimessa agli stessi enti la scelta della estensione o meno della definizione agevolata, oltre alla relativa disciplina, nel rispetto dell'ordinario riparto di competenze. Il diverso trattamento tra i due metodi di riscossione, dunque, non comporta la violazione dell'art. 3 Cost., né sotto il profilo della disparità di trattamento, attesa la loro differenza strutturale proprio sul punto qualificante dell'intervento legislativo, né sotto quello della ragionevolezza**>>.**

In buona sostanza, con riguardo alla lesione dell'autonomia della Regione, la sentenza della Corte Costituzionale ha ritenuto condivisibile che il legislatore abbia rimesso alla volontà degli enti che si avvalgono dell'ingiunzione fiscale la scelta di aderire o meno alla rottamazione, proprio alla luce del fatto che il sistema dell'ingiunzione è autonomo e gestito dagli enti impositori direttamente o tramite affidamento a terzi.

In definitiva, la Corte Costituzionale ha rigettato le eccezioni sollevate dalla regione Toscana, facendo leva sulla peculiarità della definizione agevolata. A parere della Consulta, la rottamazione non ha travalicato le competenze delle regioni e degli enti locali; si è trattato di una misura volta a evitare che Agenzia delle entrate-Riscossione, ex Equitalia, nascesse già oberata da un pesante fardello di arretrato di carichi pendenti. Pertanto, non vi è stata né alcuna lesione delle prerogative delle regioni in tema di tributi propri, né una disparità di trattamento rispetto alle previsioni in materia di ingiunzione fiscale, secondo le quali la definizione agevolata rappresenta una mera facoltà dell'ente impositore. **Si è trattato di una riforma di sistema per la quale è stato necessario prevedere una disciplina chiara, omogenea e centralizzata per tutte le regioni e gli enti interessati.**

## Sindaci e revisori liberi da irap

*Corte di Cassazione, Sez. VI, Ordinanza n. 3790 del 14 febbraio 2018*



di Silvia Lomi  
*Dottore Commercialista*

I compensi di sindaci e revisori non sono gravati dall'Irap<sup>1</sup>, poiché non costituiscono redditi derivanti da un'autonoma organizzazione. Ciò è quanto è stato affermato dall'ordinanza n. 3790 del 2018 della Corte di Cassazione. Tale pronuncia si va ad aggiungere alle altre precedenti sentenze di legittimità sulla linea della non applicabilità dell'Irap a sindaci e revisori (Cassazione 03/03/2016, n. 4246 e Cassazione 02/11/2016, n. 22138).

Oggetto del contendere era l'impugnazione, da parte di un professionista, di una cartella di pagamento, tramite la quale l'Ufficio applicava e richiedeva l'Irap sui compensi percepiti in funzione della carica di sindaco e revisore<sup>2</sup> ricoperta dal contribuente.

A propria difesa, il professionista sosteneva l'inapplicabilità del tributo in questione ai propri compensi di sindaco e revisore, perchè derivanti da attività scindibile dalle altre e soprattutto svolta senza un'autonoma organizzazione. Nello specifico, il contribuente lamentava la violazione dell'art. 2<sup>3</sup> del D.Lgs. n. 446/1997 relativamente all'attività di sindaco e revisore.

---

1 Si ricorda che l'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), disciplinata all'interno del D.Lgs. n. 446/1997, sin dalla sua nascita ha determinato forti dubbi in tema di costituzionalità, dovuti alla considerata natura di imposta gravosa e iniqua, solo in parte superati dalla più volte citata sentenza n. 156 del 10 maggio 2001 della Consulta, per la presunta violazione dei principi di uguaglianza e capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 della nostra Costituzione.

2 Al riguardo, si ricorda, la recente sentenza della CTP di Milano 504/23/2018 depositata il 6 febbraio scorso, in cui i giudici di merito hanno ribadito come il professionista, partner di una società di revisione, non debba essere assoggettato ad IRAP, perchè svolge un'attività priva di organizzazione autonoma, operando all'interno di una struttura terza.

3 D.Lgs. n. 446/1997, art. 2. "Presupposto dell'imposta": 1. Presupposto dell'imposta e' l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta. 1-bis. Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione e' comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale.

Sia la Commissione tributaria provinciale che quella regionale avevano dato ragione all' Agenzia delle Entrate, respingendo le tesi del professionista, il quale decideva di ricorrere per Cassazione.

Più precisamente, il professionista ricorreva per ottenere la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, la quale aveva confermato in toto la cartella per il pagamento dell'Irap relativa all'anno 2009.

In sede di legittimità il ricorso del professionista ha trovato accoglimento.

La Corte di Cassazione, in primis, afferma che il professionista è dovuto al pagamento dell'Irap solo per quanto riguarda l'eccedenza dei compensi rispetto all'attività autonomamente organizzata. Di conseguenza, seguendo tale linea di pensiero, non sono gravati da Irap i compensi derivanti al professionista dalle cariche di sindaco, revisore legale, amministratore di società oppure consulente tecnico.

Affinché sussistano i presupposti impositivi dell'Irap, non basta rilevare la partecipazione del professionista all'interno di uno studio professionale, anche se associato, come invece solitamente eccepisce l'Agenzia delle Entrate. Ciò perché, la sola e mera partecipazione del professionista in uno studio, non è sufficiente per far sussistere automaticamente il requisito dell'autonoma organizzazione e quindi l'assoggettamento ad Irap. Infatti, l'incarico di sindaco o revisore di società terze non sono riconducibili allo studio associato di cui fa parte il professionista, ma alle compagini societarie a cui si riferiscono tali incarichi, per cd. redditi assimilati *ex lege* 21 novembre 2000, n. 342, art. 34.

Nel caso di redditi percepiti dal professionista che provengono in parte anche dal ruolo ricoperto di sindaco, revisore, amministratore o consulente tecnico, è necessario accertare concretamente la sussistenza dei presupposti impositivi per ognuna delle fonti di reddito.

Di conseguenza, in linea con quanto affermato dai giudici di legittimità, la parte di reddito netto del professionista derivante dai suddetti incarichi, non è assoggettabile ad Irap. Ciò nonostante, la condicio sine qua non, per non assoggettare a Irap tali compensi, è la possibilità di scorporare le diverse categorie di compensi per verificare la sussistenza dei presupposti impositivi per ognuno dei settori interessati (Cassazione 09/05/2007 n. 10594, Cassazione 19/07/2011, n. 15803 e Cassazione 05/03/2012, n. 3434). Tale verifica è compito del giudice di merito, il cui giudizio sarà insindacabile da parte della Corte di Cassazione, nel caso in cui esso sia motivato adeguatamente (Cassazione 03/07/2017 n. 16372)<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> La sentenza n. 156 del 10 maggio 2001 confermò la conformità dell'IRAP alla Costituzione, precisando come il presupposto per l'applicazione del tributo in parola non si ha nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione, rinviando ai giudici di merito la verifica della sussistenza o meno dell'elemento fattuale.

## Operazioni soggettivamente inesistenti: le (diaboliche) prove richieste al cessionario in buona fede

Corte di Cassazione, Ordinanze n. 3473 e 3474 del 13 febbraio 2018



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Non ci convincono del tutto le due ordinanze gemelle (**numero 3473** e **numero 3474**) depositate il 13 febbraio 2018 della Sesta Sezione della Corte di Cassazione (Pres. Cirillo, Rel. Luciotti). E ci paiono non esaustivi alcuni commenti, anche autorevoli, sulla stampa, all'indomani del loro deposito.

La questione è quella nota del recupero iva su operazioni solo soggettivamente inesistenti. Le due vicende, analoghe, si chiudono con la soccombenza del contribuente.

