

#52 3.2019



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Lo stato, come si finanzia e perché
- › La corte di cassazione e la necessità dell'istituzione di una sezione specializzata tributaria
- › Vendere online all'estero
- › La definizione agevolata delle controversie tributarie – Istruzioni operative
- › Fermo amministrativo - procedura esecutiva e casi di nullità dell'atto
- › L'accertamento con adesione nei tributi locali
- › Principio di competenza inderogabile per il reddito d'impresa. Con molte riserve sulle ragioni della decisione...
- › Operazioni inesistenti: nullo l'avviso di accertamento se la società cessionaria non era a conoscenza della frode fiscale posta in essere dalla società cedente



#52.2019

Approfondimento *online* - Anno 5

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

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



Lo stato, come si finanzia e perché 02

di Costantino Rover

Approfondimento

La corte di cassazione e la necessità dell'istituzione
di una sezione specializzata tributaria 10

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Vendere online all'estero 19

di Paolo Soro

La definizione agevolata delle controversie tributarie – Istruzioni operative 28

di Patrik Angelone

Fermo amministrativo - procedura esecutiva e casi di nullità dell'atto 40

di Luca Labano

L'accertamento con adesione nei tributi locali 45

di Fabrizio Ottolini

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

*Principio di competenza inderogabile per il reddito d'impresa.
Con molte riserve sulle ragioni della decisione...*

.....53

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 7121 del 13 marzo 2019)

commento di Luca Mariotti

Commissione Tributaria Regionale

*Operazioni inesistenti: nullo l'avviso di accertamento
se la società cessionaria non era a conoscenza della frode fiscale
posta in essere dalla società cedente*

.....60

(Commissione Tributaria Regionale - Campania, Sentenza n.1114 del 07 febbraio 2019)

commento di Federica Attanasi

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Sentenza n. 7121 del 13 marzo 2019

.....66



Commissione Tributaria Regionale - Campania, Sentenza n.1114 del 07 febbraio 2019

.....70

Il Punto

Lo stato, come si finanzia e perché

di Costantino Rover **



Per non essere costretto a stampare troppa moneta ogni anno lo Stato si finanzia tramite tasse e debito.

Stiamo parlando ovviamente dello Stato sovrano, ovvero dello Stato che emette e controlla la propria moneta.

In realtà in uno Stato sovrano le tasse hanno altre funzioni che sono ben diverse dalla situazione dei Paesi aderenti all'eurozona che si trovano a tassare i propri cittadini per recuperare soldi per pagare le spese ed abbattere il debito pubblico.

Anche lo Stato sovrano tassa i propri cittadini, ma perché se i soldi se li può stampare da solo?

Sembra che la differenza non esista eppure è bella evidente.

Vediamo perché.

- Come si finanzia lo stato sovrano?

Per finanziarsi lo Stato utilizza principalmente, ma non solo, due strumenti: tasse ed emissione di Titoli di Stato (debito pubblico), cioè i BTP (Buoni del Tesoro Poliennali). Altri strumenti sono ad esempio il pedaggio stradale, la riscossione delle concessioni, i pagamenti per i servizi, ecc. Tuttavia il debito pubblico non dovrebbe essere un "vincolo di bilancio" come per le imprese che possono spendere solo i soldi che hanno incassato in precedenza. Uno Stato può sempre stampare moneta per coprire eventuali eccedenze, ma solo se ha sovranità monetaria.

-Cosa sono i btp (buoni del tesoro poliennali) ed i bot (buoni ordinari del tesoro)?

**Esperto di comunicazione e divulgazione macroeconomica, blogger

Sono i titoli di Stato che pagano un interesse fisso ogni anno.

Hanno scadenze medio lunghe, dai 3 fino ai 30 anni. Oggi, il tasso dei BTP è stabilito ESCLUSIVAMENTE dal mercato, mentre fino al 1981 era “calmierato” (tenuto basso) dall’intervento della BC (cioè la Banca d’Italia) al momento dell’emissione.

