



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › La prigione europea e le sbarre d'aria
- › Nel giudizio tributario la rappresentanza processuale dei dirigenti deve essere mediata attraverso una apposita delega speciale da parte del sindaco o prevista nello statuto
- › Lo strano caso della doppia sanzione accessoria: rapporti con i principi tributari interni ed eurounitari
- › Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 3°
- › Occorre rispettare tutte le formalità prescritte prima di contestare l'abuso del diritto al contribuente
- › TOSAP: la durata dell'occupazione del suolo pubblico è elemento necessario ma non sufficiente per determinare il *discrimen* legale tra occupazione permanente o temporanea

#49.2018

Approfondimento *online* - Anno 4

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione

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

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

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

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



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

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

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

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

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

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

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

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

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

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

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

data Firma

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

RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti la **copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

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	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
Premio annuo lordo:		Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 265,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00
Con incarichi sindacali - € 350,00	Con incarichi sindacali - € 560,00	Con incarichi sindacali - € 399,00	Con incarichi sindacali - € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 520,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00
Con incarichi sindacali - € 702,00	Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

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

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



La prigione europea e le sbarre d'aria

....02

di Valerio Malvezzi

Approfondimento

Nel giudizio tributario la rappresentanza processuale dei dirigenti deve essere mediata attraverso una apposita delega speciale da parte del sindaco o prevista nello statuto

....06

di Luciano Francesco Marranghello

Lo strano caso della doppia sanzione accessoria: rapporti con i principi tributari interni ed eurounitari

....12

di Luca Mariotti

Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 3°

....18

di Paolo Soro

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione


Occorre rispettare tutte le formalità prescritte prima di contestare l'abuso del diritto al contribuente 26
(Corte di Cassazione, Sentenza 30770 del 28 novembre 2018)


commento di Paolo Soro

TOSAP: la durata dell'occupazione del suolo pubblico è elemento necessario ma non sufficiente per determinare il discrimen legale tra occupazione permanente o temporanea 33
(Corte di Cassazione, Sez.V, sentenza n. 31718 del 7 dicembre 2018)

commento di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sentenza 30770 del 28 novembre 2018 39

 Corte di Cassazione, Sez.V, sentenza n. 31718 del 7 dicembre 2018 43

Il Punto

La prigione europea e le sbarre d'aria

di Valerio Malvezzi**



Esistono prigioni fatte di sbarre, e persone che hanno lottato per la libertà e la vita sono state chiuse, in sud Africa, diventando un simbolo contro la separazione dei popoli e delle razze.

Esistono altri posti in cui invece interi popoli sono tenuti in prigione, chiamando ironicamente Unione questa gabbia, solo che i popoli non lo sanno, perché non sanno che le sbarre esistono solo nella loro mente.

Quando, nel 1989, i popoli vollero liberarsi di una dittatura, fecero crollare un muro, un muro reale.

Oggi, invece, in Europa centinaia di milioni di persone non sanno, perché nessuno glielo spiega, che la ricchezza è creata, in un mondo normale, dallo Stato, e che lo Stato siamo noi.

Non sanno che se lo Stato spende 100 in un ospedale e tassa per 90, lascia 10 di ricchezza alla gente.

Quella cosa, la ricchezza della gente, si chiama *deficit* pubblico.

Non sanno che se invece lo stato spende 100 ma tassa per 110, toglie 10 di ricchezza alla gente, cioè crea povertà.

Quella cosa, la povertà della gente, si chiama *surplus* pubblico.

Soprattutto, la gente non sa che leggendo i giornali e ascoltando le televisioni, i ciarlatani prezzolati che parlano di educazione finanziaria stanno loro insegnando il marcio, perché non sanno nemmeno loro - e quelli che sanno tacciono - che il *surplus* dello stato corrisponde sempre al *deficit* del privato e viceversa.

Così, la italica gente non sa che il nostro bilancio primario non è in *deficit*, ma in *surplus*, non da ieri, ma dal 1991. Vuol dire che noi tassiamo di più di quanto spen-

** Professore a contratto presso [Università degli studi di Pavia](#)
Co-fondatore presso [Win the Bank - The Page](#)

diamo.

Ciò nonostante, il nostro debito pubblico aumenta, ma non a causa della spesa pubblica, come tutti pensano, ma a causa del fatto che ci indebitiamo a condizioni usuraie sui mercati, da decenni.

Questo perché alcuni hanno deciso di farci vivere in una dittatura finanziaria nella quali enormi ricchezze, per il tramite di banche private dette centrali, non più controllate dalla Stato - cioè da noi - si spostano da tantissimi poveri a pochissimi ricchi.

In questo nuovo modello economico, sparirà la classe media e ci saranno due fasce sociali: tantissimi poveri e pochissimi ricchi.

Perché il disegno si realizzi, occorre che i poveri siano ignoranti.

Quindi, la gente non sa che tagliare le pensioni, l'occupazione, le spese sociali, non solo è perfettamente inutile per ridurre lo stupido rapporto *deficit* / PIL - perché sia stupido lo spiegherò altrove - ma è anzi dannoso.

Infatti, la gente non sa queste cose perché da decenni ogni giorno giornali e telegiornali dicono l'opposto. Tuttavia, sa benissimo di stare peggio, perché non ci vuole una laurea in economia per contare i soldi nel portafoglio a fine mese.

Ieri sera, ancora una volta, ero in un albergo e parlavo con amici economisti ed esperti ed essi scommettevano che io non sarei mai riuscito a spiegare alla gente queste verità.

Si chiamano saldi settoriali e sono cose solo apparentemente complesse. Essi ritenevano che, dato che la gente sarebbe per loro ignorante e stupida, non sarebbe mai in grado di capire questi ragionamenti apparentemente "rovesciati".

Cioè - mi dicevano con un sorrisetto scettico - davvero tu pensi di riuscire a spiegare alla gente che per risolvere il problema del rapporto debito / PIL a differenza di quello che si sentono dire da decenni bisogna alzare la spesa pubblica e non tagliarla? Sì; ho risposto.

Perché, vedete, la gente non è affatto stupida, ma ingannata.

Basta spiegar cose apparentemente complesse in modo semplice, per farsi capire. Poi, se qualcuno vorrà, farò delle dirette, dei video, farò vedere formule e grafici.

Basta spiegar loro le cose dicendo che una bilancia ha due piatti in equilibrio: il pubblico e il privato.

Quello è il pareggio di bilancio, e - se avete capito cosa sto dicendo - un parlamento di inetti ha messo in Costituzione italiana il principio per il quale compito dello Stato è il pareggio, cioè la non creazione di ricchezza.

So che sembra un film dell'orrore, ma è realtà; abbiamo rovinato una delle più belle Costituzioni del mondo - sotto il ricatto dello spread dei privati - scrivendo che lo scopo del Governo è non creare ricchezza al popolo. Eh, sì; perché la gente deve sapere.

Se il pubblico va in *deficit* - perché crea un ospedale tassando meno di quanto ha speso - si alza la ricchezza privata.

Se il pubblico taglia il *deficit* - perché non costruisce più le scuole - scende la ricchezza privata, cioè sale la povertà.

Volete voi tagliare il *deficit*?

Volete voi far salire la povertà?

Ecco; se avete capito questo capite cosa abbiano fatto tutti i governi italiani da 27 anni a questa parte e cosa, da alcuni anni, ci hanno costretti col ricatto finanziario a scrivere in Costituzione.

Capito questo, se la voce si diffondesse, allora la gente uscirebbe di prigione, perché capirebbe, con un moto di volontà, che siamo in una enorme gabbia di sbarre d'aria, fatte dalla nostra mente e dalla nostra ignoranza.

Non potrebbero più tenere in prigione centinaia di milioni di persone consapevoli.

Ah, ma così ci porti alla rovina!

Ah, ma così ci vuoi far la fine della *Brexit*!

Ah, ma così trasferisci il debito alle future generazioni!

Sorrido, leggendo queste critiche su Twitter, YouTube e altri miei social.

Sorrido e penso al mio mentore, un contadino analfabeta che non leggeva i giornali, ma da ragazzo mi insegnava a zappare.

No, ragazzo mio - avrebbe risposto mangiando una fetta di salame e bevendo un bicchiere di vino - così trasferisco alle future generazioni scuole ed ospedali.

Cioè, trasferisco quello di cui dovrebbe occuparsi uno statista che tratta per il proprio Paese.

Non si tratta di bilanci, moltiplicatori, saldi settoriali.

Si tratta di una altra parola, più umana, più vera, per la quale vale la pena di provare a lottare per la propria gente, per il popolo, per noi stessi.

Si chiama, quella parola, in altro modo, e la capiscono tutti.

Speranza.

**Stanco di programmi
lontani anni luce
dalla tua mentalità?**



GBSOFTWARE®
L'evoluzione semplice

**Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo
dal 1977.**

**Siamo specializzati in software per Contabilità,
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.**

PER SAPERNE DI PIÙ:

www.gbsoftware.it - 06 97626328 - info@gbsoftware.it

*GBsoftware S.p.A. - Via B. Oriani 153, 00197 Roma
Rea: Rm-1065349 - C.F. e P.Iva 07946271009*



Nel giudizio tributario la rappresentanza processuale dei dirigenti deve essere mediata attraverso una apposita delega speciale da parte del sindaco o prevista nello statuto

di Luciano Francesco Marranghello

Avvocato

Recentemente la Cassazione, con la sentenza Sez. Tributaria civile n. 27579 del 30 ottobre 2018, è intervenuta nuovamente sulla questione della rappresentanza processuale dei comuni nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie.

La sentenza, ribadisce l'orientamento più recente espresso anche dalla giurisprudenza di merito conforme al sistema ordinamentale vigente.

- Premessa

Nel corso degli anni l'evoluzione dell'ordinamento legislativo degli enti locali vede il potere di rappresentare l'ente in giudizio – e quindi il potere di designare il titolare dello *ius postulandi* ed il conferimento ad esso dei necessari poteri di assistenza – sempre presente nella sfera di attribuzioni propria degli organi responsabili dell'indirizzo politico amministrativo dell'ente.

Tale prerogativa propria degli organi politici non è stata minimamente scalfita dal tentativo di parte della dottrina di ritenere che la previsione contenuta nell'art. 6, comma 2¹,

d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267 fosse idonea a legittimare l'attribuzione - in sede statutaria - ai dirigenti dei predetti poteri di rappresentanza processuale.

Ed in vero, l'orientamento prevalente, anche se non unanime, della giurisprudenza², che si basava sulla disposizione dell'art. 50,

minoranze, i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio. Lo statuto stabilisce, altresì, i criteri generali in materia di organizzazione dell'ente, le forme di collaborazione fra comuni e province, della partecipazione popolare, del decentramento, dell'accesso dei cittadini alle informazioni e ai procedimenti amministrativi, lo stemma e il gonfalone e quanto ulteriormente previsto dal presente testo unico.>>

² Così Cass., Sez. Trib., 12 dicembre 2003 n. 19082. Secondo tale orientamento, quindi, i "modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio", che l'art. 6 D.lgs. n. 267/2000 consente di disciplinare mediante statuto, non attengono all'individuazione del soggetto legittimato a rappresentare in giudizio l'ente, ma ad aspetti diversi (ad esempio al regime delle autorizzazioni a stare in giudizio)".

¹ Art. 6, comma 2, d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267: <<2. Lo statuto, nell'ambito dei principi fissati dal presente testo unico, stabilisce le norme fondamentali dell'organizzazione dell'ente e, in particolare, specifica le attribuzioni degli organi e le forme di garanzia e di partecipazione delle

comma 2, d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267³, è stata nel senso che non sarebbe consentito agli statuti né ai regolamenti, in virtù della loro soggezione ai principi legislativi, derogare alla riserva sindacale della rappresentanza in giudizio del comune, pena la loro disapplicazione, *in parte qua*, ad opera del giudice ordinario ai sensi dell'art. 5 della L. n. 2248 del 1865, allegato E2.

Né l'ulteriore tentativo di far confluire la rappresentanza processuale nella generale funzione gestionale attribuita ai dirigenti dall'articolo dell'art. 107, comma 3, lett. i) d.lgs. n. 267/2000, secondo cui spetta ai dirigenti l'adozione degli "atti ad essi attribuiti dallo statuto e dai regolamenti o, in base a questi, delegati dal sindaco", ha trovato migliore fortuna. Tale soluzione non sarebbe stata conforme all'interesse pubblico di assicurare criteri generali di uniformità e di razionalità nella generale attività di rappresentanza processuale nell'ambito dell'indirizzo politico amministrativo dell'ente che lo stesso sindaco ha la responsabilità di attuare.

Infatti il Consiglio di Stato, Sez. V, con la sentenza 16 maggio 2014, n. 2518 ha riconosciuto che la costituzione in giudizio degli enti locali implica una particolare manifestazione d'interesse, sia in ordine alla resistenza, sia alla proposizione di liti attive, la quale passa attraverso un preordinato procedimento, il cui polo attrattore resta, pur sempre, il livello politico, che ne ha la rappresentanza e il governo.

In altre parole la costituzione in giudizio della P.A. viene tuttora ritenuta estranea alla cd. "attività gestionale" afferente alla competenza dirigenziale.

Già le Sezioni Unite (Cass. ss.uu. n. 12868/2005) avevano sanzionato che successivamente alla riforma costituzionale del Titolo V realizzata con legge costituzionale n.131/2003, i comuni, le province e le città metropolitane hanno potestà normativa secondo i principi fissati dalla costituzione e che tale potestà normativa consiste nella potestà statutaria e regolamentare.

Pertanto, le modalità di costituzione in giudizio dell'ente territoriale restano rimesse, nell'esercizio di tale autonomia, allo statuto, il quale stabilisce i principi di organizzazione e funzionamento dell'ente, fermo restando che l'organizzazione degli enti locali è disciplinata dai regolamenti nel rispetto delle norme statutarie.

Discendeva da tale principio che, ai fini della rappresentanza in giudizio di un Comune, l'autorizzazione alla lite della Giunta comunale non costituisce più atto necessario ai fini della proposizione o della resistenza all'azione, salva restando la possibilità per lo statuto comunale -competente a stabilire i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio (*ex art. 6, comma 2, del TUEL*) di prevedere l'autorizzazione della Giunta.

Ed in vero i giudici di legittimità, ancor prima della riforma del titolo V della Costituzione, avevano affermato che la delibera di autorizzazione della giunta municipale costituiva un atto meramente interno all'ente locale e pertanto privo di ogni rilevanza processuale (cfr. Cass. civ., sez. I, 21 aprile 2000, n. 5219; sez. lav., 19 agosto 2004, n. 16269).