La Corte ribadisce che in questi casi *“spetta all'Amministrazione finanziaria, che contesti che la fatturazione attenga ad operazioni (solo) soggettivamente inesistenti e neghi il diritto del contribuente a portare in detrazione la relativa imposta, di provare che la prestazione non è stata resa dal fatturante, anche in via indiziaria, — quindi, «non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente» (cfr. Cass. n. 10414 del 12/05/2011; id. n. 23560 del 20/12/2012 e n. 17818 del 2016), «spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti”*.

Circa la prova a carico dell'amministrazione *"possono rilevare, in via indiziaria, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione"*.

E fin qui siamo nell'ambito di una ricostruzione del tutto condivisibile.

### **1. Le conclusioni.**

Ma non lo è la conclusione del ragionamento, ovvero in definitiva la sentenza.

I Giudici infatti evidenziano come *"al cospetto degli elementi probatori forniti dall'amministrazione finanziaria, come in premessa indicati (tra cui va ricordata, per la sua significatività, la mancanza, in capo alla società emittente le fatture contestate, di una sia pur minima dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione delle prestazioni fatturate), la CTR ha correttamente applicato le disposizioni censurate ed i principi giurisprudenziali sopra enunciati, con la conseguente inversione dell'onere probatorio, dando atto, con accertamento in fatto non censurato (con la conseguenza che là dove la ricorrente pretende una rivalutazione delle risultanze processuali, il motivo è anche inammissibile), che la società contribuente non aveva affatto adempiuto a detto onere"*.

Secondo il nostro modestissimo parere, però, la questione dell'onere probatorio a contrario non è ben trattata né dalla CTR, da quello che viene riferito, né dalla Corte. L'onere probatorio posto a carico del contribuente non è da poco, visto che si deve dimostrare che la situazione fraudolenta non era conoscibile con la normale diligenza. Poniamo allora che il cessionario sia a qualche centinaio di chilometri dal cedente. Può bastare che a due o trecento chilometri di distanza non esista una struttura produttiva per far pagare l'IVA frodata a colui che l'ha già pagata? Può chiedersi a questo soggetto di fare verifiche in loco per ogni acquisto? E se queste circostanze, come accade molto spesso, per logica comune non erano conoscibili (lo saranno anni dopo in seguito ad una indagine della Guardia di Finanza di altra regione, magari) che prova a contrario deve dare il contribuente?

La questione merita a nostro avviso attenzione. Se l'amministrazione ricostruisce una prova della frode occorre fare forse un passaggio in più e dimostrare, se non la *participatio fraudis*, almeno la conoscenza o la conoscibilità della frode.

Nella costruzione della Corte invece se c'è una frode a Torino (e non si trovano strutture produttive) automaticamente si fa pagare l'IVA a un cliente, che l'ha già pagata, e che magari lavora a Palermo. Sul presupposto della mancanza di strutture produttive a Torino. Tutto

logico?

## 2. L'onere della prova

Nel processo tributario si applica, senza ombra di dubbio, l'articolo 2697 c.c. secondo il quale *“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”*.

Nella normalità delle vicende giudiziarie che riguardano l'imposizione fiscale, allora, l'onere della prova grava sull'amministrazione. Essa è “parte attrice in senso sostanziale”, infatti. E gli elementi alla base della pretesa, relativamente ai quali esiste l'onere probatorio, ne sono appunto gli elementi costitutivi. Una volta verificato, quindi, il fondamento della pretesa che poggia sui predetti elementi costitutivi, chi deve difendersi invocherà degli elementi negativi a contrario. E' infatti operativo il principio recato dal secondo comma dello stesso articolo 2697 c.c. che prevede *“Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”*.

Ora, la stessa Corte di Cassazione ha sancito che le valutazioni in relazione all'onere probatorio debbono approdare ad un *“risultato coerente con quello derivante dal principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, riconducibile all'art. 24 Cost. e al divieto di interpretare la legge in modo da rendere impossibile o troppo difficile l'esercizio dell'azione in giudizio”*<sup>1</sup>. Il criterio del resto è quello che nel giudizio civile si legge all'articolo 2698 per il quale *“sono nulli i patti con i quali è invertito ovvero è modificato l'onere della prova, quando si tratta di diritti di cui le parti non possono disporre o quando l'inversione o la modificazione ha per effetto di rendere a una delle parti eccessivamente difficile l'esercizio del diritto”*.

Non vi è dubbio allora che:

- l'Amministrazione finanziaria, pur essendo formalmente convenuta nel processo, è in realtà la parte attrice in senso sostanziale; facendo valere una pretesa deve pertanto provare i fatti costitutivi del proprio diritto (art. 2697 comma 1 c.c.);
- il contribuente (attore in senso formale, ma convenuto in senso sostanziale) deve invece provare i fatti estintivi, impeditivi o modificativi di tale diritto (art. 2697 comma 2 c.c.).

Questo è lo schema generale che caratterizza l'onere probatorio nel giudizio tributario e che riguarda l'impugnazione degli atti impositivi. Come è il caso di cui trattasi.

Non c'è quindi nel caso specifico nessuna inversione dell'onere probatorio. Inversione che

1 Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9099 del 06/06/2012

si verifica invece a) nei giudizi di ripetizione di somme indebitamente corrisposte b) nei giudizi relativi all'applicazione di una esenzione o di una agevolazione<sup>2</sup>.

### 3. Il fondamento e la certezza del diritto

Per quanto sin qui esposto è onere dell'amministrazione provare i fatti costitutivi del proprio diritto. Ovvero i fatti che ne hanno determinato la nascita.

Ma qual è in questo caso il diritto vantato dall'attore sostanziale? Tale diritto non è (come parrebbe dalle due ordinanze) quello a recuperare l'IVA evasa per l'intervento della "cartiera". E' invece il diritto a recuperarla proprio da chi ha comprato da quel soggetto, avendo già pagato l'IVA. L'atto impositivo è infatti a questi destinato e mira a incidere tale soggetto, addirittura sanzionandolo (ovvero ravvisando un comportamento almeno improntato a negligenza, se non a colpa o dolo). E in un giudizio di carattere dispositivo come quello tributario, l'attore soccombe se non risulta provato il fatto costitutivo del diritto che egli intendeva far valere.

E allora la prova deve riguardare la *participatio fraudis* o almeno la conoscenza o la conoscibilità della frode. Provando solo la frode, infatti, si prova sì che l'IVA è stata evasa, ma non si prova il diritto ad esigerla dal cessionario (fino a prova contraria) in buona fede.

L'IVA è infatti un tributo neutrale e la deroga da tale criterio impone un rigore assoluto. Non pare allora improntata a rigore l'affermazione secondo cui *"spetta all'Amministrazione finanziaria, ...di provare che la prestazione non è stata resa dal fatturante, anche in via indiziaria, ...spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto"*.

Ciò determina, come è noto, nella realtà, questo schema:

- ✓ Una indagine della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate scopre l'esistenza di un soggetto emittente fatture per operazioni oggettivamente reali, ma che non assolve agli obblighi di versamento IVA
- ✓ Il classico indizio iniziale è l'inesistenza di strutture operative o logistiche
- ✓ Vengono intercettate tutte le fatture emesse dal soggetto irregolare, anche anni prima
- ✓ Tutti gli acquirenti vengono accertati.

Ora, è davvero necessario che tutti (ribadiamo tutti) gli acquirenti debbano provare la loro

<sup>2</sup> Luigi Lombardo "Le prove nel processo tributario" relazione al seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Sicilia, 21 e 22 ottobre 2016, Università degli Studi di Catania.

buona fede? E quale sarebbe l'elemento che discrimina tra buona fede e conoscibilità della frode? E ancora può essere che questo tipo di recupero abbia assolto all'onere probatorio posto a carico dell'amministrazione?