Ovvero la Banca d’Italia interveniva come acquirente di tutto il debito rimasto “invenduto”, cosicché lo Stato non corresse mai il rischio di trovarsi a dover accettare tassi d’interesse a condizioni di mercato eccessivamente onerose.

Questo è un meccanismo che capiremo più avanti in un articolo o magari, meglio, con un filmato, perché è un argomento tecnico che si può semplificare ma a parole è difficile da rendere chiaro.

I BOT invece (Buoni Ordinari del Tesoro) sono titoli a breve scadenza (3-6 mesi) e servono a coprire gli ammanchi che eventualmente si dovessero riscontrare a causa di aggiustamenti resi necessari da spese impreviste o non meglio calcolate in precedenza.

In sostanza i BOT servono come pronto cassa, ovvero per spese in deficit di cui si presume un rapido rientro.

Infatti è bene sapere che l’emissione di Titoli di Stato in uno Paese sovrano non ha come scopo il finanziamento della spesa pubblica.

In realtà tale strumento è stato INVENTATO come mezzo per emettere nuova moneta e per consentire al settore pubblico e privato (anche di Paesi stranieri) di usufruire di forme di risparmio alternative.

Perché il debito prodotto dalla cessione di Titoli di Stato sia sostenibile è fondamentale l’intervento della banca centrale come prestatore di ultima istanza, ma soprattutto appunto come regolatore degli interessi durante l’asta dei Titoli.

Insomma lo Stato sovrano è anche in grado di decidere o quanto meno influenzare il tasso di interesse, ovvero di guadagno del compratore dei Titoli; cosa che l’Italia ha smesso di fare del 1981.

- L’importanza della redistribuzione delle risorse

Quando parliamo di REDISTRIBUZIONE intendiamo l’azione di livellamento degli squilibri che possono determinare accentramenti di potere eccessivi. Fra le tante funzioni delle tasse c’è anche questa: togliere a chi ha troppo per darlo a chi ha troppo poco. Le tasse drenando ricchezza in eccesso oltre una certa soglia (in percentuale sui redditi) e ridistribuendola attraverso ad esempio la facilitazione all’accesso ai servizi pubblici alle fasce reddituali più deboli (scuole, asili, assistenza sanitaria, ecc.).

Quando c’è poca moneta in circolazione lo Stato può immetterne di nuova nell’economia, ma se ce n’è troppa o è troppo concentrata, lo Stato se la riprende con le tasse per arginare i fenomeni come l’inflazione o la concentrazione di ricchezza e di potere.

Se uno Stato spende la propria moneta investendo in servizi pubblici, da una parte consente di ridurre i prezzi a carico dei cittadini (pensiamo appunto agli asili, alle scuole o alle rette universitarie e le spese per i testi o le mense) e dall'altro distribuisce lavoro retribuito con la stessa moneta. In questo modo lo Stato utilizzando la moneta prelevata ai più ricchi, consente ai cittadini con un reddito più basso di spendere nei consumi, continuando ad alimentare i meccanismi dell'economia legati fra di loro.

- Come utilizza la moneta uno stato?

Lo Stato può usare la propria moneta offrendo servizi, facendo investimenti utili alla collettività. Questa si chiama spesa produttiva cioè che genera un ritorno sociale o economico. Lo Stato può anche dirigere l'economia verso obiettivi di crescita e di benessere pubblico. Ad esempio può viziare le scelte dei propri cittadini rendendo convenienti determinati comportamenti come nel caso del consumo energetico.

Pensa soltanto agli incentivi fiscali o ai finanziamenti a fondo perduto stanziati per rendere alle famiglie facile e conveniente dotarsi di pannelli solari.