- La rappresentanza processuale dei Comuni davanti alle Commissioni Tributarie

3 Art. 50, comma 2, d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267: << 2. Il sindaco e il presidente della provincia rappresentano l'ente, convocano e presiedono la giunta, nonché il consiglio quando non è previsto il presidente del consiglio, e sovrintendono al funzionamento dei servizi e degli uffici e all'esecuzione degli atti.>>

In tale contesto si inerisce la problematica della rappresentanza *in iudicio* dei Comuni nell'ambito del processo tributario.

Come è noto la disposizione fondamentale al riguardo è quella contenuta nell'art. 11, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 che già prima dell'entrata in vigore del TUEL (e fino 2005) stabiliva chiaramente, che << *l'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento* >>.

In tal senso la giurisprudenza che si è sviluppata, prima ancora della legge n. 88 del 31/05/2005, asseriva che << *in tema di contenzioso tributario, una volta che in rappresentanza del comune si sia costituito il sindaco, il successivo svolgimento di attività difensiva da parte di un funzionario comunale a ciò destinato, che è eventualità prevista dagli artt. 12 comma 1 e 15 comma 2-bis del d.lgs. 546/1992, deve ritenersi pienamente valido data la differenza concettuale fra il soggetto che rappresenta l'ente e quello incaricato dell'assistenza tecnica dello stesso.* >> (Cfr., Cass., sez. trib., 12 agosto 2004 n. 15634; *idem*, 8 settembre 2004 n. 18087. Cass., sez. trib., 13 maggio 2004 n. 17708).

Cosicché il nuovo sistema delle autonomie locali scaturito della riforma del titolo V della Costituzione (cfr., legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3), sopravvenuta al DLgs n. 267/2000, demanda la regolamentazione del potere di rappresentanza processuale del Comune allo Statuto e fermo restando che, in assenza di specifiche previsioni statutarie, è il sindaco l'esclusivo titolare del potere rappresentativo. Tanto che i giudici di legittimità, anticipando la novella del 2005, avevano ribadito << *la esclusiva spettanza al sindaco del potere di rappresentanza processuale del comune, ha affermato la legittimità del rilascio della procura alle liti al difensore da parte di un dirigente comunale all'uopo delegato dal sindaco "allorché*

la delega contenga la specificazione, attraverso il richiamo ai soli affari di competenza dell'ufficio di cui il dirigente è responsabile ed in ordine ai quali è perciò dotato dei poteri di rappresentanza sostanziale, dei rapporti cui deve intendersi riferito il conferimento dei poteri di rappresentanza processuale: ciò consente, infatti, di escludere sia che sussistano elementi di indeterminatezza della delega sindacale, sia che sia realizzata una surrettizia sostituzione del legale rappresentante dell'ente >> (Corte di Cassazione, sez. tributaria, del 24 novembre 2004, n. 22197).

Ed in vero la modifica del comma 3 dell'art. 11 del d.lgs. n. 546/92 approvata con il decreto-legge 31 marzo 2005, n. 44 convertito con la legge 31 maggio 2005, n. 88 non ha apportato alcuna eccezione al sistema generale della rappresentanza processuale del comune.

Infatti, non vi è dubbio alcuno che per i Comuni il Sindaco abbia la rappresentanza processuale dell'ente anche di fronte alle Commissioni Tributarie come già espressamente previsto all'art. 36 della legge n. 142/90 come integrata e recepita nel testo unico approvato con DLgs n. 267/2000 (CTR, L'Aquila sent. 15/02/2001 n. 74, in G. *mer*).

In tal senso non sfuggirà all'interprete che sia l' art. 50 , comma 2, d.lgs. 267/00 (<<...*il sindaco e il presidente della provincia rappresentano l'ente...*>>) sia l' art. 6 (<<...*lo statuto stabilisce... I modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio...*>>) nonché l' art. 107 (<<...*spetta ai dirigenti la direzione degli uffici e dei servizi secondo i criteri e le norme dettati dagli statuti e dai regolamenti...*>>) emerge chiaramente che la decisione di resistere in giudizio compete esclusivamente al Sindaco.

Infatti già la Cassazione (Sezioni Unite, ordinanza n. 5463 del 17 marzo 2004) aveva chiarito che al dipendente al quale viene

affidata la responsabilità della direzione degli uffici e dei servizi spetta anche <<la gestione sostanziale di rapporti con i terzi in nome e per conto dell'amministrazione, così da legittimare la delega della correlata rappresentanza processuale, da parte del sindaco, quale titolare, per legge, della medesima>>. Al riguardo si precisa che la firma del Sindaco apposta alla delega non necessita ovviamente di essere autenticata essendo il Sindaco un pubblico funzionario. (Comm. Trib. Prov. di Avellino, Sez. VII, del 15/02/1997, n. 32)

Secondo tale insegnamento, quindi, *“competete al sindaco, senza necessità di alcuna delibera della giunta comunale, il potere di rilasciare il mandato alle liti...”* (Cass. Civ. 18/11/2011 n. 15717, ma anche Cass. Civ. 17/05/2007 n. 11516).

Quest'ultimo infatti trae la propria investitura direttamente dal corpo elettorale e costituisce esso stesso fonte di legittimazione dei componenti della giunta municipale. Nel sistema costituzionale realizzato dalle leggi costituzionali n. 3/2001 e 131/2003 che hanno avuto evidenti ripercussioni anche sul Tuel, l'autorizzazione alla lite da parte della Giunta non costituisce più un atto necessario e l'eventuale previsione in tal senso contenuta nello Statuto sarebbe illegittima

Quindi è in tale ambito normativo ed esecutivo che va letto l'articolo 11, comma 3 del DLgs n. 546/92, il cui senso e la cui portata appaiono conformi al quadro normativo ed ordinamentale testé delineato.

Infatti il 3° ed ultimo comma dell'art. 11 del DLgs n. 546/1992, novellato dal d.l. 31/03/2005 n. 44 convertito dalla legge n. 5/2005, stabilisce: <<3. *L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare*

della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.>>

La suddetta disposizione prevede, in modo chiaro, che il comune cui sia stato notificato il ricorso **può** stare in giudizio oltre che attraverso il titolare dell'organo previsto dal proprio ordinamento **anche** in persona del dirigente responsabile dell'ufficio tributi o dell'intero settore in cui è collocato detto ufficio.

Tanto è che la Cassazione con la sentenza 12 gennaio 2017 n. 577, chiarisce che i regolamenti comunali possono legittimamente prevedere che, nel contenzioso avanti alle commissioni tributarie, a rappresentare in giudizio l'ente sia un dirigente del servizio di competenza, ancorché diverso da quello dell'ufficio tributi; e ciò senza necessità di specifica delibera autorizzativa della giunta comunale⁴.

A ben vedere il legislatore nel 2005 ha novellato il citato comma 3 dell'art. 11 del DLgs n. 546 unicamente al fine di rendere la relativa disposizione normativa coerente con la complessiva disciplina ordinamentale degli enti locali laddove per effetto delle riforme introdotte dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, il Supremo Collegio riconosce l'intervenuto «rafforzamento» del «valore degli statuti locali nella gerarchia delle fonti» definito, dalla dottrina costituzionale e dalla giurisprudenza «atto normativo atipico» inteso come «norma fondamentale dell'organizzazione dell'Ente locale»⁵.

⁴ Lo stesso principio si applica negli enti privi di dirigente relativamente al responsabile di posizione organizzativa, che come noto svolge i compiti assegnati al dirigente nelle amministrazioni locali che ne sono prive.

⁵ Si segnala anche l'orientamento secondo cui la rappresentanza processuale del Sindaco non è delegabile. tale orientamento ritiene che in base al testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e, in particolare, agli artt. 6, 50 e 107 del medesimo, la rappresentanza giudiziale del Comune (e quindi il potere di conferire al difensore del Comune la procura alla lite) compete esclusivamente al Sindaco e tale principio non può essere derogato dagli statuti

Ne consegue che l'art. 11, comma 3 del DLgs n. 546/92 non attribuisce nessuna funzione o rappresentanza processuale diretta ed automatica al dirigente dell'ufficio tributi di stare in giudizio (altrimenti il legislatore avrebbe usato l'espressione "sta in giudizio" oppure "deve stare in giudizio" **giammai** l'espressione "**può**" presente nel testo normativo), in rappresentanza dell'ente, davanti alle Commissioni tributarie, dovendo tale capacità o rappresentanza processuale essere mediata attraverso una apposita delega speciale da parte del Sindaco che a norma di legge e Statuto ha la rappresentanza dell'ente.

Infatti la **portata innovativa della norma, novellata nel 2005, è soltanto quella di prevedere la legittimazione cumulativa ("anche")** di tale organo, sia pure privo di carattere dirigenziale, rispetto all'organo cui compete, in via generale, di stare in giudizio per l'Ente in virtù del suo ordinamento ossia al Sindaco.

In tal senso autorevole giurisprudenza di merito tributaria⁶ secondo cui «*Anche nel nuovo sistema istituzionale e costituzionale degli enti locali spetta al sindaco l'esclusiva titolarità del potere di rappresentanza processuale del Comune, ai sensi dell'art. 50 del Dlgs n. 267/2000, e tuttavia lo statuto del Comune può legittimamente affidare la rappresentanza a stare in giudizio ai dirigenti, nell'ambito dei rispettivi settori di competenza, quale*

espressione del potere gestionale loro proprio, ovvero ad esponenti apicali della struttura burocratico-amministrativa del Comune, **fermo restando che, ove una specifica previsione statutaria non sussista, il Sindaco è l'unico soggetto abilitato a rappresentare in giudizio l'ente.**⁷>>

- Cassazione, Sentenza Sez. Tributaria civile, n. 27579 del 30 ottobre 2018

La Corte di Cassazione, sentenza n. 27579/2018, decidendo una controversia in materia di Tarsu, conferma – in tema di rappresentanza processuale dei comuni – il sistema delle competenze e delle funzioni appena delineato.

Il giudice di legittimità sancisce infatti che nel nuovo sistema istituzionale e costituzionale degli enti locali, il Comune può legittimamente affidare la rappresentanza a stare in giudizio ai dirigenti (o alle figure apicali) nei rispettivi settori di competenza, quale espressione del potere gestionale loro proprio, solo in presenza di una previsione statutaria o regolamentare in tal senso.

La scelta può essere contenuta anche nel regolamento comunale, «ma soltanto se lo statuto contenga un espresso rinvio, in materia, alla normativa regolamentare». Nel caso in cui non vi sia una norma ad hoc statutaria o regolamentare, «il sindaco conserva l'esclusiva titolarità del potere di rappresentanza processuale».

In particolare, chiarisce la Cassazione, qualora lo statuto (o, nei limiti già indicati, il regolamento) affidi la rappresentanza a stare in giudizio in ordine all'intero contenzioso

e dai regolamenti comunali, in quanto «i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio», che il menzionato art. 6 consente di disciplinare mediante statuto, non attengono all'individuazione del soggetto legittimato a rappresentare in giudizio l'ente, ma ad aspetti diversi. Né il Sindaco può derogare a tale riserva di attribuzioni delegando ad altri (segnatamente ai dirigenti) il potere di rappresentanza processuale, atteso che il testo unico citato esige una scissione tra detto potere, spettante esclusivamente al Sindaco, e la sfera di attribuzioni dei dirigenti delineata dal citato art. 107. [Cass., sez. trib. (pres. Riggio, rel. D'Alonzo), 17 novembre 2003, n. 17360, Comune di Firenze c. S.C. s.p.a].

⁶ Comm. Trib. Regionale Puglia Bari Foggia Sez. XXV Sent., 07/04/2016, n. 825

⁷ Cass. S.U. n. 12868/2005; Cass. S.U. n. 12869/2005; Cass. S.U. n. 12871/2005; Cass. n. 8101/2006; Cass. n.15228/2006; Cass. n. 29832/2008; Cass. n. 4556/2012; Cass. n. 7402/2014)

al dirigente dell'ufficio legale, questi, quando ne abbia i requisiti, può costituirsi senza bisogno di procura, ovvero attribuire l'incarico ad un professionista legale interno o del libero foro (salve le ipotesi, legalmente tipizzate, nelle quali l'ente locale può stare

in giudizio senza il ministero di un legale), e, ove abilitato alla difesa presso le magistrature superiori, può anche svolgere personalmente attività difensiva nel giudizio di cassazione." (Cass. S.U. n. 12868/2005; Cass. n. 4556/2012; Cass. n. 7402/2014).



Lo strano caso della doppia sanzione accessoria: rapporti con i principi tributari interni ed eurounitari

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

Come sappiamo, a norma dell'articolo 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, contenente *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”* la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. L'ufficio notifica a tal fine un atto di contestazione che deve tassativamente indicare (*“a pena di nullità”*) i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate, i criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché i minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

La norma prosegue prevedendo al terzo comma che, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la

controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione pecuniaria indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Sempre al terzo comma si precisa che la definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

Il contribuente, oltre al pagamento e alla definizione conseguente, ha altre due alternative. In primo luogo quella di produrre deduzioni difensive. In alternativa, poiché se non si producono deduzioni né si paga l'atto di contestazione si considera diviene a tutti gli effetti provvedimento di irrogazione, esso può essere impugnato in commissione tributaria.

Si tratta di opzioni rigorosamente alternative tra di loro. Almeno per la formulazione

dell'articolo 16 che contempla quindi solo a) la definizione con il pagamento b) la presentazione delle deduzioni difensive c) l'impugnazione.

Nel caso di definizione si ha la chiusura del rapporto. Perché, come detto, la definizione agevolata regola, col pagamento del terzo, la questione della sanzione amministrativa e, al contempo, impedisce l'irrogazione della sanzione accessoria.

Ma, come vedremo tra un attimo, l'interpretazione è sempre *"in agguato"* e ciò che pareva pacifico non lo è affatto.

- Tipologia delle sanzioni tributarie e sovrapposizione delle stesse.

Secondo l'articolo 2 del D.Lgs. 472 le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti.

E all'articolo 21 si individuano quattro fattispecie di sanzione accessoria ovvero: a) l'interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati; b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi; c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi; d) la sospensione, per la durata

massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).

La Circolare n. 23/E-8560 del 25 gennaio 1999 della Direzione accertamento e programmazione, ai punti 5.1 e 5.2 tenta una distinzione tra due distinte categorie di sanzioni accessorie: da un lato quelle che necessitano, per essere comminate, di una previa irrogazione delle sanzioni pecuniarie. Dall'altro quelle che non necessitano di questo passaggio preliminare.