#### 4. Fatti notori e massime d'esperienza

Secondo una regola storicamente risalente, *notoria non eget probatione*, poiché l'appartenenza del fatto notorio alla cultura media del luogo e del momento in cui si forma la decisione fa sì che esso sia noto o conoscibile dal giudice senza la necessità che le parti ne dimostrino in giudizio l'esistenza. I fatti notori sono disciplinati dall'art. 115, comma 2 c.p.c., il quale dispone che non hanno bisogno di prova *"le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza"*.

Se dunque la pretesa dell'amministrazione, per questa prima fase, si ritiene provata con riferimento alla semplice scoperta della frode, occorre porsi un paio di domande:

È davvero possibile che la conoscenza della frode in astratto sia attribuibile a tutti i clienti?

E' fatto notorio che un operatore a Torino possa essere conoscibile, quanto a esistenza di stabilimenti o magazzini, da un acquirente poniamo di Palermo?

In questo caso anzi sembra che la prova a contrario sia insita nel ragionamento alla base dell'atto impositivo. Ovvero se è vero che la norma ammette l'esistenza di fatti che non devono essere provati, rientrando nella comune esperienza, è implicito che la prova contraria non dovrà essere fornita, essendo il ragionamento completamente astratto e inverosimile.

#### 5. La prova dei fatti negativi

Sotto un altro profilo l'impostazione delle due ordinanze si rivela assai debole.

Proviamo a seguire il ragionamento e dunque a entrare nella logica per cui una volta accertata una frode spetta a chi ha comprato da quel soggetto dimostrare che la frode non era da questi conoscibile.

Si tratta quindi di una prova del fatto negativo. Prova che riguarda normalmente l'attore che allega un fatto costitutivo definito negativamente dalla norma, ma in taluni casi può riguardare anche il convenuto, quando egli contesta l'esistenza del fatto definito positivamente nelle allegazioni dell'attore.

E' ben noto al riguardo il principio secondo *cui negativa non sunt probanda*. La dottrina classica infatti escludeva che la dimostrazione del fatto negativo potesse essere fornita con la prova diretta. Essa invece si sarebbe dovuta perfezionare soltanto tramite la prova del fatto positi-

vo contrario. La moderna teoria giuridica invece ammette la prova del fatto negativo, ma le conclusioni non si discostano da quanto appena detto, ovvero si ritiene che la determinazione negativa del fatto da parte della norma che lo prevede non sia idonea a modificare l'onere della prova che spetta alla parte che lo ha allegato.

Anche dal lato della eventuale prova diretta del fatto negativo ci sono non poche perplessità e si richiedono dunque molte cautele.

E' vero infatti che la prova diretta del fatto negativo può essere agevole quando si tratta di una circostanza specifica ed esattamente individuata. Nel caso specifico, per esempio, che la mancanza della conoscenza del fatto che non vi fossero strutture o magazzini nella società venditrice era precluso dalla distanza geografica tra acquirente e venditore. Se questo non è, ovvero se la prova non è codificata o codificabile agevolmente si pone un altro problema: se sono vaghe e indeterminate le sue coordinate spazio-temporali, la prova diventa quasi impossibile. Quando cioè la negazione, nella quale il fatto consiste, ha carattere (più o meno) assoluto, con riferimento al tempo, al luogo, alle persone o ad altre modalità del fatto. Ad es. Tizio non è mai stato in quel luogo, Tizio non ha mai svolto una certa attività ecc. E' intuitivo, infatti, come sia estremamente difficile e talvolta anche impossibile fornire la prova diretta o indiretta dell'esistenza della negazione indeterminata, in quanto occorrerebbe fornire un numero logicamente infinito di prove per dimostrare che mai, o in nessun luogo, o con riferimento a nessuno, si verificato un certo fatto.

Appare, pertanto, condivisibile la soluzione seguita dalla dottrina e dalla giurisprudenza<sup>3</sup> in casi simili. Ovvero accettare in questi casi una parziale attenuazione dell'onere probatorio.

La dottrina storicamente ha affermato<sup>4</sup>, infatti, che solo nelle cosiddette negative determinate la prova può essere relativamente facile, mentre essa è di gran lunga più difficile nelle cosiddette negative indeterminate, e soprattutto in questo secondo caso suggeriva di alleggerire l'onere della prova per mezzo di presunzioni fondate sulla "ragione di civile convivenza".

Occorrerà allora – affinché l'onere della prova possa dirsi adempiuto – la prova di alcuni fatti indiziari dai quali il giudice, in via presuntiva, possa desumere la probabilità o la verosimiglianza del fatto negativo indeterminato.

## 6. Sintesi conclusiva

Tornando allora alle due ordinanze e alla disarmante semplicità con cui si riassumono gli oneri probatori delle due parti in causa con l'Agenzia che prova la frode e il contribuente che deve

3 Vedi ad es. Cass., 13 febbraio 1998, n. 1557; Cass., 20 maggio 1993, n. 5744; Cass., 23 dicembre 1991, n. 13872; Cass., 28 novembre 1992, n. 12746).

4 Matteo Pescatore, *La logica del diritto. Frammenti di dottrina e di giurisprudenza*, Torino, 1883, pag. 100 e ss.

---

provare la propria estraneità ad essa, vanno a questo punto tirate le fila del ragionamento sotto vari aspetti.

In primo luogo, giusto che la parte pubblica provi la frode. Ma basta questo a sostenere il recupero delle somme per IVA in capo al cessionario? No, sicuramente. E allora poiché si tratta del giudizio su un atto impositivo e quindi nessuna inversione della prova esiste, l'amministrazione dovrà provare il fondamento del proprio diritto, ovvero la partecipazione ovvero la conoscenza ovvero la conoscibilità della frode da parte dell'acquirente. A quel punto, ma solo a quel punto, l'onere di provare il contrario spetterà al contribuente.

In questo scenario verranno in aiuto delle parti le considerazioni basate sulla comune esperienza. E' possibile, come dicevamo, che un acquirente a Palermo debba conoscere una frode a Torino sul presupposto della mancanza di organizzazione di impresa? E' possibile che tutti, proprio tutti i clienti di una cartiera (solo dal lato soggettivo, giacché le operazioni sono effettive) potessero conoscere la frode e siano per il solo fatto di aver acquistato (realmente) chiamati a discolarsi?

La Cassazione inoltre vuole la prova di un fatto negativo. La mancata conoscenza o conoscibilità della frode. Ma nella nostra lunga tradizione giuridica la prova di un fatto negativo è quasi costantemente considerata un'araba fenice, riportandosi piuttosto i giuristi alla prova del fatto positivo contrario.

Anche chi ammette che si possa fornire la prova di un fatto negativo distingue tuttavia due fattispecie. Il fatto negativo per il quale esiste una prova dirimente (Tizio non era in un determinato luogo a una determinata ora) rispetto alla prova di un fatto negativo indeterminato (Tizio non è mai stato in quel luogo). Per questo secondo tipo di prova, anche ammettendola, gli elementi a supporto dovrebbero essere di peso attenuato, basati sulla verosimiglianza e sulla probabilità.

Insomma le due ordinanze non ci convincono affatto, come abbiamo detto in apertura di commento. Ci auguriamo di aver dato qualche argomento di riflessione e di essere usciti da considerazioni semplicistiche che abbiamo invece letto nella motivazione e in taluni commenti.

Una ultima osservazione. Molte volte in questo tipo di cause i giudici di merito escono dall'impaccio con l'affermazione che il contribuente non ha adeguatamente dimostrato la propria non conoscenza della frode. Accade anche in questo caso, almeno per la parte di motivazione della CTR recepita e trascritta dalla Corte. Allora c'è forse da chiedersi: prima di tutte queste acrobazie verbali sull'onere probatorio, una sentenza che apoditticamente afferma che la società contribuente non ha assolto all'onere probatorio contrario può dirsi ben motivata?