Altri esempi degli scopi che uno Stato può perseguire con specifiche politiche economiche e monetarie sono:

- ✓ favorire investimenti a risparmio energetico, per cultura, salvaguardia paesaggio, per ricerca e sviluppo energie sostenibili;
- ✓ far sviluppare settori industriali innovativi e concorrenziali con gli altri stati così da favorire l'occupazione e attirare investimenti sul proprio territorio;
- ✓ concedere aiuti di stato alle fasce meno abbienti e/o alle imprese momentaneamente in difficoltà.

Se uno Stato è privato della possibilità di emettere moneta nei momenti di grande crisi, (come invece possono fare gli Usa, il Giappone, la Gran Bretagna, la Cina, la Svezia, ecc.) sarà costretto a pensare al benessere delle FINANZE pubbliche, prima di pensare al benessere dell'economia e dei cittadini.

- Come spende uno stato virtuoso?

Lo Stato virtuoso non è quello che rimane dentro a determinati parametri di spesa, ma lo Stato che spende bene la propria moneta. Se lo Stato fa così, esso genera benessere diffuso tra i suoi cittadini tramite le leve economiche che gli sono consentite indipendentemente dal debito che questa spesa comporta:

- ✓ Può spendere bene, offrendo servizi e dirigendo l'economia verso obiettivi di benessere pubblico;
- ✓ Per incentivare la spesa produttiva;

- ✓ Può dirigere l'economia per far sviluppare certi settori industriali attraverso una corretta programmazione;
- ✓ Mira a raggiungere la piena occupazione.

- Spesa produttiva e spesa improduttiva (gli sprechi)

La *Spesa Produttiva* è quella spesa che crea una occupazione utile allo Stato. Alcuni esempi sono: la produzione di servizi o strutture che migliorano l'economia ed aumentano il benessere dei cittadini: ospedali, infrastrutture, asili, manutenzione dei beni culturali, ecc.

Questa spesa contribuisce ad aumentare l'occupazione e non produce soltanto salari.

La spesa produttiva insomma è quella che CREA UN VALORE.

Invece la *Spesa Improduttiva* è quella che crea una occupazione assistenziale da parte dello Stato o strutture inutili.

Aumenta l'inflazione perché produce salari non corrisposti da un valore prodotto in cambio.

La spesa improduttiva **produce sprechi**. Ciò non significa che gli statali (o una categoria particolari di statali) siano sempre una spesa improduttiva. Se servono e producono un servizio alla popolazione diventano una spesa produttiva.

- Perché lo stato non si limita a stampare moneta per finanziarsi?

Spesso ci viene detto sia in senso propositivo in senso critico ed ironico che per risolvere i problemi basterebbe quindi stampare moneta e regalarla ai cittadini per fare tutti felici. Le tre principali ragioni perché allo Stato non conviene stampare moneta e spenderla a pioggia e senza un contro valore, per auto finanziarsi senza altri meccanismi di controllo sugli squilibri che si potrebbero generare sono:

1. Senza un corrispettivo controvalore, perderebbe il controllo sulla quantità di moneta in circolazione;
2. Se in cambio di quella spesa non viene prodotta una ricchezza corrispondente, la massa monetaria supererebbe di gran lunga la quantità di beni e di servizi in commercio e quindi ne farebbe aumentare i prezzi e di conseguenza farebbe **aumentare l'inflazione**;
3. Senza un corrispettivo offerto da parte del privato in termini di beni e servizi utili all'economia, creerebbe spesa improduttiva.

- Come deve usare la moneta uno stato virtuoso?

Come abbiamo già visto nell'articolo sulla moneta, questa deve essere vista in funzione alla produzione ed al consumo dei beni e dei servizi ed all'accumulo di risparmio.

La moneta dovrebbe servire a finanziare nuova produzione ed al tempo stesso a farne assorbire i prodotti dal mercato, ma soltanto a fini di aumentare l'occupazione ed il benessere, non per creare squilibri.

Pensate cosa accadrebbe se ogni anno lo stato stampasse il 50% del PIL di nuova moneta. Se si aumentasse così tanto la massa monetaria in circolazione infatti tutti diventerebbero più "ricchi" e perciò inizierebbero a comprare indiscriminatamente molti beni di varia sorta.