Tra le sanzioni accessorie che non hanno come presupposto l'irrogazione della sanzione principale la Circolare colloca la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, ovvero all'esercizio dell'attività medesima, per un periodo da quindici giorni a due mesi, disposta dal comma 2 dell'art. 12 in esame *"qualora siano state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio"*.

La sanzione accessoria in questione, per l'amministrazione finanziaria, *"va essenzialmente applicata quand'anche il soggetto interessato abbia definito in via agevolata la sanzione principale"*. A conferma di ciò viene citato l'art. 16, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 472, il comma 2 dell'art. 12 del decreto n. 471, il quale stabilisce che la sospensione è disposta *"anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria"*. Si ritrova allora, con questa lettura, una sostanziale coincidenza con quello che accadeva prima della riforma delle sanzioni tributarie del 1997, sulla base degli articoli 8, nono comma, della legge n. 249 del 1976 e 2, sesto comma, della legge n. 18

del 1983.

In sostanza per l'Amministrazione la sanzione prevista dal secondo comma dell'articolo 12 del D.Lgs. 471/1997 non rientra nelle sanzioni accessorie previste dal D.Lgs. 472/1997 e dunque ha regole diverse. Anche se, evidentemente per tutti, la tipologia della sanzione è quella delle sanzioni accessorie previste dall'articolo 21 e segnatamente quella identificata dalla lettera c) del primo comma dello stesso. Potremmo dire, allora, che viene identificata una sanzione, in qualche modo, "doppiamente speciale"...

Questa lettura porta con sé l'effetto di rendere ancora possibile l'irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 12 predetto a seguito dell'intervenuta definizione agevolata di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997: ciò in quanto la sanzione in argomento godrebbe di una disciplina speciale.

Questa interpretazione, che appare decisamente capziosa e molto lontana dai principi della riforma del sistema sanzionatorio del 1997, ha tuttavia trovato da tempo terreno fertile nella giurisprudenza della Suprema Corte, la quale, lungi da aver mai affrontato le questioni sistematiche alla base dell'interpretazione predetta, si è quasi appiattita sulle deduzioni dell'Amministrazione finanziaria, limitandosi a rilevare che *"in tema di sanzioni amministrative, per violazione di norme tributarie, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 12, comma 2, il quale prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non*

*è impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione, v. da ultimo, Cass. n. 22976/2010 e Cass. 14669/2010"*¹²

- Si tratta di una sanzione accessoria o no?

La domanda non è affatto retorica. Se infatti le violazioni di cui si parla all'articolo 12 del D.Lgs. 471/97 non sono esattamente sovrapponibili a quelle di cui all'articolo 21 del D.Lgs. 472/97 non dovrebbe essere questione rilevante ai fini della risoluzione della questione.

Perché la soluzione sta nell'articolo 16 del decreto contenente le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative tributarie (D.Lgs 472/1997), con cui abbiamo aperto il presente contributo, *"la definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie"*.

Quindi a nostro modestissimo avviso, con tutto il rispetto per la consolidata (ma sempre rivedibile...) giurisprudenza della Suprema Corte e per la prassi dell'Amministrazione Finanziaria, se la definizione impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie tale

1 Sentenza n. 3216 dell' 11 febbraio 2013 della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Merone Antonio - Est. Conti Roberto Giovanni

2 Quasi in fotocopia della precedente la motivazione della Sentenza n. 22976 del 12 novembre 2010 della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Plenteda, Rel. Greco: "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, secondo il consolidato orientamento di questa Corte (Cass. nn. 2439/2007, 25671/2008, 13577/2010), il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 12, comma 2, il quale prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non è impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione".

impedimento vale per tutte le sanzioni accessorie, senza distinzione alcuna.

Anzi, il fatto che la norma sia contenuta in un decreto che contiene le *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”* dovrebbe rendere tali disposizioni (qualificate come “generali”) sicuramente applicabili anche alle sanzioni contenute in altro decreto coevo che si occupa della *“Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi”*.

Ma allora dovrebbe essere sufficiente capire se il legislatore delegato abbia inteso attribuire alle sanzioni previste dall'articolo 12 del D.Lgs. 471/1997 il valore di sanzioni accessorie. Se lo sono, ad esse va applicata la definizione di cui all'articolo 16, terzo comma, del decreto contenente le disposizioni “generali”.

Ma l'articolo 12 appena citato è rubricato appunto *“Sanzioni accessorie in materia di imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto”*. E dunque l'intenzione del legislatore delegato risulta ben chiara. Argomentare che si tratta di sanzioni diverse, comminabili separatamente non ha rilevanza, a nostro avviso: si tratta di sanzioni accessorie nell'uno e nell'altro caso e se è vero che una disposizione di carattere generale prevede che la definizione agevolata della sanzione pecuniaria impedisca l'irrogazione delle sanzioni accessorie, con il pagamento della definizione nessuna sanzione accessoria può essere comminata.

- Il legittimo affidamento

Ma l'interpretazione oggi prevalente collide con altre regole dell'ordinamento tributario, tutte successive al 1997. E dunque se anche non si concordasse con la lettura da

noi proposta si dovrebbe oggi tener conto di altre questioni.

In primo luogo va detto che il comma 6 dell'articolo 16 citato prevede che *“L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3”*.

Come si traduce in pratica questa disposizione? Con il fatto che nell'atto di contestazione emesso dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate viene detto espressamente che *“la definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie”*. Nessuna distinzione viene generalmente operata tra le sanzioni di cui all'articolo 12 del D.Lgs. 471/1997 e quelle previste invece all'articolo 21 del D.Lgs. 472/1997.

Che indicazioni il contribuente riceve con ciò? Quelle per cui, pagando il terzo della sanzione pecuniaria non riceverà alcuna sanzione accessoria.

Allora, va ricordato il disposto dell'art. 10 dello statuto del contribuente (legge n. 212/2000) sulla tutela dell'affidamento e della buona fede che riporta, al secondo comma la regola per cui *Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria*. Ciò in ossequio al primo comma dello stesso articolo il prevede che *“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*.

Ebbene, se l'Ufficio invita alla definizione agevolata prospettando che non saranno comminate altre sanzioni (accessorie) e poi emana un provvedimento che contiene la sanzione accessoria della sospensione della licenza (o dell'autorizzazione all'esercizio

dell'attività) di cui all'articolo 12 del D.Lgs. 471/1997 può dirsi che si sia adottato un comportamento conforme a buona fede? E il contribuente che si conforma a questa indicazione è giusto che sia sanzionato? A nostro avviso no. Con tutti i dubbi che abbiamo già espresso sulla prassi dell'Agenzia qui il problema si pone in un'ottica ancora diversa. Il contribuente che si conforma ad una indicazione contenuta nell'atto di contestazione non deve essere penalizzato. Non si può certo chiedergli di farsi carico di verificare le affermazioni fornite dall'ufficio. Né di controllare gli orientamenti giurisprudenziali prevalenti. Se si scrive che la definizione dell'atto di contestazione "*impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie*" e il contribuente si attiene a tale indicazione, è da ritenere che, una volta pagati gli importi quantificati tre righe sotto alla predetta indicazione, non si debbano irrogare sanzioni accessorie di sorta.

- Il "*ne bis in idem*" sostanziale

Ma su questo tema si aggiunge forse un'altra più recente possibile lettura.

In casi come quello di cui parliamo il contribuente viene assoggettato per la medesima violazione due volte:

- ✓ nell'atto di contestazione, in cui è stata comminata una sanzione amministrativa-pecuniaria complessiva (poi definita con il pagamento del terzo)
- ✓ nel successivo atto di irrogazione sanzione, in cui viene disposto il provvedimento di sospensione dell'esercizio dell'attività (art. 12 D.Lgs. 471/1997).

A ben vedere inoltre il pagamento del terzo avrebbe avuto l'esito di impedire la sanzione accessoria di cui all'articolo 21 del D.Lgs. 471/1997, consistente ancora nella sospensione, per la durata massima di sei mesi,

dall'esercizio di attività impresa.

A riguardo vale allora fare riferimento sia alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo (CEDU) che all'art. 4 del protocollo n. 7 stabilisce che "*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato.*" sia all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea che stabilisce "*Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge.*"

Alcune celeberrime sentenze della CEDU hanno dato una lettura che possiamo definire ormai sufficientemente chiara di tali principi³. E tale lettura va nel senso di ritenere che il divieto previsto nelle regole appena citate non si deve intendere limitato ai processi penali. Va invece allargato fino a ricomprendere tutti i procedimenti nei quali vengano applicate sanzioni "sostanzialmente" penali.

A tal riguardo va ricordato che già dagli anni '70, con il "Caso Engel", la Corte EDU aveva elaborato alcuni principi, affinati poi con la famosa sentenza "Grande Stevens" che miravano a definire il carattere penale dei procedimenti e delle sanzioni nazionali, senza considerare la formale classificazione giuridica offerta da ciascuno stato membro.

La questione è ritornata evidente nel "Caso Nykänen", in cui era stata comminata dall'autorità interna, per una frode fiscale, una sanzione amministrativa pecuniaria (sovrattassa) pari a 1.700 euro, mentre nel procedimento penale iniziato nel

3 Tra le altre: 4 marzo 2014 "Caso Grande Stevens"; 20 maggio 2014, "Caso Nykanen"; 20 maggio 2014 "Caso Glantz"; 20 maggio 2014 "Caso Hakka"; 27 novembre 2014 "Caso Lucky Dev"; 27 gennaio 2015 "Caso Rinas".

2008 per gli stessi fatti, il sig. Nykänen è stato condannato, dalla Corte di appello di Helsinki (sentenza poi confermata dalla Corte suprema finlandese) per frode fiscale ad una pena di 10 mesi di reclusione e al pagamento di 12.420 euro (somma pari all'importo delle tasse evase).

In merito ai principi appena richiamati, nell'occasione la Corte ha affermato senza possibilità di equivoci la natura sostanzialmente penale degli illeciti formalmente classificati "amministrativi" secondo la legge nazionale. Per la Corte devono pertanto essere qualificate come "penali", a prescindere dal *nomen iuris*, tutte quelle sanzioni che:

- ✓ sono previste da una norma di legge generale applicabile a tutti i contribuenti;
- ✓ non hanno funzione compensativa del danno erariale arrecato;
- ✓ hanno chiara funzione punitiva e deterrente, non diversamente da quelle formalmente definite "penali".

Tornando al caso di cui parliamo è indubbio che la sanzione di sospensione dell'esercizio di attività rientra nella legislazione italiana nel novero delle sanzioni amministrative. Sono formalmente "sanzioni tributarie non penali", per come è rubricato il decreto, quelle del D.Lgs. 471/1997, e "amministrative", sempre dal titolo del testo normativo, quelle del D.Lgs. 472/1997.

Tuttavia, a prescindere dal *nomen* adottato dal legislatore, sembra che tale sanzione possa a tutti gli effetti essere qualificata come "penale" in virtù dei criteri seguiti dalla Corte. Infatti:

- ✓ la sanzione è prevista da una norma di legge generale ed applicabile a tutti i contribuenti
- ✓ non ha una funzione compensativa del

danno erariale arrecato. Il fine perseguito dall'Erario è stato già raggiunto con il pagamento delle somme richieste per la definizione dell'originario atto di contestazione (quale danno andrebbe a compensare la chiusura dell'attività?)

- ✓ la sanzione realizza unicamente una funzione punitiva ed ha lo scopo di fungere da deterrente futuro per il contribuente.

Gli stessi criteri valgono per la sanzione pecuniaria di cui all'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997 in caso di mancata emissione dello scontrino fiscale. Sanzione parametrata all'importo dello scontrino non emesso, sicuramente afflittiva e di impatto generale per tutti i trasgressori.

In questa ottica può allora accettarsi la doppia sanzione? Ovvero il concorso della sanzione pecuniaria e di quella della sospensione temporanea dell'attività? A nostro avviso quanto esposto al presente paragrafo sembra evidentemente far propendere per il no. La doppia sanzione parrebbe invece configurare una violazione sostanziale dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Per come tali principi sono stati recentemente interpretati dalla CEDU.



Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 3°

di Paolo Soro
Dottore Commercialista

Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2016/1164, riguardante le norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952, concernente la variazione della Direttiva (UE) 2016/1164, relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi.

Come dallo schema del decreto, questa terza parte concerne l'analisi del Capo III "Disposizioni In materia di società controllate non residenti", Sezione I "Disposizioni in materia di società controllate estere", art. 4 "Modifiche all'articolo 167 del Testo unico delle imposte sui redditi".

La nuova versione della disposizione in parola risulta essere la seguente:

Articolo 167 – Disposizioni in materia di imprese estere controllate

1. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle persone fisiche e ai soggetti di cui agli articoli 5 e 73, comma 1, lettere a), b) e c), nonché, relativamente alle loro stabili organizzazioni italiane, ai soggetti di

cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), che controllano soggetti non residenti, come definiti ai commi 2 e 3.

2. Ai fini del presente articolo si considerano soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

a) sono controllati direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, da parte di un soggetto di cui al comma 1;

b) oltre il 50% della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, o tramite società fiduciaria, o interposta persona, da un soggetto di cui al com-

ma 1.

3. Ai fini del presente articolo, si considerano altresì soggetti controllati non residenti:

a) le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti di cui al comma 2;

b) le stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti che abbiano optato per il regime di cui all'articolo 168-ter.

4. La disciplina del presente articolo si applica se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni:

a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per effettuare, con modalità semplificate, la verifica della presente condizione, tra i quali quello dell'irrelevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile;

b) oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie:

1) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;

2) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;

3) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;

4) redditi da leasing finanziario;

5) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;

6) redditi da operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi a valore economico aggiunto scarso o nullo con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non re-

sidente.

5. Le disposizioni del presente articolo non si applicano se il soggetto di cui al comma 1 dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali. Ai fini del presente comma, il contribuente può interpellare l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 5 maggio 2015, n. 128, l'istanza di interpello di cui al secondo periodo può essere presentata indipendentemente dalla verifica delle condizioni di cui al comma 4, lettere a) e b).

6. Ricorrendo le condizioni di applicabilità della disciplina del presente articolo, il reddito realizzato dal soggetto controllato non residente è imputato ai soggetti di cui al comma 1, nel periodo d'imposta di questi ultimi in corso alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto controllato non residente, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili del soggetto controllato non residente da essi detenuta, direttamente o indirettamente. In caso di partecipazione indiretta per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, i redditi sono imputati a questi ultimi soggetti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

7. Ai fini del comma 6, i redditi del soggetto controllato non residente sono determinati a seconda delle sue caratteristiche, in base alle disposizioni valevoli ai fini dell'imposta sul reddito delle società per i soggetti di cui all'articolo 73, fatta eccezione per le disposizioni di cui agli articoli 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, 2, comma 36-decies, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138,

convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, 62-sexies del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e 86, comma 4, del presente testo unico.