## Corte Costituzionale, sentenza n. 29 del 14 febbraio 2018

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
**LA CORTE COSTITUZIONALE**

composta dai signori: Presidente: Giorgio LATTANZI; Giudici : Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO,

ha pronunciato la seguente

### SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 6, commi 1 e 10, e 6-ter, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, promosso dalla Regione Toscana con ricorso notificato il 30 gennaio-3 febbraio 2017, depositato in cancelleria il 9 febbraio 2017 ed iscritto al n. 9 del registro ricorsi 2017.

Visto l'atto di costituzione del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella udienza pubblica del 23 gennaio 2018 il Giudice relatore Giancarlo Coraggio;

uditi l'avvocato Marcello Cecchetti per la Regione Toscana e l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis per il Presidente del Consiglio dei ministri.

### Ritenuto in fatto

1.- La Regione Toscana, giusta delibera della Giunta regionale n. 38 del 24 gennaio 2017, con ricorso notificato il 30 gennaio-3 febbraio 2017, depositato nella cancelleria di questa Corte il successivo 9 febbraio, ha impugnato l'art. 6, commi 1 e 10, e l'art. 6-ter del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, per violazione, nel complesso, degli artt. 117, terzo e quarto comma, 119, primo e secondo comma, e 3 (per disparità di trattamento, illogicità e irrazionalità), della Costituzione.

2.- L'art. 6 del d.l. n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225 del 2016, al comma 1, prevede: «Relativamente ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, i debitori possono estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, provvedendo al pagamento integrale delle somme di cui alle lettere a) e b), dilazionato in rate sulle quali sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2017, gli interessi nella misura di cui all'articolo 21, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973. Fermo restando che il 70 per cento delle somme complessivamente dovute deve essere versato nell'anno 2017 e il restante 30 per cento nell'anno 2018, è effettuato il pagamento, per l'importo da versare distintamente in ciascuno dei due anni, in rate di pari am-

montare, nel numero massimo di tre rate nel 2017 e di due rate nel 2018:

- a) delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi;
- b) di quelle maturate a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, a titolo di aggio sulle somme di cui alla lettera a) e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento».

L'articolo, al comma 10, prevede alcune esclusioni.

3.- L'art. 6-*ter* dello stesso decreto-legge, stabilisce al comma 1: «Con riferimento alle entrate, anche tributarie, delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale ai sensi del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, notificati, negli anni dal 2000 al 2016, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i medesimi enti territoriali possono stabilire [...] con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare le entrate stesse, l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate. Gli enti territoriali, entro trenta giorni, danno notizia dell'adozione dell'atto di cui al primo periodo mediante pubblicazione nel proprio sito *internet* istituzionale».

4.- La ricorrente prospetta l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma 1, del d.l. n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225 del 2016, nella parte in cui consente, relativamente a tutti i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, senza distinzione tra tributi statali e tributi regionali, di estinguere il debito senza corrispondere sanzioni e interessi di mora, e dell'art. 6, comma 10, nella parte in cui non prevede l'esclusione, dalla definizione agevolata di cui al comma 1, dei carichi affidati agli agenti della riscossione per i tributi di competenza regionale, in violazione degli art. 117, terzo e quarto comma, e 119, primo e secondo comma, Cost.

4.1.- La Regione Toscana afferma di avvalersi di Equitalia per la riscossione coattiva dei tributi di propria spettanza, e che perciò la disposizione impugnata, laddove prevede obbligatoriamente, anche per i tributi di competenza regionale, la definizione agevolata, senza escludere le entrate tributarie regionali, è lesiva delle sue competenze in quanto contrasta con l'autonomia tributaria costituzionalmente riconosciuta dall'art. 119 Cost., nonché determina un'incisiva riduzione dell'incasso tributario della Regione Toscana.

Osserva la Regione che l'attuale testo dell'art. 119 Cost. ha affermato il passaggio da un sistema accentrato di finanza derivata ad un sistema fondato sull'autonomia di entrata e di spesa in cui, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci e concorrendo ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea, i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni, che hanno risorse autonome, stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Per l'attuazione dell'art. 119 Cost. è stata emanata la legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), il cui art. 7 definisce quali tributi delle Regioni:

- 1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni;
- 2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali;
- 3) i tributi propri istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale.

I principi e i criteri della legge n. 42 del 2009 sono stati attuati dal decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario). L'art. 8 del suddetto d.lgs., la cui rubrica reca "Ulteriori tributi regionali", prevede, al comma 1, che: «Ferma la facoltà per le regioni di sopprimerli, a decorrere dal 1° gennaio 2013 sono trasformati in tributi propri regionali la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili [...]».

Il comma 2 sancisce che: «Fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale».

Il comma 3 stabilisce che: «Alle regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto. I predetti tributi costituiscono tributi

propri derivati».

Il comma 5 prevede che: «Fermo restando quanto previsto dall'articolo 4, spettano altresì alle regioni a statuto ordinario le altre compartecipazioni al gettito di tributi erariali, secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto».

Secondo la Regione, alla stregua di tale disciplina i tributi statali di cui al comma 1 del citato art. 8 diventano propri regionali; si richiama in proposito la sentenza n. 288 del 2012.

Per quanto attiene alla dimensione dinamica la ricorrente segnala che l'art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011 assicura il riversamento diretto alle Regioni dell'intero gettito derivante dall'attività di recupero riferita ai tributi regionali propri di tipo derivato e alle addizionali alle basi imponibili dei tributi erariali disciplinati dal predetto decreto.

4.2.- La Regione Toscana deduce di essere consapevole della giurisprudenza costituzionale che ha affermato che la disciplina dei tributi regionali in quanto istituiti e regolati dalla legge statale, rientrano nella materia «ordinamento tributario dello Stato», rimessa alla potestà legislativa esclusiva dello Stato, non rilevando la destinazione del gettito alla Regione.

Tuttavia insiste nel sospetto di illegittimità costituzionale, in quanto la disciplina impugnata si applica anche ai tributi regionali di cui al citato art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011 e spetta al legislatore regionale la competenza legislativa rispetto ai tributi propri o autonomi.

Già con la sentenza n. 102 del 2008, il Giudice delle leggi riconosceva alle Regioni la «potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato, con riguardo, beninteso, ai presupposti d'imposta collegati al territorio di ciascuna Regione e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni (artt. 117, quarto comma, e 120, primo comma, Cost.)».

Pertanto la disciplina impugnata, nel prevedere la rottamazione delle cartelle esattoriali anche dei tributi regionali, contrasta con l'art. 119 Cost. e con il riparto della competenza legislativa stabilito dall'art. 117 Cost.

4.3.- Il sospetto sussisterebbe, tuttavia, anche con riferimento ai tributi regionali derivati e addizionali in quanto le amministrazioni regionali sono private di una fonte di entrata senza prevedere alcuna compensazione per quelle che si dimostrino virtuose nel recupero dei crediti tributari.

La stima delle entrate conseguente all'applicazione della norma impugnata non appare sufficiente a coprire la perdita della riscossione della Regione Toscana, in quanto il dato storico relativo alla percentuale di riscossione dell'amministrazione regionale toscana è sensibilmente superiore rispetto ai valori medi utilizzati per la stima degli importi del decreto in questione.

Detto effetto negativo, ancora più dannoso in ragione dell'incisione su anni di imposta recenti a fronte di un'azione di recupero tempestiva, consegue ad un fatto causale e cioè l'essersi avvalsi di Equitalia.

La definizione agevolata non incrementerebbe il gettito delle entrate regionali, così come viene prospettato dal Governo nazionale, ma ridurrebbe il gettito dei tributi regionali propri e derivati di un importo tale da impedire il corretto esercizio delle attribuzioni della Regione, così ledendo l'art. 119 Cost., e l'autonomia finanziaria della Regione, nonché l'art. 117, terzo e quarto comma, Cost., punendo in tal modo le amministrazioni più tempestive ed efficienti.