Tuttavia, dobbiamo ricordarci che uno dei fattori principali che influenza il prezzo di un qualsiasi bene è anche l'incrocio della domanda e dell'offerta. Ovvero, se la massa dei cittadini spende poco per gli acquisti di un bene, questo verrà venduto di meno e perciò diminuirà anche il suo prezzo (- domanda = - prezzo del bene).

Se invece lo cercano tutti, e tutti lo comprano, il suo prezzo finisce per aumentare (+ domanda = + prezzo del bene). In casi così estremi avrebbero ragione probabilmente i monetaristi (la scuola economica che guida le azioni della BCE) poiché tutti spenderebbero di più causando un aumento generalizzato dei prezzi (altrimenti detto inflazione).

- Occhio all'inflazione, ma senza esagerare

Il timore è che allora, per esempio, un televisore arriverebbe a costare il doppio del prezzo attuale uscendo così fuori dai parametri di mercato.

Va da sé che questo non significa che creare moneta equivalga AUTOMATICAMENTE a creare inflazione, ma solo che esagerare non è mai un bene in economia. Soprattutto, è sbagliato pensare che esista un modello teorico da applicare alla lettera e valido "per tutte le stagioni".

Quando affronteremo il capitolo dedicato alle aste dei Titoli di Stato saremo in grado di capire le ragioni di chi avversa la stampa indiscriminata di denaro, anche perché allora sarà molto chiaro come si genera il debito pubblico.

- Tasse

E qui veniamo al nodo più spinoso.

Tasse e debito pubblico in uno Stato sovrano assolvono 3 compiti:

1. Le tasse redistribuiscono la ricchezza oltre a dirigere i consumi e gli investimenti e possono quindi favorire determinati comportamenti. Ad esempio, si possono fare sgravi fiscali sugli investimenti per incentivare la green economy; oppure si può imporre una tassazione più elevata sulle attività più inquinanti;
2. Il debito pubblico invece fornisce l'investimento a "zero rischio". Nell'euro tali compiti

sono entrambi compromessi: tasse e debito servono esclusivamente a finanziare la spesa. In uno Stato sovrano invece servono a mantenere sotto controllo l'inflazione, redistribuire la ricchezza togliendo a chi ha troppo e dando a chi ha troppo poco, ad evitare ulteriore emissione di denaro (in relazione all'inflazione appunto), ecc.

3. Obbligare i propri cittadini ad "accettare" la moneta e a farne uso per gli scambi commerciali.

Ci hai mai pensato? In fin dei conti se tu non dovessi pagarci le tasse, probabilmente utilizzeresti varie altre monete, a seconda dei beni che acquisti. Pensa solo a come Amazon ed altri stiano spingendo verso la creazione di una PROPRIA MONETA. Su Amazon diventerà obbligatoria se vorremo acquistare dal suo store, per lo Stato invece è necessaria per pagargli le tasse.

- Il saldo primario dello stato

Avere il saldo primario in attivo significa che lo Stato ha tassato più di quanto fosse necessario al sostegno della spesa pubblica.

In altre parole significa che Stato è in attivo grazie alle tasse.

L'Italia fa saldo primario attivo dagli anni '90.

Avere il saldo attivo vuol dire che uno Stato ha prelevato ai cittadini più tasse di quanto esso abbia speso per loro.

Senza voler assolvere la *mala gestio* della classe dirigente italiana, non solo politica, qui c'è qualcosa che non torna.

Il saldo primario italiano dimostra che senza il gravame degli interessi sul debito l'Italia potrebbe ridurre notevolmente la pressione fiscale¹, reinvestire il surplus o abbattere il debito complessivo.

Dal 1990 al 2016 noi cittadini abbiamo pagato allo Stato (o meglio ai mercati) 640 miliardi di tasse in più rispetto a quelle che erano necessarie alla spesa corrente.²

Non solo, ma su un debito che nei decenni si è protratto oltre i 2.000 miliardi, abbiamo versato ai compratori oltre 3.000 miliardi di interessi!