8. I redditi imputati e determinati ai sensi dei commi 6 e 7 sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito del soggetto cui sono imputati e, comunque, non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società. Nel caso in cui le disposizioni del presente articolo si applichino con riferimento a un organismo di investimento collettivo del risparmio non residente, i relativi redditi sono assoggettati a imposta in capo ai soggetti di cui al comma 1 se, e nella misura in cui avrebbero scontato l'imposizione, anche nella forma di ritenuta allo fonte, in capo a un organismo di investimento collettivo del risparmio residente nel territorio dello Stato.

9. Dall'imposta determinata ai sensi del comma 8 sono ammesse in detrazione, con le modalità e nei limiti di cui all'articolo 165, le imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto non residente.

10. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti controllati non residenti non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti di cui al comma 1 fino a concorrenza dei redditi assoggettati a tassazione ai sensi del comma 8, anche nei periodi d'imposta precedenti. La previsione del precedente periodo non si applica con riguardo a un organismo di investimento collettivo del risparmio non residente. In questo caso, tuttavia, le imposte pagate in Italia dai soggetti di cui al comma 1 si aggiungono al costo fiscalmente riconosciuto delle quote del predetto organismo. Le imposte pagate all'estero sugli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del primo

periodo sono ammesse in detrazione, con le modalità e nei limiti di cui all'articolo 165, fino a concorrenza dell'imposta determinata ai sensi del comma 8, diminuita degli importi ammessi in detrazione ai sensi del comma 9.

11. L'Agenzia delle Entrate, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni del presente articolo in base al comma 5. Qualora l'Agenzia delle Entrate non ritenga idonee le prove addotte dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. Fatti salvi i casi in cui la disciplina del presente articolo sia stata applicata oppure non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello di cui al comma 5, il soggetto di cui al comma 1 deve segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti di cui ai commi 2 e 3, al ricorrere delle condizioni di cui al comma 4, lettere a) e b).

12. L'esimente prevista nel comma 5 non deve essere dimostrata in sede di controllo qualora il contribuente abbia ottenuto risposta positiva al relativo interpello, fermo restando il potere dell'Agenzia delle entrate di controllare la veridicità e completezza delle informazioni e degli elementi di prova forniti in tale sede.

13. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere adottate ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, disposizioni attuative del presente articolo.

Le note della relazione di accompagnamento

La finalità della norma (attuata mediante la sostituzione dell'attuale art. 167 del TUIR, in ossequio alla Direttiva) è quella di evitare che i soggetti con società controllate in Paesi a fiscalità privilegiata possano attuare pratiche di pianificazione fiscale in virtù delle quali trasferiscano ingenti quantità di utili dalla società controllante – soggetta a elevata fiscalità – verso le società controllate soggette, invece, a tassazione ridotta. A tal fine, la disciplina CFC prevede l'imputazione per trasparenza al soggetto residente nel territorio dello Stato italiano dei redditi conseguiti dal soggetto controllato non residente, anche in assenza di effettiva distribuzione di utili, qualora lo stesso sia assoggettato a tassazione privilegiata.

La Direttiva ha previsto due approcci differenti per l'applicazione della CFC rule:

- ✓ *l'approccio Transactional, o per categorie di reddito, che prevede l'imputazione al contribuente residente dei redditi non distribuiti dalla CFC, rientranti fra i passive income, di cui all'articolo 7, comma 4, lettera b), della Direttiva. Nell'ambito di tale approccio la Direttiva consente di non applicare la relativa disciplina se non nel caso in cui oltre un terzo di tali redditi rientri nelle categorie dei passive income;*
- ✓ *l'approccio Jurisdictional, il quale dispone l'imputazione al contribuente residente dei redditi non distribuiti delle entità derivanti da costruzioni non genuine, che sono state poste in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale conseguente all'ubicazione in un Paese a fiscalità privilegiata.*

Al fine di contemperare le esigenze di semplificazione delle modalità di applicazione della disciplina CFC con la necessità di conservare la coerenza dell'ordinamento tributario interno preesistente, il Legislatore ha deciso di adottare un approccio che prevede

l'imputazione al soggetto residente di tutti i redditi del soggetto controllato non residente localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata, qualora quest'ultimo realizzi proventi per oltre un terzo derivanti da passive income. Viene, inoltre, mantenuta l'applicazione della disciplina CFC nei confronti dei soggetti residenti indipendentemente dalla forma giuridica assunta (persone fisiche, società di persone e società di capitali).

COMMA 1

Si definisce l'ambito soggettivo della disciplina della CFC rule, prevedendo che essa si applichi nei confronti delle persone fisiche, delle società di persone e delle società di capitali, nonché delle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, che controllano soggetti non residenti. L'estensione dell'ambito soggettivo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti si verifica limitatamente alle partecipazioni nella controllata estera che fanno parte del patrimonio della stabile organizzazione.

COMMA 2

Il comma 2 determina i requisiti per la sussistenza del controllo, stabilendo che esso si consegue quando:

l'impresa, la società o l'ente è controllato da un soggetto residente, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile – disposizione che contempla tra le varie forme di controllo anche il controllo di fatto – in presenza del quale si prescinde dalla verifica della partecipazione al voto e/o agli utili;

ovvero

la quota di partecipazione agli utili è detenuta per oltre il 50 per cento, direttamente, o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente. In caso di partecipazione indiretta, la percentuale di parteci-

pazione agli utili è determinata tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria partecipativa.

Trattasi, quindi, di condizioni alternative fra di loro: è sufficiente il verificarsi anche di una sola di esse.

COMMA 3

Il comma 3 include, tra le fattispecie di soggetti controllati non residenti, anche le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti controllati esteri, nonché le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti residenti per le quali è stata effettuata l'opzione per la branch exemption.

COMMA 4

Il comma 4 prevede le condizioni al ricorrere delle quali si applica la disciplina sulle CFC.

La condizione di cui alla lettera a) è rappresentata da una tassazione effettiva nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato assoggetto qualora fosse stato residente in Italia. Assume, pertanto, rilevanza, al fine dell'individuazione dello Stato a fiscalità privilegiata, il carico effettivo di imposizione e non quello nominale, così come previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva (a tal fine, si conferma, quindi, in linea con le disposizioni già vigenti, che l'individuazione di tali Paesi è effettuata con riferimento alla tassazione effettiva e non già in base a liste "nere").

È necessario, dunque, un confronto tra tax rate "effettivo" estero e tax rate "virtuale" interno – quest'ultimo calcolato procedendo alla rideterminazione del reddito in base alle disposizioni fiscali interne applicate all'utile ante imposte risultante dal bilancio della controllata – confronto che riguarda, sul fronte della tassazione virtuale interna, l'imposta sul reddito delle società (IRES).

L'applicazione della normativa CFC è stata estesa anche alle stabili organizzazioni all'e-

stero di soggetti controllati non residenti, nel caso in cui i relativi utili non siano soggetti a imposta o siano esenti da imposta nello Stato membro del soggetto controllato non residente.

In tal caso, logicamente, il confronto relativo alla tassazione effettiva opererà differenzialmente se:

- ✓ i redditi della stabile organizzazione sono esentati da imposizione nello Stato di residenza del soggetto controllato non residente; in questa ipotesi si dovranno effettuare due test, uno per il soggetto controllato non residente e uno per la sua branch;
- ✓ i redditi della stabile organizzazione del soggetto controllato non residente non sono esentati da imposizione nello Stato di residenza del soggetto controllato non residente; in questa ipotesi si dovrà effettuare un unico test considerando congiuntamente i redditi e le imposte assolte dalla stabile organizzazione e dal soggetto controllato non residente.

Detta seconda condizione (lettera b) è rappresentata dall'esistenza di "passive income" che, dunque, nella formulazione scelta, rappresenta unicamente una "condizione d'ingresso" nella disciplina CFC.

In particolare, la condizione ulteriore di accesso si intende realizzata quando il soggetto estero controllato consegue oltre un terzo del proprio reddito attraverso i c.d. passive income individuati nelle seguenti tipologie di reddito:

1. interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
2. canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
3. dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;

4. redditi da leasing finanziario;
5. redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
6. redditi da operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi a valore economico aggiunto scarso o nullo con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Le due condizioni devono ricorrere congiuntamente in capo al soggetto controllato affinché sussistano gli estremi per l'applicazione della CFC rule.

In queste note espresse nella Relazione di accompagnamento, pare dunque il caso di evidenziare due elementi di particolare rilievo:

- ✓ La prima questione concerne l'imposta media interna cui fare riferimento: il testo dello schema del decreto, invero, prevede: *Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per effettuare, con modalità semplificate, la verifica della presente condizione.* Orbene, ricordiamo che, attualmente, le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, ai fini del confronto dei livelli di tassazione nominali, con riguardo al regime italiano, affermavano che occorreva considerare l'aliquota IRES vigente nel periodo d'imposta in cui si riscontra il requisito del controllo, escludendo eventuali addizionali, ma includendo l'IRAP, di cui si doveva prendere in esame l'aliquota ordinaria. Qui, invece, la Relazione sembra by-passare detta base di calcolo, precisando che il confronto riguarda, sul fronte della tassazione virtuale interna, solo l'imposta sul reddito delle società (IRES). Fatto salvo quanto ulteriormente precisato

al successivo comma 7.

- ✓ La seconda questione, peraltro non variata, ribadisce che le due appena richiamate condizioni (lettera "a" e "b") devono ricorrere congiuntamente in capo al soggetto controllato; ossia, non c'è alternative e non è sufficiente che se ne riscontri solo una.

Infine, una brevissima riflessione sull'identificazione dei c. d. passive income indicati nel precedente N. 6. Parlare di prestazione di servizi a valore economico aggiunto scarso, francamente, appare assai aleatorio e ben poco indicativo di ciò che il Legislatore intenda. Fino a oggi, in generale, venivano comunque incluse tra i passive income tutte le classiche attività di "back office" infra-gruppo. Oggi, con tale indicazione, parrebbe lecito viceversa escludervi determinate attività di servizi, purché siano di rilevante "valore economico aggiunto". Resta "soltanto" da comprendere quale sia il livello oltre il quale detto valore viene considerato rilevante, e non scarso.

COMMA 5

Nel comma 5 troviamo l'esimente all'adozione della CFC rule, la quale non si applica alle situazioni in cui il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica sostanziale mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Il contribuente può dimostrare la sussistenza di tale esimente anche attraverso la presentazione dell'interpello facoltativo ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212.

COMMA 6

Il comma 6 prevede che i redditi del soggetto controllato non residente sono imputati al soggetto residente in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili.

In caso di partecipazione indiretta, la quo-

ta di partecipazione agli utili è determinata tenendo conto della demoltiplicazione prodotta sugli utili dalla catena societaria partecipativa.

COMMA 7

A fornire ulteriori indicazioni rispetto a quanto visto relativamente al precedente comma 4, il comma 7 dispone altresì che, per la determinazione del reddito del soggetto controllato non residente, da imputare per trasparenza al soggetto residente, si applicano le regole di determinazione del reddito ai fini IRES previste per le imprese residenti a eccezione delle disposizioni riguardanti le società di comodo, le società in perdita sistematica, gli studi di settore, l'aiuto alla crescita economica (ACE) e la rateizzazione delle plusvalenze di cui all'articolo 86, comma 4, del TUIR.

In questo modo viene garantita una maggiore equivalenza della base imponibile del reddito estero, imputato per trasparenza in capo al socio italiano, rispetto allo stesso reddito qualora questo fosse stato prodotto in Italia.

COMMA 8

Ai sensi del comma 8, poi, i redditi da imputare per trasparenza sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media del soggetto controllante, e comunque non inferiore all'aliquota ordinaria IRES.

Il comma 8 prevede, altresì, che con riferimento ai redditi provenienti da organismi di investimento collettivo di risparmio non residenti, gli stessi sono assoggettati a imposta in capo al soggetto controllante residente, se e nella misura in cui gli stessi redditi sarebbero stati assoggettati a imposizione se prodotti da organismi di investimento (OICR) residenti.

COMMA 9

Il comma 9 prevede la possibilità di portarsi in detrazione le imposte pagate all'estero

dal soggetto non residente a titolo definitivo, con le solite modalità ed entro i limiti di cui all'articolo 165 del Tuir.

COMMA 10

Il comma 10 stabilisce che sono esclusi dalla formazione del reddito del soggetto residente gli utili distribuiti dal soggetto controllato non residente per un ammontare corrispondente al reddito già imputato per trasparenza anche in periodi d'imposta precedenti.

Il soggetto residente può, inoltre, detrarre le imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti che non concorrono alla formazione del reddito, fino a un ammontare pari alla differenza tra l'imposta calcolata sui redditi imputati per trasparenza e le imposte pagate all'estero dal soggetto non residente a titolo definitivo (così come appena indicato nel precedente comma 9).

La detassazione degli utili distribuiti non opera nei confronti degli OICR non residenti i cui redditi restano interamente imponibili al momento dell'incasso.

Per equiparare il trattamento a quello previsto per un Fondo residente, al costo fiscale delle quote dell'OICR vanno aggiunte le ritenute subite in Italia.

COMMA 11

Il comma 11 introduce due importantissime disposizioni di tipo procedurale.

Innanzitutto, viene stabilito che, nelle ipotesi di accertamenti relativi alla corretta applicazione della norma sulle CFC, l'Agenzia delle entrate, prima di procedere a un avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve concedere al contribuente un termine di 90 giorni per presentare le prove utili a dimostrare che, nel caso di specie, ricorra l'esimente di cui al comma 5.

Dopo di che, viene anche espressamente precisato che, qualora l'Agenzia delle Entra-

te non ritenga idonee le prove addotte dal contribuente, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

Non resta ora che sperare che, a differenza di ciò che accade da sempre in materia di contraddittorio endoprocedimentale nazionale, gli Uffici si attengano a tali esplicite prescrizioni, e, soprattutto, i giudici le applichino alla lettera, senza imbastire chissà quale soggettiva e ingiustificata differente interpretazione, pur di salvare eventuali accertamenti sicuramente illegittimi, magari eccependo il fatto che la norma non ne prevede, come conseguenza, la nullità, nei casi di non osservanza delle anzidette regole procedurali.