Non sono stati previsti, infatti, meccanismi di ristoro e compensazione come per l'imposta municipale unica (IMU) e per il tributo per i servizi indivisibili (TASI), di cui all'art. 1, comma 380-ter, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato. (Legge di stabilità 2013)», ovvero per l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), (art. 8, comma 13-duodecimo, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, recante «Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali», convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2015, n. 125).

5.- La Regione Toscana prospetta, poi, l'illegittimità costituzionale dell'art. 6-ter, del d.l. n. 193 del 2016, come convertito dalla legge n. 225 del 2016, nella parte in cui consente alle Regioni, alle Province, alle Città metropolitane e ai Comuni che utilizzano, per la riscossione coattiva, l'ingiunzione fiscale, ai sensi del regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (Approvazione del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato), di non aderire alla definizione agevolata, mentre non consente la medesima facoltà di scelta agli enti che utilizzano il ruolo esattoriale per la riscossione coattiva, e ciò in violazione degli artt. 117, terzo e quarto comma, 119, primo e secondo comma, Cost., nonché dell'art. 3 Cost.

5.1.- In particolare la disposizione introdurrebbe una ingiustificata e irragionevole disparità di trattamento tra

le Regioni e gli enti locali che hanno affidato, a suo tempo, la riscossione coattiva all'Agente della riscossione Equitalia, rispetto agli enti che hanno scelto di avvalersi di concessionari privati: mentre i primi sono obbligati a sottostare alla cosiddetta "rottamazione delle cartelle", ledendosi l'autonomia garantita dagli artt. 117 e 119 Cost., gli altri hanno la possibilità di regolamentare la suddetta definizione agevolata, compresa la possibilità di non prevederla.

6.- Con atto depositato il 14 marzo 2017 si è costituito il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo il rigetto del ricorso della Regione Toscana, prospettando le seguenti argomentazioni.

Poiché il ruolo costituisce titolo esecutivo, utilizzabile ai fini della riscossione coattiva di crediti afferenti a prestazioni patrimoniali imposte coperte da riserva di legge, di natura prevalentemente contributiva e tributaria, sarebbe ragionevole che la relativa disciplina fosse dettata dal legislatore statale nell'esercizio della competenza esclusiva spettante allo stesso ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in materia di "sistema tributario dello Stato".

Le disposizioni impugnate atterrebbero a scelte di fondo e ad obiettivi di risanamento finanziario che legittimamente il legislatore persegue nell'esercizio della competenza legislativa esclusiva in materia di "sistema tributario e contabile dello Stato, e perequazione delle risorse finanziarie", ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

Comunque lo Stato conserverebbe la potestà legislativa esclusiva in relazione ai tributi propri derivati delle Regioni (è citata la sentenza n. 199 del 2016). Ma anche in relazione ai tributi regionali, occorre considerare che le Regioni possono liberamente scegliere di avvalersi del servizio di riscossione a mezzo ruolo, che utilizza procedure necessariamente uniformi su tutto il territorio nazionale, con la conseguente possibilità per lo Stato di dettare norme per la definizione di tutti i tributi riscossi con tale modalità.

Si osserva poi che gli oneri connessi al servizio di riscossione coattiva a mezzo ruolo sono sempre stati posti a carico della finanza statale, con conseguente competenza a disciplinare il sistema; e che la definizione dei carichi pregressi è prevista non solo a favore del contribuente ma anche degli stessi enti creditori che beneficiano di introiti certi ed immediati.

6.1.- Non sussisterebbe, infine, la disparità di trattamento in quanto si tratta di situazioni non comparabili, in ragione dei diversi sistemi di riscossione che vengono in rilievo: per il sistema di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (Approvazione del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato) non vi è quella esigenza di uniformità sul territorio nazionale a cui è riconducibile la potestà legislativa esclusiva di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., essendo, quindi, ragionevole che la definizione sia rimessa alle Regioni medesime.

7.- In data 29 dicembre 2017, la Regione Toscana ha depositato memoria con la quale ha insistito nelle richieste già formulate, contestando le deduzioni della difesa dello Stato, e osservando, in particolare, quanto segue.

A suo avviso, nella specie, non viene in rilievo la potestà spettante allo Stato di istituire i tributi e disciplinare gli stessi, ma si incide sulla quantificazione degli introiti riducendoli. Inoltre una tale potestà non potrebbe prevedere situazioni diverse a secondo che si sia ricorsi o meno ad Equitalia.

In ogni caso l'esercizio di una competenza non potrebbe non tener conto di quanto previsto dagli artt. 119 e 117, terzo e quarto comma, Cost.: la riduzione delle risorse in questione non consente alle Regioni di esercitare correttamente le proprie funzioni e competenze. La definizione agevolata, infatti, non determina entrate certe e immediate per le Regioni; e anzi, con riguardo alla Regione Toscana l'analisi della riscossione delle cartelle dimostra che il condono non ha avuto quegli effetti positivi annunciati.

Non troverebbe riscontro, inoltre, quanto dedotto dalla difesa erariale circa la copertura da parte dello Stato delle spese del ruolo, atteso che l'aggio ricade sul cittadino o sull'ente beneficiario.

La violazione dell'autonomia riconosciuta dall'art. 119 Cost., primo e secondo comma, in relazione ai tributi regionali di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011, sussisterebbe perché la disciplina regionale degli stessi è assoggettata unicamente al rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica.

La violazione sussisterebbe anche per gli altri tributi propri derivati e addizionali in quanto non sono state previste misure compensative.

D'altro canto, la necessità di una disciplina uniforme non impedirebbe di escluderne l'applicazione per determinate tipologie di entrate, né l'utilizzo delle procedure di riscossione a mezzo ruolo implica l'applicazione della disciplina di definizione.

Infine, rileva che la diversità prospettata dalla difesa dello Stato, al fine di escludere la disparità di trattamento,

ha come presupposto una scelta casuale, circostanza che rende illogico e irrazionale il trattamento differenziato.

### Considerato in diritto

1.– La prima questione di legittimità costituzionale prospettata dalla Regione Toscana in relazione all'art. 6, commi 1 e 10, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, verte sulla violazione della potestà legislativa concorrente nella materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» e di quella residuale (art. 117, terzo e quarto comma, della Costituzione), in quanto la definizione agevolata, oggetto delle norme impugnate, sarebbe stata prevista anche per tributi regionali rispetto ai quali sussisterebbe la potestà legislativa della Regione.

1.1.– La ricorrente richiama, in particolare, l'art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), che nel trasferire una serie di tributi statali alle Regioni precisa che: «ferma la facoltà per le Regioni di sopprimerli [...] sono trasformati in tributi propri regionali», con ciò modificando questi tributi in “propri regionali” dal 1° gennaio 2013.

2.– Le disposizioni impugnate violerebbero anche l'art. 119 Cost., primo e secondo comma, come attuato dal d.lgs. n. 168 (recte: n. 68) del 2011 in quanto priverebbero le Regioni di una entrata, senza prevedere meccanismi di ristoro o di compensazione, almeno per quelle virtuose nel recupero dei propri crediti tributari, così impedendo il corretto esercizio delle attribuzioni regionali, con la conseguente violazione della loro autonomia finanziaria.

3.– Entrambe le questioni non sono fondate.

4.– Occorre a tal fine individuare l'ambito materiale entro il quale inquadrare la disciplina contestata, avendo riguardo all'oggetto e alle finalità perseguite dal legislatore, alla luce del quadro normativo di riferimento (sentenza n. 52 del 2010).

L'art. 6, comma 1, prevede la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2016: aderendo alla procedura, i contribuenti pagano solo le somme iscritte a ruolo a titolo di capitale, di interessi legali e di remunerazione del servizio di riscossione, venendo così esentati dal pagamento di sanzioni, interessi di mora e di altre somme aggiuntive dovute sui contributi e premi di natura previdenziale.