- Ma Dove Sono Finiti Tutti Questi Miliardi?

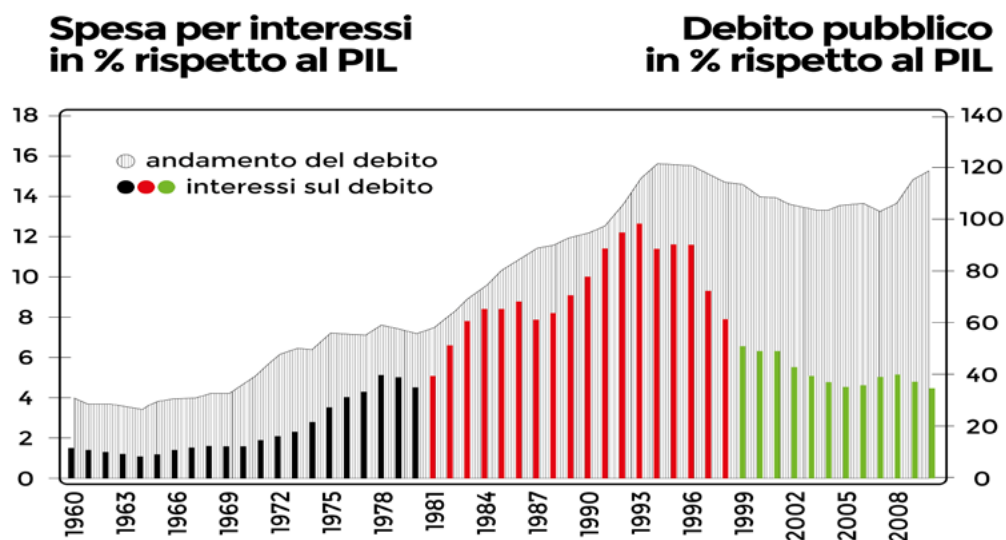
Non sono finiti in appalti opachi o in sprechi!

Per adesso ci basti capire che questo *surplus* esiste ed è bello consistente. Come si evince dal grafico sotto riportato, che riporta, accanto al rapporto debito pubblico/PIL la spesa per inte-

1

2 Dati più aggiornati sul saldo primario dell'Italia: <https://scenarieconomici.it/evoluzione-del-saldo-primario-italiano/>

ressi sempre rapportata al prodotto interno.



I dati degli anni successivi sono disponibili sul *web*.³

Secondo il Sole24ore solo gli interessi ci costano come un cappuccio e brioche a testa al giorno⁴.

Sarebbe quanto mai opportuno e doveroso che anche i cittadini prendessero coscienza del tema senza delegare il proprio presente ed il proprio futuro a venditori di fumo che abitualmente addossano ogni responsabilità alla castacriccaccorruzione.

Le cose stanno diversamento ed è tempo che tutti noi ne prendiamo coscienza.



COSTANTINO ROVER - "L'economia spiegata facile"
 prefazioni di NINO GALLONI e ANTONIO MARIA RINALDI
 ed. Gingko
<https://www.economiaspiegatafacile.it/>

³ Dati sulla pressione fiscale: <https://bit.ly/2odhbk4> -- e: <https://bit.ly/2P75Bmg>

⁴ <https://bit.ly/2P5RORk>

**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*



La corte di cassazione e la necessità dell'istituzione di una sezione specializzata tributaria

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Avvocati tributaristi

1. La Corte di Cassazione

Il ricorso in Cassazione può essere presentato contro i provvedimenti emessi dai giudici ordinari nel grado di appello o nel grado unico.

I motivi esposti per sostenere il ricorso possono essere, in materia civile, la violazione del diritto materiale o procedurale, i vizi della motivazione (mancanza, insufficienza o contraddizione) della sentenza impugnata, o, ancora, i motivi relativi alla giurisdizione. Un regime simile è previsto per il ricorso in Cassazione in materia penale.