Viene previsto, altresì, un obbligo di segnalazione in dichiarazione dei redditi delle partecipazioni per le quali sussistono gli estremi per l'applicazione della disciplina delle CFC, nelle ipotesi in cui non è stato presentato interpello all'Agenzia delle entrate, nonché qualora l'interpello sia stato presentato ma si è ottenuta una risposta non favorevole.

COMMA 12

A completamento di quanto appena indicato nell'ultimo periodo del precedente comma 11, il comma 12 precisa che l'esimente non deve essere dimostrata in sede di controllo nel caso in cui il contribuente abbia ottenuto risposta positiva al relativo interpello; ovviamente, fermo restando il potere dell'Agenzia delle entrate di controllare la veridicità e la completezza delle informazioni e degli elementi di prova forniti in tale sede.

COMMA 13

Infine, il comma 13 stabilisce che, con Decreto del Ministero delle Finanze, potranno essere stabilite le disposizioni attuative della nuova disciplina, ancorché venga, con l'articolo 13, comma 7, confermata l'applicabilità delle disposizioni attuative della regolamentazione previgente, contenute nel 21 novembre 2001, n. 429.

Fine III Parte.

Occorre rispettare tutte le formalità prescritte prima di contestare l'abuso del diritto al contribuente

Commento a Corte di Cassazione, Sentenza 30770 del 28 novembre 2018



di Paolo Soro
Dottore Commercialista

Con sentenza 30770, la Cassazione Civile, Sezione Tributaria, ha precisato che, in tema di formalità concernenti l'abuso del diritto, l'Avviso di accertamento è nullo se l'Agenzia delle Entrate ha invitato il contribuente a giustificarsi a voce, ovvero a presentarsi per il contraddittorio presso l'ufficio entro 15 giorni, invece di chiedere chiarimenti per iscritto entro 60 giorni come prescritto dalla vigente normativa.

- Il caso

Con Avviso di accertamento, l'Ufficio riteneva che la cessione del contratto di leasing relativo a un'azienda esercente il commercio al dettaglio con il marchio Conad, per la pluralità dei cessionari avvicendatisi nel contratto e per il totale controllo della Conad sulla Minerva s.r.l., ultima cedente, e sulla Ellisse, ultima cessionaria, avesse natura elusiva, perchè esclusivamente finalizzata al conseguimento di vantaggi fiscali mediante la creazione di costi fittizi e di crediti IVA.

A tal fine con l'Atto impositivo erano recuperati a tassazione costi pari a Euro 648.655,00 relativi a IRES, anno 2004.

Le società contestavano l'Avviso di accertamento, ricorrendo alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che, con sentenza n. 43/57/2010, rigettava il Ricorso.

Successivamente, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la pronuncia n. 205/22/11, depositata il 13.06.2011, ora impugnata, rigettava l'Appello, tramite il quale, le

società Ellisse s.r.l. e Conad del Tirreno s.c., rispettivamente società consolidata e consolidante, avevano contestato l'asserita natura elusiva dell'operazione di acquisto del contratto di leasing riguardante l'azienda di interesse, condotta dalla società Minerva Srl, fallita in Italia.

In questa Sede, le contribuenti propongono Ricorso per Cassazione, censurando la sentenza attraverso nove motivi:

1. violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 4 e 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver riconosciuto la violazione del procedimento d'instaurazione del contraddittorio e per non aver motivato l'Atto impositivo, come prescritto dalla norma a pena di nullità;
2. violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 1 e 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè il Giudice regionale ha fondato il proprio convincimento senza analizzare le ragioni prospettate dalle contribuenti, diverse da quelle del solo vantaggio fiscale accreditato dall'Agenzia;
3. omessa motivazione circa un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver trascurato la circostanza che non era stata mai data prova che la società Minerva, dichiarata fallita in Italia, risultasse trasferita in Gran Bretagna sotto il profilo fiscale;
4. contraddittorietà della motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il Giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver affermato che l'accertamento era stato emesso ai sensi del cit. art. 37 *bis*, a un tempo richiamando la disciplina del cit. D.P.R. n. 600, artt. 39 e 40;
5. violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erroneità del richiamo tanto all'ipotesi dell'art. 37 *bis*, quanto a quella regolata dal cit. art. 39, senza peraltro identificare quale delle ipotesi previste da quest'ultima norma fosse stata applicata;
6. violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR, art. 115 c.p.c., e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente riconosciuto la correttezza del recupero a tassazione dell'intero corrispettivo di acquisizione del ramo d'azienda in leasing, anziché, come in ipotesi corretto, la sola quota di competenza dell'anno 2004 – secondo i principi di imputazione contabile – e corrispondente al solo costo imputato dalla società alla suddetta annualità (Euro 10.359,12);
7. violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c.,

comma 1, n. 3, per l'erroneo riconoscimento del recupero a tassazione del canone di leasing relativo alla mensilità del dicembre 2004, corrisposto alla società Sardaleasing, del tutto estranea alla vicenda addebitata alle contribuenti, e dunque corrispondente in ogni caso a un costo effettivamente sostenuto;

8. omessa motivazione circa un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in riferimento alla decisione assunta sulla mensilità del canone di leasing versato alla Sardaleasing;

9. omessa motivazione circa fatti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su una pluralità di eccezioni rilevanti per la ricostruzione dei fatti e del giudizio sulla natura dell'operazione messa in atto.

In conclusione, le contribuenti chiedono, pertanto, la cassazione della sentenza, con o senza rinvio.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita, contestando le ragioni del Ricorso e chiedendone il rigetto.

Alla Pubblica Udienza del 30 ottobre 2018, dopo la discussione, il P.G. e le Parti hanno concluso e la Causa è stata tenuta a decisione.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

Cassa la sentenza e, decidendo nel merito, accoglie il Ricorso introduttivo delle contribuenti.

Compensa le spese processuali dei Gradi di Merito e condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione in favore delle controricorrenti delle spese del Giudizio di Legittimità, inclusi accessori di legge se dovuti.

- Il commento

La decisione qui oggetto di analisi appare di grande rilevanza, atteso che rappresenta uno di quei – a dire il vero, rari – casi in cui la Cassazione boccia sonoramente l'operato, sia dell'Ufficio che delle Commissioni Tributarie, che agiscono troppo di sovente senza tenere in minima considerazione le prescrizioni di Legge afferenti la procedura da rispettare nella formazione degli atti impositivi.

E, invero, risulta sufficiente l'esame del primo motivo del Ricorso, concernente la denuncia dei vizi di Legittimità del procedimento (poi, conclusosi con l'emissione dell'Avviso di accertamento), per accogliere il Ricorso, senza rinvio, decidendo direttamente anche nel Merito,

contrariamente a quanto avevano in precedenza erroneamente affermato i Giudici di Primo e di Secondo Grado.

La norma in parola è il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 4 e 5; la quale stabilisce chiaramente che:

“4. L’Avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall’articolo 42, l’Avviso d’accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.”

Per dovere di completezza, si ricorda che i commi 1 e 2 prevedono:

“1. Sono inopponibili all’Amministrazione Finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’Ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L’Amministrazione Finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’Amministrazione.”

Orbene, nella fattispecie per cui è causa, le contribuenti denunciano l’irrituale contraddittorio endoprocedimentale instaurato dall’Agenzia delle Entrate, la quale si era limitata a invitare la società Ellisse a “presentarsi” presso l’Ufficio, assegnando a tal fine il termine di 15 giorni a partire dalla data di ricevimento della comunicazione, e invitandola a “*esibire documentazione idonea a giustificare le ragioni economiche, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis*”, senza peraltro indicare i motivi per cui potevano rendersi applicabili i commi 1 e 2 della medesima norma.

Inoltre, nell’invito inoltrato dall’Ufficio, veniva preannunciato che l’omessa comunicazione di notizie o esibizione e consegna di atti, documenti, libri e registri, avrebbe pregiudicato il loro utilizzo a favore del contribuente in sede di accertamento o di contenzioso.

Nell’anzidetto primo motivo dell’odierno Ricorso, le società, dunque, non possono che rilevare come detta forma di instaurazione del contraddittorio, “*quanto a contenuti, termini assegnati e*

modalità di invito”, sia del tutto irregolare e non rispettosa delle rigorose prescrizioni contenute nel disposto normativo appena sopra riportato; prescrizioni che prevedono detti obbligatori adempimenti procedurali, da parte dell’Ufficio, nell’instaurazione del contraddittorio – giova ancora una volta ribadirlo – a pena di nullità.

Il Giudice dell’Appello, in maniera inopinatamente autoreferenziale, fornisce un’Interpretazione Autentica della Legge, motivando:

“... né il termine di g. 15 ha impedito al soggetto convocato di apprestare proprie deduzioni che, all’occorrenza, potevano, con richiesta non proposta, essere fatte oggetto di Differimento del Termine”.

Francamente, se la Legge prescrive dei termini perentori, non è certamente potere del Giudice stabilire che tali scadenze possano non essere rispettate dall’Amministrazione Finanziaria.

Come se ciò, poi, non bastasse, lo stesso Organo Giudicante dimostra scarsa conoscenza della normativa, affermando che:

“Peraltro, ciò che è previsto a pena di nullità della convocazione non è il termine di g. 60, ma la carenza di motivata convocazione”.

Viceversa, come abbiamo appena sopra visto, la norma impone il termine dei sessanta giorni a pena di nullità (ossia, il contrario di quanto affermato dalla CTR).

E, in effetti, i Giudici di piazza Cavour, sul punto, richiamando l’articolo in questione, non possono fare a meno di rilevare preliminarmente come, contrariamente a quanto affermato dal Giudice dell’Appello, la norma stabilisce assai chiaramente che l’Avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta, nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

Non solo: il comma 5, inoltre, prescrive che l’Avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

Il Collegio prosegue citando precedenti decisioni della Giurisprudenza di Legittimità:

“Questa Corte ha reiteratamente affermato che assume rilievo invalidante dell’accertamento medesimo la mancata osservanza del contraddittorio procedimentale prescritto dall’art 37-bis, commi 4 e 5 e, in particolare, la mancata previa richiesta di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta medesima, nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili il cit. art. 37 bis, commi 1 e 2.

La disciplina espressamente stabilita dalla norma prevede una rigorosa scansione dell'attività preparatoria all'eventuale emissione dell'Avviso di accertamento – con cui si intende contestare al contribuente la natura elusiva delle operazioni poste in essere –, rigore fondato sulla necessità prioritaria, valutata dal Legislatore con particolare attenzione, dell'instaurazione del contraddittorio secondo regole predeterminate.

A tal fine, anzi, si è avvertito come la richiesta di chiarimenti per iscritto, concorrendo alla valutazione del fine elusivo dell'operazione, non può considerarsi sostituita da forme equipollenti quali l'attività svolta da verbalizzanti, o dalle eventuali dichiarazioni del contribuente in sede di verifica (Cassazione 693/2015)".

Gli Ermellini ricordano, altresì, che la motivazione dell'Atto impositivo deve obbligatoriamente contenere, a pena di nullità, un esplicito riferimento alle giustificazioni fornite dal contribuente.

Da quanto precede, ne consegue che la violazione delle precise regole procedurali dettate dalla normativa in argomento, comporti la nullità dell'Avviso di accertamento emanato (Cassazione 2439/2017; Cassazione 2239/2018).

Sempre riguardo al rigoroso rispetto delle regole (sebbene sotto il più specifico profilo della mancata osservanza del termine per l'emissione dell'Avviso di accertamento), la S. C., ad abundantiam, ricorda che anche la Consulta aveva avuto modo di pronunciarsi, ribadendo la coerenza della disciplina ai parametri costituzionali (Corte Costituzionale 132/2015).

Tutto ciò premesso, nella concreta fattispecie, occorre rilevare che l'Amministrazione:

- ha instaurato il contraddittorio invitando la contribuente a presentarsi presso l'ufficio, anziché chiedere chiarimenti da inviare per iscritto;
- ha concesso termine di 15 giorni per la presentazione, anziché accordare i prescritti 60 gg.;
- ha fatto un semplice rinvio all'art. 37 bis, invece di indicare i motivi per cui si ritenevano applicabili l'art. 37 bis, commi 1 e 2.

Così agendo, è pacifico che le modalità, i termini e i contenuti prescritti a pena di nullità dalla normativa sopra richiamata, siano risultati completamente disattesi, nell'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, da parte dell'Amministrazione Fiscale.

Il Collegio evidenzia, infatti, come:

"La scansione rigorosa dei tempi e dei contenuti è stata, dunque, del tutto violata e, a fronte di ciò, le ragioni offerte dall'Agenzia per spiegare le modalità applicate e il rispetto comunque sostanziale delle garanzie del contraddittorio previste dalla norma sono del tutto inadeguate, infrangendosi nell'obiettiva constatazione del mancato rispetto delle regole prescritte."

Risulta, inoltre, parimenti violato pure l'obbligo di motivare l'Avviso di accertamento tenendo conto delle ragioni dedotte dalle società, posto che dagli atti e dalla sentenza della CTR qui opposta emerge che l'Ufficio non abbia fatto alcun cenno, nell'Atto impositivo in questione, alle motivazioni addotte dalle contribuenti per giustificare le operazioni (intenzione di mantenere in attività il punto vendita).

D'altronde, è oramai incontestato che l'Avviso debba sempre essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite dai contribuenti a seguito della richiesta di chiarimenti (Cassazione 693/2015; Cassazione 2239/2018).

Il Collegio, concludendo, in accoglimento del primo motivo del Ricorso, rileva come emerga dallo stesso l'irritualità della costituzione del contraddittorio e, conseguentemente, la violazione delle regole imposte dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 4 e 5, a pena di nullità, dell'Avviso di accertamento; questione assorbente rispetto a tutti gli altri motivi del Ricorso.

Pertanto, la sentenza va cassata e, tenuto conto delle ragioni per le quali il Ricorso delle contribuenti è stato accolto, non richiedendosi ulteriori accertamenti in fatto, la causa viene decisa nel merito, *ex art.* 384 c.p.c., comma 2, riconoscendosi la nullità dell'Avviso di accertamento e il contestuale accoglimento anche del Ricorso introduttivo.

Da ciò segue la regolamentazione delle spese processuali per tutti i Gradi di Giudizio, ritenendosi corretta la compensazione delle spese per quanto attiene ai Gradi di Merito, e la condanna integrale dell'Agenzia delle Entrate alle spese del Giudizio di Legittimità, inclusi accessori di Legge, se dovuti.