La materia che viene in rilievo è dunque quella della riscossione, e più precisamente della riscossione mediante ruoli. Difatti l'intervento del legislatore statale non è principalmente diretto a disciplinare i tributi e le relative sanzioni, e la stessa incidenza su queste ultime costituisce un passaggio ritenuto necessario in vista della finalità perseguita, che è quella della riorganizzazione della procedura esecutiva in questione.

5.– Le disposizioni impugnate si inseriscono in un più ampio contesto normativo (art. 1 del d.l. n. 193 del 2016) caratterizzato dallo scioglimento, a decorrere dal 1° luglio 2017, delle società del Gruppo Equitalia (ad eccezione di Equitalia giustizia spa che continua a occuparsi della gestione del Fondo unico giustizia), con la conseguente attribuzione delle relative funzioni ad un apposito ente pubblico economico (Agenzia delle entrate-Riscossione), sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze e al monitoraggio della stessa Agenzia.

Il nuovo ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi delle società del Gruppo Equitalia e assume la qualifica di agente della riscossione, abilitato ad operare con le procedure della riscossione tramite ruolo.

Come si legge nelle premesse del d.l. n. 193 del 2016, la riforma conseguiva alla rilevata necessità, per esigenze di finanza pubblica e per un corretto rapporto tra fisco e contribuente, «di ottimizzare l'attività di riscossione adottando disposizioni per la soppressione di Equitalia e per adeguare l'organizzazione dell'Agenzia delle entrate anche al fine di garantire l'effettività del gettito delle entrate e l'incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari e per i fini di cui all'articolo 4, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), e all'articolo 81, comma 1, della Costituzione».

In sostanza la finalità principale della definizione agevolata è quella di evitare che l'ente subentrante ad Equitalia si trovi già ad avere un pesante arretrato tale da condizionare l'avvio e l'attuazione della riforma strutturale (questo aspetto è evidenziato in particolare nel dossier dell'Ufficio Studi del Senato, XVII, A.S. n. 2595-d.l. 193/2016).

6.– Si è in presenza, pertanto, di una riforma di sistema, sia pure limitata nel tempo, avente ad oggetto specificamente la riscossione mediante ruoli; una procedura caratterizzata da esigenze unitarie che impongono una disciplina centralizzata ed omogenea per tutte le Regioni e gli enti interessati.

6.1.– In questa prospettiva, in particolare, non può assumere rilievo il fatto che siano coinvolte anche le imposte “proprie” delle Regioni, come lamenta la ricorrente, atteso che, sul piano formale, non si giustificerebbero modalità diverse di una procedura naturalmente unitaria, e, sul piano sostanziale, ne deriverebbe la necessità di moltiplicare l’emissione dei ruoli in relazione ai differenti tipi di imposte, con un appesantimento operativo incompatibile con la finalità perseguita di migliorare la razionalità e la efficienza del sistema.

7.– Ricorrono, dunque, le condizioni che legittimano l’esercizio della potestà legislativa concorrente dello Stato del «coordinamento [...] del sistema tributario» ai sensi dell’art. 117, terzo comma, Cost. nonché dell’art. 119, secondo comma, Cost., e in conseguenza non sussiste la lamentata lesione delle competenze regionali in materia di autonomia finanziaria.

8.– La questione non è fondata neppure con riguardo alla lesione dell’autonomia finanziaria “sostanziale” della Regione, prospettata sempre in relazione all’art. 119, primo e secondo comma, Cost.

La ricorrente, nel dedurre una ricaduta lesiva sullo svolgimento delle proprie attribuzioni e nell’invocare misure compensative, non ha fornito la prova del fatto che l’applicazione della norma impugnata determinerebbe una diminuzione del gettito dei tributi regionali, e in misura tale da comprometterne la funzionalità. Non è infatti indicata l’entità della perdita conseguente alla mancata riscossione delle sanzioni e manca la stessa stima del gettito tributario negli anni in questione, gettito che nella previsione dello Stato dovrebbe, al contrario, subire un aumento; né, a questo ultimo fine, può ritenersi sufficiente l’attestazione dei soli incassi da ruolo degli anni 2016 e 2017, prodotta in udienza.

9.– L’art. 6-ter del d.l. n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 1° dicembre 2016, n. 225, è impugnato nella parte in cui consente alle Regioni, alle Province, alle Città metropolitane e ai Comuni, che utilizzano per la riscossione coattiva l’ingiunzione fiscale, ai sensi del regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (Approvazione del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato), di non aderire alla definizione agevolata, mentre non riconosce la stessa facoltà agli enti che utilizzano lo strumento del ruolo esattoriale, attraverso l’agente della riscossione.

È dedotta la lesione degli artt. 117, terzo e quarto comma, 119, primo e secondo comma, Cost., nonché dell’art. 3 Cost. (per disparità di trattamento, illogicità e irragionevolezza).

10.– Quanto ai primi due profili, la loro infondatezza risulta evidente alla luce delle considerazioni svolte a proposito del precedente art. 6, non essendo prospettate al riguardo argomentazioni ulteriori.

11.– Quanto alla lesione dell’art. 3 Cost., per disparità di trattamento, illogicità e irrazionalità, va ricordato che, secondo la giurisprudenza costituzionale, le Regioni possono denunciare la violazione di parametri diversi da quelli che sovrintendono al riparto di competenze soltanto se vi sia un’adeguata motivazione circa la ridondanza della violazione sul riparto stesso (tra le più recenti, sentenze n. 261 e n. 169 del 2017).

Nella specie, la questione proposta in relazione all’art. 3 Cost., sotto gli indicati profili, è ammissibile poiché viene adeguatamente correlata ai parametri di cui all’art. 117, terzo e quarto comma, Cost., in relazione all’art. 119 Cost.

12.– Nel merito la questione non è fondata.

13.– Come si è già chiarito, la riforma ha un ambito specifico e limitato, che trova la sua ratio giustificatrice nell’affidamento della riscossione delle imposte ad Equitalia, prima, e all’ente ad essa succeduto, poi, tramite la emissione di ruoli. Da questo ambito rimane dunque estraneo il sistema dell’ingiunzione, che è gestito dagli enti impositori, direttamente ovvero tramite affidamento a terzi, ai sensi dell’art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell’Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

Se ciò nonostante il legislatore statale ha ritenuto di prendere in considerazione anche questa procedura esecutiva, appare corretto che sia stata rimessa agli stessi enti la scelta della estensione o meno della definizione agevolata, oltre alla relativa disciplina, nel rispetto dell’ordinario riparto di competenze.

Il diverso trattamento tra i due metodi di riscossione, dunque, non comporta la violazione dell’art. 3 Cost., né sotto il profilo della disparità di trattamento, attesa la loro differenza strutturale proprio sul punto qualificante dell’intervento legislativo, né sotto quello della ragionevolezza.

---

Per Questi Motivi  
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1 e 10, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, promossa, in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, e 119, primo e secondo comma, della Costituzione, dalla Regione Toscana, con il ricorso indicato in epigrafe;

2) dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6-*ter* del d.l. n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225 del 2016, promossa, in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, 119, primo e secondo comma, e 3, Cost., dalla Regione Toscana, con il ricorso indicato in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 gennaio 2018.

F.to:

Giorgio LATTANZI, Presidente

Giancarlo CORAGGIO, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 14 febbraio 2018.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

## Corte di Cassazione, Sez. VI, Ordinanza n. 3790 del 14 febbraio 2018

### ORDINANZA

sul ricorso 5240-2017 proposto da:

GELORMINI GEROLAMO, elettivamente domiciliato in ROMA piazza Cavour presso la Cancelleria della Corte di Cassazione, rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis); - ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. 06363391001, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTO- GHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis; - controricorrente –

avverso la sentenza n. 7127/32/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI, depositata il 15/07/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 24/01/2018 dal Presidente relatore Dott. ETTORE CIRILLO.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

La Corte,

costituito il contraddittorio ai sensi dell'art. 380 *bis* cod. proc. civ. (come modificato dal decreto-legge 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197), osserva con motivazione semplificata:

1. Il dott. Gerolamo Gelormini ricorre per la cassazione della sentenza della CTR-Campania, che ha confermato interamente la cartella per il pagamento dell'IRAP per l'anno 2009, laddove il contribuente aveva chiesto il riconoscimento di non essere tenuto al versamento dell'imposta accertata in relazione alla parte di attività scindibile e rivolta alla partecipazione del professionista quale sindaco o revisore di società capitali terze. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. Il contribuente replica con memoria.