TOSAP: la durata dell'occupazione del suolo pubblico è elemento necessario ma non sufficiente per determinare il *discrimen* legale tra occupazione permanente o temporanea

Commento a Corte di Cassazione, Sez.V, sentenza n. 31718 del 7 dicembre 2018



di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

1. Principio di diritto

La Suprema Corte ha ribadito un principio affermato in precedenti pronunce secondo cui per attuare una corretta valutazione sull'esatto *discrimen* legale tra occupazione permanente o temporanea in materia di TOSAP, non è sufficiente la considerazione della sola durata (infra o ultra annuale) dell'occupazione del suolo pubblico oggetto dell'atto di concessione, dovendosi, invece, verificare sempre se l'atto di concessione limiti o meno l'occupazione ad alcuni giorni della settimana e/o ad alcune ore del giorno, poiché tale limitazione importa la natura temporanea della stessa.

2. Caso di specie

Il contribuente P.C. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, liquidazione e irrogazione sanzioni amministrative relativo all'anno 2006 dell'importo di € 4.485,52.

La CTP di Torino rigettava il ricorso. Il contribuente riproponeva in appello le stesse censure del primo grado; in particolare, eccepiva che la richiesta di occupazione del suolo pubblico doveva intendersi estesa ai periodi d'imposta successivi e, inoltre, eccepiva la carenza di motivazione dell'atto in ordine ai criteri di calcolo del tributo del periodo di riferimento, il difetto di sottoscrizione, la mancanza di un avviso di accertamento prodromico nonchè sul provvedimento dell'indicazione del responsabile dell'organo amministrativo a cui ricorrere, il difetto di carenza di legittimazione passiva del concessionario, la condanna al pagamento

delle spese di lite in presenza della novità della materia trattata.

La CTR confermava la sentenza di primo grado e rigettava il ricorso in appello del contribuente.

Avverso predetta sentenza proponeva ricorso per Cassazione il contribuente.

La società M. S.p.a, rappresentata e difesa dall'avvocato Maurizio Villani, resisteva con controricorso.

3.Motivazione della sentenza

La Suprema Corte ha integralmente rigettato il ricorso proposto dal contribuente per le ragioni di seguito esposte.

In primo luogo, l'odierno ricorrente ha rilevato la violazione e la mancata applicazione dell'**art. 45 , commi 1 e 2 del D.lgs n.507/1993**; precisamente, questi ha sostenuto che vi è il vizio di motivazione dell'atto impositivo TOSAP in quanto non richiama e riporta la delibera dell'ente locale, la quale deve contenere tutti gli elementi richiesti per la concessione di occupazione(tempi di occupazione e relative misure di riferimento) e, inoltre che la delibera,in quanto atto presupposto di quello impositivo, deve essere conosciuta e non conoscibile.

Il Supremo Consesso ha ritenuto infondato predetto motivo richiamando un suo precedente in cui affermava che *“l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dall'art.7, l.n.212/2000(Statuto del contribuente), avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto...”*.Per tale ragione, sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti irrilevanti a tal fine e gli atti, soprattutto quelli a contenuto normativo, anche secondario, quali delibere o regolamenti comunali, *“... giuridicamente noti per effetto e in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione(Sez.V, Ord.n.13105 del 2012)”*.

Il ricorrente ha rilevato, altresì, la violazione e falsa applicazione dell'**art. 2, comma 1, lett. mm, L.n.421/1992 e dell'art.1 comma 87, periodo 1 L.n.549/1995**.

La Corte di Cassazione ha rigettato predetto motivo sottolineando che la violazione della delega del governo di cui all'art. 2, comma 1 delle lett.mm) della L.n.421/1992 non può avere alcuna rilevanza rispetto a una norma contenuta in una legge ordinaria successiva, come

quella di cui all'art. 1 comma 87, della L.n.549/1995¹.

Per di più, la pacifica giurisprudenza di legittimità, ha affermato che *“in tema di tassa per l'occupazione di spazi e di aree pubbliche(TOSAP), l'art. 51 del D.lgs 15 novembre 1993, n.507, nel regolare il procedimento di emissione da parte del comune dell'avviso di accertamento in rettificata o d'ufficio, non esige alcuna forma di contraddittorio con il contribuente(come, ad esempio, la redazione di un processo verbale di constatazione), con il quale potrà avvalersi degli strumenti di tutela attivabili successivamente all'adozione dell'atto. Inoltre, nel caso in cui l'avviso di accertamento sia prodotto attraverso sistemi informativi automatizzati, la sottoscrizione dell'atto è legittimamente sostituita, ai sensi dell'art. 1, comma 87, della legge 28 dicembre 1995, n.549, dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile (Sez. V, sent.15079 del 2004 e Sez. V. sent. n.15447 del 2010)”*.

Il Supremo Consesso ha ritenuto, altresì, infondato il motivo di violazione e falsa applicazione degli **artt. 1, comma 87, periodo 2, L.n.549/1995 e 10, comma 3, D.lgs n.50/1993**, poiché mancante l'apposito provvedimento di livello dirigenziale che avrebbe permesso la sottoscrizione dell'atto impositivo a stampa autografa; invero, secondo la Corte nell'atto è indicato il nome dell'amministratore unico della società concessionaria e, pertanto, non è necessario alcun provvedimento dirigenziale per l'emanazione dell'atto con tale modalità.

In un ulteriore motivo, il ricorrente ha lamentato la violazione e mancata applicazione **dell'art. 1, comma 161, L.n.296/2006 e dell'art.51 D.lgs n.507/1993** chiedendo, pertanto, alla Corte adita se risulta essere illegittimo l'atto di accertamento TOSAP che sia qualificato contemporaneamente avviso di liquidazione e avviso di accertamento, quando i presupposti per la formazione di un tipo di accertamento rispetto all'altro sono differenti.

La Corte di Cassazione ha dichiarato tale motivo inammissibile, mettendo in evidenza che *“...ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso, sicché il ricorrente avrebbe dovuto contestare la mancanza di presupposti dell'atto impositivo e non l'errata qualificazione dello stesso”*.

Un altro motivo di ricorso, oggetto di particolare disamina nella presente esposizione, è quello riguardante la **violazione e mancata applicazione dell'art. 50, commi 1 e 2 e dell'art. 53 D.lgs n.507/1993**.

¹ Legge 28 dicembre 1995 n.549

Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.

Articolo 1

Delega al Governo per l'emanazione di decreti legislativi in materia di razionalizzazione della finanza pubblica

.....

87. La firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale.

Il ricorrente ha eccepito il fatto che l'istanza per l'occupazione del suolo pubblico doveva ritenersi valida anche per annualità successive indipendentemente dal fatto che fossero state pagate le relative tasse, atteso che per l'**occupazione permanente**, prevista dal **primo comma dell'art. 44 D.lgs n.507/1993**, la **tassa è dovuta per anni solari**, mentre per l'**occupazione temporanea**, prevista dal **primo comma dell'art. 45 del citato D.lgs**, la **tassa è commisurata all'effettiva superficie occupata, in rapporto alla durata dell'occupazione**; per tale motivo, non esistendo un'occupazione temporanea annuale, la stessa doveva considerarsi permanente.

La Suprema Corte, nella sentenza in esame, ha rigettato tale motivo di ricorso perché inammissibile e infondato, nella parte di censura secondo la quale ogniqualevolta l'occupazione di suolo pubblico abbia la durata di un anno debba essere considerata permanente; ciò non è sufficiente poiché **si deve avere anche riguardo alla natura dell'occupazione stessa, al suo titolo costitutivo e alle sue modalità di realizzazione**.

A tal proposito, il Supremo Consesso ha richiamato dei precedenti sul punto, precisamente le pronunce **n.18250/2003** e **n.27048/2007**, di seguito illustrate.

3.1. Il *discrimen* legale elaborato dalla giurisprudenza di legittimità

Con una prima sentenza la giurisprudenza di legittimità ha affermato che in riferimento alle **occupazioni permanenti**, sono tali se caratterizzate da **continuità e stabilità**, con l'effetto che un'occupazione che si protragga per più di 365 giorni, ma si svolga solo per alcuni giorni della settimana oppure per alcune ore del giorno, dovrebbe considerarsi temporanea (**Cass. n.18250/2003**).

Tale orientamento è stato successivamente confermato da altre sentenze della Suprema Corte, nelle quali è stato statuito che non può considerarsi permanente un'occupazione che si svolge in maniera precaria sul suolo pubblico, al termine della quale ogni giorno l'area torna nella disponibilità della collettività (Cass. n.2826/2005; Cass. n.3239/2005 e **Cass. n.27048/2007**).

Precisamente, nella pronuncia **n.27048/2007**, la fattispecie portata al vaglio della Corte di Cassazione riguardava un avviso di accertamento impugnato dal contribuente, emesso dalla concessionaria del servizio per la riscossione per gli anni 1997 e 1998, relativamente all'attività di commercio ambulante esercitato dallo stesso con un banco posto su strada pubblica, per alcune ore al giorno e per alcuni giorni la settimana. Il ricorrente eccepiva l'illegittimità dell'atto in quanto l'occupazione nel caso specifico non doveva considerarsi temporanea ma permanente, attesa la durata superiore all'anno dell'atto di concessione del comune: sia i giudici tributari di primo grado che quelli di appello accoglievano il ricorso del contribuente.

Occorre premettere che il D.lgs n. 507/1993, così come modificato dal D.lgs n. 566/1993, ha introdotto la TOSAP che si applica alle occupazioni di qualsiasi natura effettuate, anche senza

titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province. La tassa è dovuta ai predetti enti locali dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante di fatto, in proporzione alla superficie sottratta all'uso pubblico. L'**art. 42 del D.lgs n. 507/93**, in particolare, individua le **occupazioni permanenti** che sono quelle di carattere stabile, aventi la durata non inferiore all'anno e quelle **temporanee** che sono le occupazioni inferiori all'anno. Pertanto, le **occupazioni temporanee** possono essere accordate per un tempo inferiore ad un anno, salvo proroga o rinnovo, nelle forme previste; le **concessioni permanenti** hanno durata non inferiore ad un anno e cessano alla loro scadenza, salvo una tempestiva richiesta di proroga dei termini concessa per atto scritto. In genere le occupazioni permanenti possono riguardare, oltre l'occupazione di suolo pubblico, anche l'occupazione di spazi soprastanti e sottostanti il suolo, le occupazioni con tende fisse o retrattili, quelle effettuate con strutture fisse (chioschi, edicole, banchi e simili) e quelle previste per la messa in opera dei passi carrai.

L'entità della tassa in esame dipende dal tipo di occupazione, dalla superficie occupata e dalla durata dell'occupazione.

La Corte di Cassazione con la succitata sentenza (**Cass.n.27048/2007**), richiamandosi ad una precedente giurisprudenza di legittimità (**Cass. n.18250/2003**), ha statuito che dalle disposizioni contenute nell'art. 42 d lgs. n. 507 del 1993 si evince che è **permanente** unicamente l'occupazione, autorizzata dall'ente locale, che **comporta la sottrazione continuativa del suolo pubblico per una durata superiore all'anno**, mentre tutte le altre occupazioni devono considerarsi **temporanee** e, quindi, soggette alla determinazione della tassa secondo i criteri indicati nel successivo art. 45 del citato D.lgs.

In diritto, pertanto, va affermato il principio secondo cui ai sensi degli articoli **42, 44 e 45 d. lgs n. 507/93** l'occupazione di suolo pubblico deve essere considerata **permanente** allorché l'atto di "concessione" ne prevede **l'utilizzazione continuativa da parte del concessionario** (con conseguente sottrazione del suolo e dell'area all'uso pubblico di destinazione) **per tutta la sua durata che deve essere superiore all'anno**; al contrario, deve ritenersi **occupazione temporanea l'occupazione priva di autorizzazione ovvero quella autorizzata per una durata inferiore all'anno nonché l'occupazione – anche se di durata superiore all'anno, che preveda la sottrazione non continuativa del suolo pubblico, come soltanto per una parte del giorno, difettando, in questo caso, la natura della stabilità della stessa occupazione.**

Ciò posto, si deduce che la **considerazione della sola durata (infra o ultra annuale) dell'occupazione del suolo pubblico non rappresenta una corretta valutazione dell'esatto "discrimen" legale per qualificare come permanente o temporanea la medesima occupazione, ma deve sempre verificarsi che l'atto di concessione limiti o meno l'occupazione ad alcuni giorni della settimana e/o ad alcune ore del giorno.**

In tal senso, nuovamente, si sono espressi i giudici di legittimità, nella sentenza oggetto di trattazione (**Cass.sez.trib. n.31718/2018**), nel rigettare il ricorso del contribuente, ritenendo infondato il predetto motivo poiché inficiato da un errore di diritto, atteso che è stata presa in considerazione, ai fini della qualificazione come permanente dell'occupazione *de qua*, **solo la durata ultra annuale della concessione**, elemento necessario e non sufficiente per tale qualificazione, alla luce delle ragioni sopraesposte.

Corte di Cassazione, Sentenza 30770 del 28 novembre 2018

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE CIVILE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio	- Presidente -
Dott. SCALISI Antonino	- Consigliere -
Dott. FEDERICI Francesco	- rel Consigliere -
Dott. GUIDA Riccardo	- Consigliere -
Dott. D'ORAZIO Luigi	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 634-2012 proposto da:

ELLISSE SRL, CONAD DEL TIRRENO SC in persona dei legali rappresentanti pro tempore, elettivamente domiciliati in xxxxxxxxxxxxxx, presso lo studio dell'avvocato xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx;

- ricorrenti -

contro

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

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 205/2011 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 13/06/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30/10/2018 dal Consigliere Dott. FEDERICI FRANCESCO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GIACALONE GIOVANNI che ha concluso previa riunione l'accoglimento del 1 motivo di ricorso, assorbiti gli altri;

udito per il ricorrente l'Avvocato MILITERNO che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato GALLUZZO che si riporta agli atti.

FATTI DI CAUSA

Le società Ellisse s.r.l. e Conad del Tirreno s.c hanno proposto ricorso avverso la sentenza n. 205/22/11, depositata il 13.06.2011 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio. Hanno rappresentato che nei loro confronti, nella rispettiva qualità di società consolidata (la Ellisse) e consolidante (la Conad), era notificato dalla Agenzia delle Entrate avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2004 ai fini IRES, contestando la presunta natura elusiva dell'operazione di acquisto da parte della prima del contratto di leasing riguardante l'azienda condotta dalla società Minerva s.r.l..

Con l'atto impositivo in sintesi l'Ufficio riteneva che la cessione del contratto di leasing relativo ad una azienda operante in (OMISSIS), ed esercente il commercio al dettaglio con il marchio Conad, per la pluralità dei cessionari avvicendatisi nel contratto e per il totale controllo della Conad sulla Minerva s.r.l., ultima cedente, e sulla Ellisse, ultima cessionaria, avesse natura elusiva, perchè esclusivamente finalizzata al conseguimento di vantaggi fiscali mediante la creazione di costi fittizi e di crediti IVA. A tal fine con l'atto impositivo erano recuperati a tassazione costi pari ad Euro 648.655,00.

Le società, che contestavano l'avviso di accertamento, ricorrevano alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che con sentenza n. 43/57/2010 rigettava il ricorso. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la pronuncia ora impugnata, rigettava l'appello.

Le contribuenti censurano la sentenza con nove motivi:

con il primo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 4 e 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver riconosciuto la violazione del procedimento d'instaurazione del contraddittorio e per non aver motivato l'atto impositivo, come prescritto dalla norma a pena di nullità;

con il secondo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 1 e 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè il giudice regionale ha fondato il proprio convincimento senza analizzare le ragioni, diverse da quelle del solo vantaggio fiscale accreditato dalla Agenzia, prospettate dalle contribuenti;

con il terzo per omessa motivazione circa un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver trascurato la circostanza che non era stata mai data prova che la società Minerva, dichiarata fallita in Italia, risultasse trasferita in Gran Bretagna sotto il profilo fiscale;

con il quarto per contraddittorietà della motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver affermato che l'accertamento era stato emesso ai sensi del cit. art. 37 *bis*, ad un tempo richiamando la disciplina del cit. D.P.R. n. 600, artt. 39 e 40;

con il quinto per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erroneità del richiamo tanto alla ipotesi dell'art. 37 *bis*, quanto di quella regolata dal cit. art. 39, senza peraltro identificare quale delle ipotesi previste da quest'ultima norma fosse stata applicata;

con il sesto per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR, art. 115 c.p.c., e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente riconosciuto la correttezza del recupero a tassazione dell'intero corrispettivo di acquisizione del ramo d'azienda in leasing, anzichè, come corretto, la sola quota di competenza dell'anno 2004 - secondo i principi di imputazione contabile - e corrispondente al solo costo imputato dalla società alla suddetta annualità (Euro 10.359,12);

con il settimo per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erroneo riconoscimento del recupero a tassazione del canone di leasing relativo alla mensilità del dicembre 2004, corrisposto alla società Sardaleasing, del tutto estranea alla vicenda addebitata alle contribuenti, e dunque corrispondente in ogni caso ad un costo effettivamente sostenuto;

con l'ottavo per omessa motivazione circa un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in riferimento alla decisione assunta sulla mensilità del canone di leasing versata alla Sardaleasing;

con il nono per omessa motivazione circa fatti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su una pluralità di eccezioni rilevanti per la ricostruzione dei fatti e il giudizio sulla natura della operazione messa in atto.

Chiedeva pertanto la cassazione della sentenza, con o senza rinvio.

Si è costituita l'Agenzia, contestando le ragioni del ricorso, del quale ha chiesto il rigetto.

Alla pubblica udienza del 30 ottobre 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso e la causa è stata trattenuta in decisione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Esaminando il primo motivo del ricorso, con esso, denunciando vizi del procedimento conclusosi con l'emissione dell'avviso di accertamento, le contribuenti si dolgono della erroneità della sentenza per aver escluso la nullità dell'avviso di accertamento, emesso senza il rispetto del procedimento regolato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 4 e 5.

In particolare le società evidenziano che l'Agenzia instaurò un contraddittorio irrituale, invitando la Ellisse a "presentarsi" presso l'Ufficio, assegnando a tal fine 15 giorni a partire dalla data di ricevimento della comunicazione ed invitando ad "esibire documentazione idonea a giustificare le ragioni economiche ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*", senza peraltro indicare i motivi per cui potevano rendersi applicabili i commi 1 e 2 della medesima norma; infine ammonendo che l'omessa comunicazione di notizie o esibizione e consegna di atti, documenti, libri e registri avrebbe pregiudicato il loro utilizzo a favore del contribuente in sede d'accertamento o di contenzioso.

Le società sostengono che questa forma di instaurazione del contraddittorio, quanto a contenuti, termini assegnati e modalità di invito, erano del tutto irregolari e non rispettose delle rigorose prescrizioni contenute nel cit. art. 37 *bis*, comma 4, la cui violazione era sanzionata a pena di nullità.

Sul punto la sentenza, rigettando l'eccepita nullità, afferma che "Circa l'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, esso prevede, per la sua applicazione, la sussistenza di un profilo antielusivo, emergente da Assenza di Valide Ragioni Economiche, chieste non giuridicamente ma come criterio di "Apprezzabilità Economico-Gestionale" riferito ad operazioni prospettate in base a criteri oggettivi. Nella fattispecie vi è stato sul punto il contraddittorio con la parte contribuente in Sede Stragiudiziale e, quindi, dal contenuto di esso e dall'avviso di convocazione è di tutta evidenza la motivazione della richiesta chiarimenti e Avviso Relativo, né il termine di g. 15 ha impedito al soggetto convocato di apprestare proprie deduzioni che, all'occorrenza, potevano, con richiesta non proposta, essere fatte oggetto di Differimento del Termine. Peraltro ciò che è previsto a pena di Nullità della convocazione non è il termine di g. 60 ma la carenza di motivata convocazione...".

Ebbene, l'art. 37 *bis*, comma 4, così recita "L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2". Il comma 5 inoltre prescrive che "...l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente...".

Questa Corte ha reiteratamente affermato che assume rilievo invalidante dell'accertamento medesimo la mancata osservanza del contraddittorio procedimentale prescritto dall'art 37-*bis*, commi 4 e 5 e, in particolare, la mancata previa richiesta di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta medesima, nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili il cit. art. 37 *bis*, commi 1 e 2. La disciplina espressamente prevista dalla norma prevede una rigorosa scansione dell'attività preparatoria all'eventuale emissione dell'avviso di accertamento - con cui si intende contestare al contribuente la natura elusiva delle operazioni poste in essere -, rigore fondato sulla necessità prioritaria, valutata dal Legislatore con particolare attenzione, della instaurazione del contraddittorio secondo regole predeterminate. A tal fine anzi si è avvertito come la richiesta di chiarimenti per iscritto, concorrendo alla valutazione del fine elusivo dell'operazione, non può considerarsi sostituita da forme equipollenti quali l'attività svolta da verbalizzanti o dalle eventuali dichiarazioni del contribuente in sede di verifica (cfr. Cass., sent. n. 693/2015). Peraltro la motivazione dell'avviso deve contenere un esplicito riferimento alle giustificazioni fornite dal contribuente.

L'importanza annessa dal rispetto delle regole dettate dal cit. art. 37 *bis*, commi 4 e 5, comporta che la loro violazione sia penalizzata con la nullità dell'atto impositivo (cfr. in motivazione Cass., sent. n. 2439/2017; cfr. inoltre 2239/2018; 693/2015 cit.).

D'altronde, in ordine al rigoroso rispetto delle regole - sebbene sotto il più specifico profilo della mancata osservanza del termine per l'emissione dell'avviso di accertamento - è intervenuta la Corte Costituzionale, ribadendo la coerenza della disciplina ai parametri costituzionali (C. Cost., sent. n. 132 del 2015).

Ciò chiarito, nel caso di specie l'Amministrazione ha inteso instaurare il contraddittorio invitando la contribuente

te a presentarsi presso l'ufficio, anziché chiedere chiarimenti da inviare per iscritto; ha concesso termine di 15 giorni per la presentazione, anziché accordare i prescritti 60 gg.; con l'invito ha fatto mero rinvio all'art. 37 *bis*, invece di indicare i motivi per cui si ritenevano applicabili l'art. 37 *bis*, commi 1 e 2. Emerge con evidenza che le modalità, i termini e i contenuti dell'instaurando contraddittorio sono stati del tutto divergenti da quanto prescritto dalla disciplina. La scansione rigorosa dei tempi e dei contenuti è stata dunque del tutto violata e a fronte di ciò le ragioni offerte dalla Agenzia per spiegare le modalità applicate e il rispetto comunque sostanziale delle garanzie del contraddittorio previste dalla norma sono del tutto inadeguate, infrangendosi nella obiettiva constatazione del mancato rispetto delle regole prescritte.

Anche l'obbligo di motivare l'atto impositivo tenendo conto delle ragioni illustrate dal contribuente risulta violato, atteso che dagli atti e dalla stessa sentenza del giudice regionale emerge come l'avviso di accertamento abbia evidenziato tutti gli elementi da cui l'Amministrazione ha inteso trarre la natura elusiva delle operazioni contestate, ma in esso non si fa alcun cenno alle ragioni addotte dalle società per giustificare le operazioni medesime (in sintesi l'intenzione di mantenere in attività il punto vendita commerciale di prodotti con marchio (OMISSIS)). Sul punto questa Corte ha ribadito più volte che l'atto deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite a seguito della richiesta di chiarimenti (693/2015 cit.; 2239/2018 cit.).

In conclusione il motivo è fondato e trova accoglimento.

L'accoglimento del primo motivo, con il quale, emergendo l'irritualità della costituzione del contraddittorio e la violazione delle regole imposte dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, commi 4 e 5 a pena di nullità dell'avviso di accertamento, assorbe tutti gli altri motivi.

Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza va cassata.

Tenuto conto delle ragioni per le quali il ricorso delle contribuenti è stato accolto, non richiedendosi ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2. Ebbene, riconoscendosi la nullità dell'avviso di accertamento, deve trovare accoglimento il ricorso introduttivo del contribuente.

All'esito del giudizio segue la regolamentazione delle spese processuali per tutti i gradi di giudizio, ritenendosi corretta la compensazione delle spese dei gradi di merito e la condanna della Agenzia alle spese del giudizio di legittimità, nella misura specificata in dispositivo.

P. Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri. Cassa la sentenza e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese processuali dei gradi di merito e condanna l'Agenzia alla rifusione in favore delle controricorrenti delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 4.000,00 oltre spese generali nella misura forfettaria del 15% e accessori di legge, se dovuti.

Così deciso in Roma, il 30 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 novembre 2018

Corte di Cassazione, Sez.V, sentenza n. 31718 del 7 dicembre 2018

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRISTIANO Magda - Presidente -

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. CASTORINA Rosaria Maria - Consigliere -

Dott. VARRONE Luca - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 27381-2011 proposto da:

B.P., elettivamente domiciliato in ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato CLAUDIO LUCISANO, che lo rappresenta e difende giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

MAGGIOLI TRIBUTI SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, domiciliato in ROMA P.ZZA CAVOUR presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'Avvocato MAURIZIO VILLANI con studio in LECCE V.LE CAVOUR 56 (avviso postale ex art. 135) giusta delega a margine;

- controricorrenti -

e contro

COMUNE DI CHIVASSO;

- intimato -

avverso la sentenza n. 67/2010 della COMM.TRIB.REG. di TORINO, depositata il 24/09/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/11/2018 dal Consigliere Dott. VARRONE

LUCA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE SERGIO che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. B.P. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, liquidazione e irrogazione sanzioni amministrative relativo all'anno 2006 dell'importo di Euro 4.485,52 notificatogli il 20 novembre 2007.

La Commissione Tributaria Provinciale di Torino rigettava il ricorso.

2. Il contribuente riproponeva in appello le medesime censure dell'originario ricorso. In particolare, eccepiva che la richiesta di occupazione del suolo pubblico doveva intendersi estesa anche ai periodi d'imposta successivi, e inoltre eccepiva la carenza di motivazione dell'atto in ordine ai criteri di calcolo del tributo del periodo di riferimento, il difetto di sottoscrizione, la mancanza di un avviso di accertamento prodromico, la mancanza sul provvedimento dell'indicazione del responsabile dell'organo amministrativo a cui ricorrere, il difetto di motivazione e di calcolo delle sanzioni, il difetto di carenza di legittimazione passiva del concessionario, la condanna al pagamento delle spese di lite in presenza di novità della materia trattata.

3. La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte rilevava innanzitutto la tardività della costituzione in giudizio del concessionario e il difetto di legittimazione passiva del Comune di Chivasso, che aveva affidato in concessione la gestione della riscossione alla Maggioli tributi S.P.A..

3.1 Quanto al merito dell'appello, la CTR riteneva che la sentenza impugnata avesse trattato con completezza le eccezioni sollevate dall'appellante a partire da quella relativa alla violazione o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c..

In relazione al motivo di impugnazione con il quale il contribuente contestava la qualificazione fatta dai primi giudici della natura temporanea del permesso di occupazione rilasciato dal comune, la CTR confermava la sentenza impugnata in base alla lettura del permesso di costruire n. 157/04, ove si rilevava la temporaneità dello stesso, in quanto di durata annuale e l'impossibilità di ritenerlo permanente. Tale conclusione era anche confermata dalla seconda pagina del medesimo permesso, in cui si precisava che per poter fruire dell'applicazione della TOSAP annuale per l'anno successivo, l'utente doveva presentare istanza di autorizzazione annuale e, dunque, non essendo stata presentata tale richiesta il permesso sarebbe decaduto, con ce) evidenziandosi la sua natura temporanea.

Il motivo di impugnazione riguardante la mancata allegazione della delibera comunale era infondato, non essendo necessaria alcuna allegazione di tale atto.

Venivano rigettate anche le eccezioni sulla mancata firma del provvedimento da parte del responsabile in quanto i tributi locali sono legittimi anche se in luogo della firma è stampato il nome del responsabile L. n. 549 del 1995, ex art. 1, comma 87, e sulla mancata indicazione del funzionario responsabile, che invece era chiaramente indicato nella persona dell'amministratore unico della società concessionaria. Inoltre, era infondata anche la pretesa dell'appellante di veder provata l'idoneità della persona che aveva sottoscritto il ruolo per la totale mancanza di riferimenti normativi della richiesta medesima.

Per quanto riguarda l'assenza dell'atto prodromico si ribadiva che l'atto impugnato portava la dicitura avviso di liquidazione e accertamento e che era nella piena potestà del contribuente contestare sia l'aspetto esecutivo che quello accertativo del provvedimento a completa garanzia della sua capacità di difesa.

Con riferimento alle numerose successive doglianze la CTR rilevava che al contribuente era stata contestata l'occupazione abusiva di suolo pubblico a fronte di precise indicazioni dei tempi e dei luoghi. In relazione ai tempi di applicazione non poteva costituire prova la foto prodotta in atti in quanto il documento emesso dal Comune e non contestato dalla parte faceva fede solo per il luogo.

Inoltre, l'atto notificato era estremamente preciso e chiaro con riferimento agli importi ed era legittima la motivazione per la condanna al pagamento delle spese di lite.