2. Il ricorrente, mentre erroneamente censura per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. l'autonoma deliberazione compiuta *ex actis* dal giudice d'appello (motivo 1), fondatamente invece lamenta la violazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, riguardo all'attività di sindaco/revisore (motivo 2).

2.1 L'assunto del giudice merito si pone in discontinuità con i principi regolativi della materia compendiate da Cass. 03103 / 2016, n. 4246 e Cass. 02111 / 2016, n. 22138 nel senso che il professionista, che sia anche amministratore, revisore e sindaco di società, non è soggetto a IRAP per il reddito netto di tali attività, perché è soggetta a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata; il che non si verifica nella Ric. 2017 n. 05240 sez. MT - ud. 24-01-2018 -2- specie, in quanto per la soggezione a IRAP non è sufficiente che il professionista normalmente operi presso uno studio professionale, anche se associato, atteso che tale presupposto non integra di per se stesso il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza.

2.2 Già con Cass. 09/05/2007, n. 10594, Cass. 1910712011, n. 15803 e Cass. 05 10312012, n.3434 si è chiarito - riguardo a fattispecie nella quale si discuteva di redditi realizzati dal libero professionista nell'esercizio di attività sindaco, amministratore di società, consulente tecnico - che non sia soggetto a imposizione quel segmento di ricavo netto consequenziale a quell'attività specifica, purché risulti possibile, in concreto, lo scorporo delle diverse categorie di compensi conseguiti e verificare l'esistenza dei presupposti impositivi per ciascuno dei settori interessati (con: Cass. del 2310112017, n. 1712). Infatti le cariche di sindaco/revisore di società terze sono, in tesi generale, riconducibili non allo studio associato di cui il professionista fa parte, ma alle compagini societarie cui dette cariche si riferiscono, per cd. redditi assimilati *ex lege* 21 novembre 2000, n. 342, art. 34 (Cass., 28106/ 2017, n. 6206).

2.3 Tale specifico accertamento, che va compiuto in concreto e spetta al giudice di merito (Cass., 03 / 07 / 2017 n. 16372), è stato del tutto omesso dalla sentenza d'appello, che si trincerava dietro enunciazioni anapodittiche (pag. 5, § 7, 7.1.) e logicamente sconnesse rispetto al perimetro tracciato dai superiori principi di diritto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso; rigetta il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto; rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso, in Roma il 24 gennaio 2018

## Corte di Cassazione, Ordinanza n. 3473 del 13 febbraio 2018

### Rilevato

- che con la sentenza in epigrafe la Commissione Tributaria Regionale del Molise ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla A.S. s.r.l., già A.M. s.r.l., avverso l'avviso di accertamento con il quale l'amministrazione finanziaria aveva recuperato a tassazione l'IVA relativa ad alcune operazioni di acquisto intracomunitario di autovetture, in quanto ritenute soggettivamente inesistenti, effettuate cioè con l'interposizione fittizia di un operatore nazionale (ovvero la E. Import Export s.r.l.) che era risultato essere mera società "cartiera", costituita cioè al solo scopo di realizzare una c.d. frode carosello;
- che i giudici di appello hanno ritenuto insufficienti ad escludere l'inesistenza soggettiva delle operazioni commerciali gli elementi forniti dall'amministrazione finanziaria, quali: la mancanza di organizzazione, di dipendenti, di capacità finanziaria, di prezzi inferiori praticati, di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente;
- che l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, cui non ha replicato la società intimata;
- che sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 *bis* cod. proc. civ. (come modificato dal d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197), risulta regolarmente costituito il contraddittorio;
- che il Collegio ha disposto la redazione dell'ordinanza con motivazione semplificata;

### Considerato

- che è fondato e va accolto il mezzo di cassazione con cui la ricorrente, deducendo la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 e 2697 cod. civ., ha censurato la statuizione di appello per avere la CTR escluso che quelli addotti dall'amministrazione finanziaria costituissero elementi presuntivi idonei a dimostrare, anche in maniera indiziaria, l'irregolarità delle prestazioni perché rese da soggetto diverso dal fatturante, che svolgeva funzione di mera "cartiera", e a ribaltare, quindi, sulla società contribuente l'onere di provare la sussistenza delle operazioni contestate;
- che è orientamento giurisprudenziale, di matrice anche unionale, quello secondo cui «in tema di evasione dell'IVA a mezzo di frodi carosello, quando l'operazione soggettivamente inesistente è di tipo triangolare, poco complessa e caratterizzata dalla interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente comunitario ed il cessionario italiano, l'onere probatorio a carico della Amministrazione finanziaria, sulla consapevolezza da parte del cessionario che il corrispettivo della cessione sia versato al soggetto terzo non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta, è soddisfatto dalla dimostrazione che l'interposto sia privo di dotazione personale e strumentale adeguata alla prestazione fatturata, mentre spetta al contribuente-cessionario fornire la prova contraria della buona fede con cui ha svolto le trattative ed acquistato la merce, ritenendo incolpevolmente che essa fosse realmente fornita dalla persona interposta» (così, recentemente, Cass. n. 10120 del 2017), la mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta non potendo desumersi dalla regolarità formale delle scritture contabili o dalle evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass. sent. n. 30148 del 2017, n. 967 del 2016, n. 428 del 2015);

- che, d'altro canto, in punto di onere probatorio spettante all'amministrazione finanziaria la Corte europea ha più volte ribadito che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare, alla luce di elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza, peraltro, esigere dal destinatario della fattura verifiche (circa la qualità di soggetto passivo IVA in capo al fatturante o la disponibilità dei beni di cui trattasi) alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto (Corte giustizia 06/12/2012; 31/01/2013, nonché 22/10/2015, C- 277/14), ma «non può revocarsi in dubbio che l'Amministrazione possa assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'IVA, il d.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, (analoga previsione è contenuta, per le imposte dirette, nel d.P.R. n. 917 del 1986, art. 39, comma 1, lett. d), e mediante elementi indiziari (cfr. Cass. 21953/07; Cass. 9108/12; 15741/12, in motivazione; 23560/12; 27718/13; 20059/2014; nello stesso senso C. Giust. 6.7.06, C- 439/04, C. Giust., 21.2.06, C-255/02; C. Giust. 21.6.12, C -80/11; C. Giust. 6.12.12, C- 285/11; C. Giust. 31.1.13, C-642/11)» (così in Cass. n. 17290 del 2017), quindi, «non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente» (cfr., *ex multis*, Cass. n. 10414 del 2011; n. 23560 del 2012, n. 17818 del 2016, n. 8091 del 2017); in buona sostanza, elementi indiziari che, «avuto riguardo alle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore "eiusdem generis ac professionis" a sospettare della regolarità della operazione (dovendo in tal caso considerarsi il soggetto passivo che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" come "partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni": id. 6.7.2006, Kittei e Recolta, punto 56 e 57. Cfr. Corte cass. V sez. 20.12.2012 n. 23560» (in termini, Cass. n. 17818 del 2016; v. oltre alla già citata Cass. n. 10120 del 2017, anche Cass. n. 967 del 2016 secondo cui «possono rilevare, in via indiziaria, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione»);

- che in presenza di tali elementi indiziari «si riversa sul contribuente l'onere di provare di essersi trovato nella situazione di oggettiva inconoscibilità delle pregresse operazioni fraudolente intercorse tra il cedente ed i precedenti fornitori, ovvero, nonostante l'impiego della dovuta diligenza richiesta dalle specifiche modalità in cui si è svolta l'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione» (Cass. da ultimo cit.);

- che, diversamente da quanto sostenuto dalla CTR molisana, l'Amministrazione finanziaria nel caso qui vagliato ha fornito idonei elementi probatori della natura di "cartiera" della società cedente, quali la mancanza di organizzazione, di dipendenti e di capacità finanziaria dell'emittente della fattura, oltre all'inferiorità dei prezzi praticati rispetto a quelli di mercato ed il mancato versamento dell'IVA da parte del cedente, con la conseguenza che spettava alla società contribuente fornire la prova di aver svolto le trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente;

- che, pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata e la causa rinviata alla CTR molisana che, in diversa composizione, provvederà a rivalutare la vicenda processuale e a regolamentare anche le spese del presente giudizio di legittimità;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione.