4. Avverso la suddetta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione B.P. sulla base di 10 motivi.

5. La Maggioli tributi Spa oggi M.T. S.P.A. resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo di ricorso è così rubricato violazione mancata applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 45, commi 1 e 2, denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5.

Il ricorrente evidenzia di aver riproposto il vizio di motivazione dell'atto sotto due profili: il primo si riferisce all'assenza della delibera avente ad oggetto i tempi di occupazione e le relative misure di riferimento e, il secondo, ha ad oggetto i fattori moltiplicativi adottati anche in riferimento al numero delle ore oggetto di occupazione.

Secondo il ricorrente la delibera deve contenere tutti gli elementi richiesti, in quanto l'atto presupposto deve essere conosciuto e non conoscibile.

A tal fine formula il seguente quesito di diritto; dica questa Corte se risulta essere nullo per difetto di motivazione l'accertamento ai fini Tosap il quale richiami le delibere emesse dall'ente locale, senza che le stesse siano state riportate nell'atto impugnato, senza che delle stesse sia stata fornita prova dell'avvenuta pubblicazione all'albo pretorio, tenuto conto che sono atti a contenuto collettivo anzichè generale.

1.1 Deve premettersi che al presente ricorso, proposto in data 25 novembre 2011, non può applicarsi l'art. 366-*bis* c.p.c., abrogato a far data dal 4 luglio 2009. Infatti, l'art. 366-*bis* c.p.c., introdotto dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6 e contenente la previsione della formulazione del quesito di diritto, come condizione di ammissibilità del ricorso per cassazione, si applica "ratione temporis" ai ricorsi proposti avverso sentenze e provvedimenti pubblicati a decorrere dal 2 marzo 2006 (data di entrata in vigore del menzionato decreto), e fino al 4 luglio 2009, data dalla quale opera la successiva abrogazione della norma, disposta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 47.

1.2 Il motivo è infondato.

In primo luogo deve rilevarsi che secondo la giurisprudenza di legittimità "L'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 7 (Statuto del contribuente), avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto. Ne deriva che sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti irrilevanti a tal fine e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione" (Sez. 5, Ord. n. 13105 del 2012).

L'onere della prova circa la presunta mancata pubblicazione delle delibere nell'albo pretorio è a carico del ricorrente, dunque, Questi non può dolersi che non sia stata fornita prova dell'avvenuta pubblicazione.

La sentenza impugnata è conforme ai sopraindicati principi di diritto.

2. Il secondo motivo di ricorso è così rubricato: violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 50, commi 1 e 2, e violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 53 denuncia, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5.

Il ricorrente eccepisce di aver proposto come motivo di ricorso, sia in primo grado che in appello, il fatto che l'istanza per occupazione suolo pubblico doveva ritenersi valida anche per le annualità successive indipendentemente dal fatto che fossero state pagate le relative tasse, perchè per l'occupazione permanente, prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 44, comma 1, la tassa è dovuta per anni solari, mentre per l'occupazione temporanea, prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 45, comma 1, la tassa è commisurata all'effettiva superficie occupata, in rapporto alla durata dell'occupazione.

In altri termini, non esistendo un'occupazione temporanea annuale, la stessa doveva considerarsi permanente.

A tal fine formula il seguente quesito: l'occupazione del suolo pubblico a livello annuale debba essere inclusa nell'occupazione permanente e, dunque, l'obbligo della denuncia ai sensi dell'art. 50, comma 2, non sussista per gli anni successivi a quelli di prima applicazione della tassa, sempre che non si verificano variazioni dell'occupazione che determinino un maggiore ammontare del tributo.

2.1 Il secondo motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

Secondo la giurisprudenza di legittimità "In tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) ed in base al combinato disposto del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 42, 44 e 45 l'occupazione deve essere considerata permanente quando (art. 42, comma 1, lett. c) l'atto di concessione ne prevede l'utilizzazione

continuativa da parte del concessionario (con conseguente sottrazione del suolo e/o dell'area all'uso pubblico di destinazione) per tutta la sua durata, che deve essere superiore all'anno. Di converso, va considerata temporanea l'occupazione priva di autorizzazione (art. 42, comma 2) ovvero (art. 42, comma 1, lett. b)) quella (anche se continuativa) autorizzata per una durata inferiore all'anno, nonchè l'occupazione, anche se di durata superiore all'anno, che preveda la sottrazione non continuativa del suolo pubblico, come soltanto per una parte del giorno, difettando, in questo caso, il carattere della stabilità dell'occupazione stessa. Ne consegue che la considerazione della sola durata (infra o ultra annuale) della occupazione del suolo pubblico oggetto dell'atto di concessione non costituisce corretta valutazione dell'esatto *discrimen* legale per qualificare come temporanea, ovvero come permanente, detta occupazione, dovendosi, invece, verificare sempre se l'atto di concessione limiti o meno l'occupazione ad alcuni giorni della settimana e/o ad alcune ore del giorno, perchè la limitazione suddetta importa sempre la natura temporanea dell'occupazione" (Sez. 5, Sent. n. 18250 del 2003, Sez. 5, Sent. n. 27048 del 2007).

Dunque, la parte della censura secondo la quale ogni qual volta l'occupazione di suolo pubblico abbia la durata di un anno debba essere considerata permanente è infondata, dovendosi avere riguardo alla natura dell'occupazione stessa al suo titolo costitutivo e alle sue modalità di realizzazione.

Inoltre, il ricorrente non chiarisce le modalità di occupazione di suolo pubblico che egli aveva posto in essere e in vidi di quale titolo. Egli, nel motivo di ricorso, fa esclusivo riferimento alla durata annuale dell'occupazione per desumerne automaticamente la natura permanente ed omette di chiarire in vidi di quale titolo occupava e con quali modalità, così da non consentire a questa Corte di valutare l'effettiva natura dell'occupazione.

Peraltro, non viene formulata alcuna censura avverso la parte della motivazione della sentenza impugnata con la quale i giudici del merito avevano dedotto la temporaneità dell'occupazione dalla lettura del permesso di costruire rilasciato dal Comune di Chivasso, nel quale era espressamente previsto che per poter fruire dell'applicazione della TOSAP annuale per l'anno successivo, l'utente doveva presentare istanza di autorizzazione annuale e, non essendo stata presentata tale richiesta il permesso era decaduto, con ciò evidenziandosi la sua natura temporanea.

3. Il terzo motivo di ricorso è così rubricato violazione e mancata applicazione della L. n. 421 del 1992, art. 2, comma 1 lett. mm, violazione e falsa applicazione della L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, periodo 1, denuncia ai sensi D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., n. 3 e 5. In sostanza il ricorrente chiede se un atto impositivo Tosap sia tale da giustificare la sottoscrizione automatizzata e ciò non sia precluso stante il carattere estremamente ristretto della delega conferita al governo dalla L. n. 421 del 1992, art 2, comma 1, lett. mm).

3. Il terzo motivo è manifestamente infondato.

Il ricorrente invoca la violazione della delega al governo di cui alla L. n. 421 del 1992, art. 2, comma 1, lett. mm), che, al di là di ogni altra considerazione, non può avere alcun rilievo rispetto ad una norma contenuta in una legge ordinaria successiva come quella di cui alla L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, che stabilisce che "La firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonchè la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale".

In ogni caso secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità "In tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 51, nel regolare il procedimento di emissione da parte del comune dell'avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio, non esige alcuna forma di contraddittorio con il contribuente (come, ad esempio, la redazione di un processo verbale di constatazione), il quale potrà avvalersi degli strumenti di tutela attivabili successivamente all'adozione dell'atto. Inoltre, nel caso in cui l'avviso di accertamento sia prodotto mediante sistemi informativi automatizzati, la sottoscrizione dell'atto è legittimamente sostituita, ai sensi della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 1, comma 87, dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile" (Sez. 5, Sent. n. 15079 del 2004 e Sez.5 Sent. n. 15447 del 2010).

4. Il quarto motivo di ricorso è così rubricato violazione e mancata applicazione della L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, periodo 2; violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 50 del 1993, art. 10, comma 3. Denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 art. 62 e art. 360 c.p.c., n. 3 e 5, il motivo dell'assenza dell'apposito provvedimento di livello dirigenziale che avrebbe permesso la sottoscrizione dell'atto positivo a stampa anziché autografa.

Il ricorrente formula il seguente quesito di diritto: dica questa Corte se risulta essere illegittimo l'avviso di accertamento sottoscritto in maniera automatizzata da parte di un soggetto carente dei requisiti richiesti dalla norma, in quanto non in possesso dell'apposito provvedimento dirigenziale e rispetto al quale manchi la prova di tale

requisito.

4.1 Il motivo è infondato in quanto è circostanza pacifica che nell'atto era indicato il nome dell'amministratore della società unico della società concessionaria e, dunque, non era necessario alcun provvedimento dirigenziale per l'emanazione dell'atto con quella modalità.

5. Il quinto motivo di ricorso è così rubricato violazione e mancata applicazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 181, denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 art. 62 e art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5.

Il ricorrente contesta che il soggetto che ha sottoscritto il ruolo non ha frequentato apposito corso di preparazione superando il relativo esame di idoneità e formula il seguente quesito di diritto: dica la Corte se la norma che prevede la presenza di un provvedimento dirigenziale per la sottoscrizione automatizzata di avviso di accertamento debba identificarsi nella L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, periodo 2, e se risulta illegittimo l'avviso sottoscritto da parte di un soggetto carente dei requisiti richiesti dalla norma per la sua sottoscrizione, vale a dire il titolo di studio di scuola media superiore di secondo grado e la frequenza di un apposito corso di preparazione organizzato a cura dell'ente locale, nonché il superamento dell'esame di idoneità.

5.1 Il motivo è manifestamente infondato.

La L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 181, di cui il ricorrente lamenta la violazione, si rivolge unicamente ai Comuni e alle Province e non può applicarsi, come nella specie, alla società concessionaria del servizio di riscossione.

6. Il sesto motivo di ricorso è così rubricato: violazione e mancata applicazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 51, denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., n. 3 e 5.

In sintesi, il motivo attiene alla qualifica dell'atto come avviso di liquidazione e non come avviso di accertamento d'ufficio. Il quesito di diritto formulato è il seguente: dica la Corte se risulta essere illegittimo l'atto di accertamento Tosap che sia qualificato contemporaneamente avviso di liquidazione e avviso di accertamento, quando i presupposti per la formazione di un tipo di accertamento rispetto all'altro sono diversi.

6.1 Il motivo è inammissibile.

Ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso, sicché il ricorrente avrebbe dovuto contestare la mancanza dei presupposti dell'atto impositivo e non l'errata qualificazione dello stesso.

Inoltre, deve ribadirsi che quanto all'avviso di liquidazione non è necessario che dalla motivazione siano evincibili i presupposti materiali e giuridici della pretesa tributaria, essendo sufficiente che tali elementi siano desumibili dalla motivazione del relativo avviso di accertamento (Sez. 5, Sent. n. 9491 del 2008).

Infine, del tutto generica è la censura di violazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, secondo cui: "Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 16 e 17 e successive modificazioni".

La norma citata, infatti, non si ricollega alla censura formulata con il quesito e relativa all'errata qualificazione dell'atto.

7. Il settimo motivo di ricorso è così rubricato: violazione e mancata applicazione dell'art. 2697 c.c.; violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 39, denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5.

Il ricorrente ripropone il motivo di ricorso attinente al fatto di aver allegato che la pretesa tributaria era stata provata solo a partire dal giorno 24 novembre, data della foto allegata all'atto, e non per il periodo precedente. Formula il seguente quesito di diritto: dica la Corte se l'onere probatorio della pretesa impositiva incombe sull'ente impositore che deve fornire la prova mediante fotografia nel caso di specie dell'occupazione del suolo pubblico.

7.1 Il motivo è manifestamente infondato.

La prova dell'occupazione di suolo pubblico non deve essere fornita necessariamente mediante fotografie e, certamente, nella data antecedente il momento dell'accertamento mediante fotografia deve legittimamente pre-

sumersi che l'occupazione era in corso. Inoltre, nel caso di specie, la prova era anche documentale, avendo il ricorrente ottenuto il permesso di occupazione.

Non vi è stata alcuna violazione dell'art. 2697 c.c. e del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 39 che, peraltro, è solo citato nella rubrica senza poi alcun nesso con il quesito posto alla Corte.

8. L'ottavo motivo di ricorso è così rubricato: violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 1, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 53, comma 1, denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 art. 62 e art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5.

Il ricorrente eccepisce il difetto di motivazione delle sanzioni per non essere stati indicati i criteri qualitativi applicati in ordine alla colpevolezza. In tal senso formula il seguente quesito: dica la Corte se, in caso di omesso pagamento dell'imposta per due annualità successive, spetti la riduzione delle sanzioni per applicazione del principio della continuazione e se andava motivata la ragione per la quale era stata applicata una sanzione in misura superiore.

9. Il nono motivo di ricorso è così rubricato: violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1, denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5.

Il motivo attiene alla duplicazione delle sanzioni relative sia alla omessa denuncia sia all'omesso versamento; il quesito di diritto svolto è il seguente: dica la corte se in caso di omessa denuncia di occupazione risulta essere legittimo l'accertamento che irroga contemporaneamente sia la sanzione per omessa denuncia sia se la sanzione per omesso versamento essendo l'una assorbita nella sanzione dell'altra.

9.1 L'ottavo e il nono motivo che per la loro intima connessione possono essere trattati congiuntamente sono inammissibili.

Il ricorrente non indica quale sia stato il trattamento sanzionatorio e la motivazione dello stesso non consentendo a questa Corte di poter valutare la fondatezza o meno delle pretese violazioni del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 1, art. 13, comma 1, e del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 53, comma 1.

10. Il decimo motivo è così rubricato: violazione e mancata applicazione dell'art. 91 c.p.c., comma 1, denuncia, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., n. 35.

Il giudice del gravame non avrebbe distinto quanto dovuto per diritti e onorari. Il quesito di diritto è il seguente: se la condanna al pagamento delle spese debba avere la corretta ripartizione tra quanto dovuto per diritti e quanto dovuto per onorari.

Il motivo è inammissibile in quanto la CTR aveva compensato le spese e non si comprende il tenore della censura non essendoci stata alcuna condanna al pagamento delle spese di lite.

11. In conclusione, il ricorso è integralmente rigettato.

12. Le spese del giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P. Q. M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al rimborso delle spese del giudizio che liquida in complessivi Euro 1400 oltre rimborso forfettario, i.v.a. e c.p.a., se dovute.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 5^a Sezione civile in data 7 novembre 2018.

attributo.it
associazione

per l'approfondimento e la diffusione
dell'Informazione Tecnica