## Corte di Cassazione, Ordinanza n. 3474 del 13 febbraio 2018

### Rilevato

- che con la sentenza in epigrafe la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza di primo grado che aveva invece accolto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale l'amministrazione finanziaria aveva recuperato a tassazione, con riferimento all'anno di imposta 2006, l'IVA relativa a dieci fatture emesse dalla ME.RI.CHE.P. s.r.l. per prestazioni pubblicitarie, in quanto ritenute soggettivamente inesistenti;
- che, secondo i giudici di appello, a fronte degli elementi probatori forniti dall'amministrazione finanziaria - quali: la mancanza, in capo alla società emittente le fatture contestate, di una sia pur minima dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione delle prestazioni fatturate; la circostanza che nell'anno 2006 esistevano "due società Me.Ri.Chep con il medesimo domicilio fiscale e che l'appellata avesse un contratto di sponsorizzazione dapprima con una società, salvo poi stipularne uno nuovo nel 2007 con l'altra", la società contribuente non aveva fornito, come era suo onere, alcuna prova idonea a dimostrare la propria buona fede;
- che la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, cui ha replicato l'intimata con controricorso;
- che sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 *bis* cod. proc. civ. (come modificato dal d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197), risulta regolarmente costituito il contraddittorio, all'esito del quale la ricorrente ha depositato memoria;
- che il Collegio ha disposto la redazione dell'ordinanza con motivazione semplificata;

### Considerato

- che è infondato il mezzo di cassazione con cui la società ricorrente, deducendo la violazione e falsa applicazione degli artt. 54, 56 e 57 d.P.R. n. 633 del 1972 e 2697 cod. civ., ha censurato la statuizione di appello per avere la CTR ritenuto che quelli adottati dall'amministrazione finanziaria costituissero elementi presuntivi idonei a dimostrare, anche in maniera indiziaria, l'irregolarità delle prestazioni perché soggettivamente inesistenti e a ribaltare, quindi, sulla società contribuente l'onere di provare la sussistenza delle operazioni contestate;
- che in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, ed in particolare in ordine al riparto dell'onere probatorio, è principio giurisprudenziale assolutamente consolidato quello secondo cui spetta all'Amministrazione finanziaria, che contesti che la fatturazione attenga ad operazioni (solo) soggettivamente inesistenti e neghi il diritto del contribuente a portare in detrazione la relativa imposta, di provare che la prestazione non è stata resa dal fatturante, anche in via indiziaria, - quindi, "non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente" (cfr. Cass. n. 10414 del 12/05/2011; id. n. 23560 del 20/12/2012 e n. 17818 del 2016), "spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti. Né, a tal fine, è sufficiente

dedurre che la merce sia stata consegnata e rivenduta e la fattura, IVA compresa, effettivamente pagata, poiché trattasi di circostanze pienamente compatibili con la frode fiscale perpetrata mediante un'operazione soggettivamente inesistente" (Cass. n. 20059 del 2014; id. n. 10939 e n. 20060 del 2015, n. 17818 del 2016), ovvero, "di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode"(cfr. Cass. n. 17377 del 2009; id. n. 867 e n. 5912 del 2010; n. 12802 del 2011; n. 428 del 2015, n. 967 del 2016; più recentemente, Cass. n. 10120 e n. 30148 del 2017);

- che tali principi muovono da quelli di matrice unionale, avendo la Corte europea più volte ribadito, in punto di onere probatorio spettante all'amministrazione finanziaria, che spetta a quest'ultima dimostrare, alla luce di elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza, peraltro, esigere dal destinatario della fattura verifiche (circa la qualità di soggetto passivo IVA in capo al fatturante o la disponibilità dei beni di cui trattasi) alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto (Corte giustizia 06/12/2012; 31/01/2013, nonché 22/10/2015, C-277/14), non potendosi però dubitare che "l'Amministrazione possa assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'IVA, il d.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, (analoga previsione è contenuta, per le imposte dirette, nel d.P.R. n. 917 del 1986, art. 39, comma 1, lett. d), e mediante elementi indiziari (cfr. Cass. 21953/07; Cass. 9108/12; 15741/12, in motivazione; 23560/12; 27718/13; 20059/2014; nello stesso senso C. Giust. 6.7.06, C-439/04, C. Giust., 21.2.06, C-255/02; C. Giust. 21.6.12, C-80/11; C. Giust. 6.12.12, C-285/11; C. Giust. 31.1.13, C-642/11)" (così in Cass. n. 17290 del 2017), quindi, "non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente" (cfr., *ex multis*, Cass. n. 10414 del 2011; n. 23560 del 2012, n. 17818 del 2016, n. 8091 del 2017); in buona sostanza, elementi indiziari che, "avuto riguardo alle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore "eiusdem generis ac professionis" a sospettare della regolarità della operazione (dovendo in tal caso considerarsi il soggetto passivo che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" come "partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni": id. 6.7.2006, Kittei e Recolta, punto 56 e 57. Cfr. Corte cass. V sez. 20.12.2012 n. 23560" (in termini, Cass.n. 17818 del 2016; v. oltre alla già citata Cass. n. 10120 del 2017, anche Cass. n. 967 del 2016 secondo cui "possono rilevare, in via indiziaria, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione");

- che in presenza di tali elementi indiziari "si riversa sul contribuente l'onere di provare di essersi trovato nella situazione di oggettiva inconoscibilità delle pregresse operazioni fraudolente intercorse tra il cedente ed i precedenti fornitori, ovvero, nonostante l'impiego della dovuta diligenza richiesta dalle specifiche modalità in cui si è svolta l'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione" (Cass. da ultimo cit.);

- che, pertanto, al cospetto degli elementi probatori forniti dall'amministrazione finanziaria, come in premessa indicati (tra cui va ricordata, per la sua significatività, la mancanza, in capo alla società emittente le fatture contestate, di una sia pur minima dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione delle prestazioni fatturate), la CTR ha correttamente applicato le disposizioni censurate ed i principi giurisprudenziali sopra enunciati, con la conseguente inversione dell'onere probatorio, dando atto, con accertamento in fatto non censurato (con la conseguenza che là dove la ricorrente pretende una rivalutazione delle risultanze processuali, il motivo è anche inammissibile), che la società contribuente non aveva affatto adempiuto a detto onere;

- che pare opportuno precisare, avendovi la società ricorrente fatto riferimento nel ricorso, che nella specie è del tutto ininfluenza la modifica legislativa di cui all'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, la quale riguarda la deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi e non la questione relativa alla detraibilità dell'IVA che costituisce l'oggetto dell'accertamento e, quindi, del presente giudizio (cfr. Cass. n. 19218 del 2012; v. anche Cass. n. 26461 del 2014 e n. 7896 del 2016);

che, pertanto, il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo;

P.Q.M.

---

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 -*bis*, dello stesso articolo 13.

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