Quando la Corte rileva uno dei vizi, ha il potere e il dovere non solo di cassare la decisione del giudice del grado inferiore, ma anche di enunciare il principio di diritto che il provvedimento impugnato dovrà osservare, al quale anche il giudice del rinvio non potrà fare a meno di conformarsi quando procederà al riesame dei fatti relativi alla causa.

I principi stabiliti dalla Corte di Cassazione non sono vincolanti per i giudici quando devono decidere cause diverse, rispetto alle quali la decisione della Corte Suprema si può considerare un “precedente” influente.

Inoltre, secondo l'articolo 111 della Costituzione, ogni cittadino può ricorrere alla Corte di Cassazione per **violazione di legge** contro qualunque provvedimento dell'autorità giudiziaria, senza dovere esperire nessun appello in materia civile o penale, o contro qualunque provvedimento che limiti la libertà personale.

La Corte di Cassazione, al cui interno è costituita una Procura della Repubblica con a capo un procuratore coadiuvato da vari sostituti, è articolata in sei sezioni civili e sette sezioni penali; ogni Collegio giudicante è composto da cinque membri, compreso il suo Presidente.

La sezione feriale è quella che si occupa dei processi a rischio prescrizione e delle misure cautelari.

La Suprema Corte svolge una **funzione nomofilattica**, con la quale s'intende comunemente il compito di *"garantire l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale"* che l'**art.65 della legge sull'ordinamento giudiziario (R.D. 30 gennaio 1941 n.12)** attribuisce alla Corte di Cassazione.

Come chiaramente indicato dall'art. 65 citato, la funzione nomofilattica della Cassazione si articola in due sottofunzioni ben distinte: da un lato, quella di garantire l'attuazione della legge nel caso concreto, realizzando il profilo giurisdizionale in senso stretto, dall'altro quella di fornire indirizzi interpretativi "uniformi" per mantenere, nei limiti del possibile, l'unità dell'ordinamento giuridico, attraverso una sostanziale uniformazione della giurisprudenza. Il controllo delle posizioni interpretative obbedisce all'elementare esigenza di garantire la certezza del diritto; tuttavia, stante la grande complessità della materia giuridica, la naturale mutazione dei tempi, delle idee e dei giudici chiamati a ricoprire incarichi nella magistratura di legittimità, non è raro il caso in cui si assista a mutamenti nella giurisprudenza della Cassazione, che per la loro rapidità e drasticità potrebbero far pensare al venir meno della funzione nomofilattica.

Al potere meramente orientativo della funzione nomofilattica ordinaria svolta attraverso le sentenze delle varie sezioni fa eccezione quella svolta a Sezioni Unite. Difatti, quando la Cassazione decide su un ricorso, il principio di diritto sancito nella sentenza non è vincolante per i giudici di merito. Accade diversamente, invece, quando la decisione è statuita a Sezioni Unite, ossia quando occorre dirimere contrasti insorti tra le decisioni delle singole sezioni o quando le questioni proposte sono di speciale importanza (ad esempio perché si tratta di una questione che si presenta per la prima volta). In tali casi, il Presidente della Corte

di cassazione, su richiesta del Procuratore Generale, dei difensori delle parti o anche d'ufficio, assegna il ricorso alle Sezioni Unite. Inoltre, la singola sezione può rimettere alle Sezioni Unite il ricorso se rileva che la questione di diritto, sottoposta al suo esame, ha dato luogo o può dar luogo ad un contrasto giurisprudenziale.

Le decisioni statuite a Sezioni Unite acquistano un'**autorevolezza** particolare, **simile a quella dei "precedenti vincolanti"**, tipici dei paesi in regime di common law. Difatti, una volta che una sentenza a Sezioni Unite risolve un dubbio interpretativo o fornisce un'interpretazione su una questione particolarmente complessa, se il giudice se ne vuole discostare deve ottenere l'autorizzazione delle Sezioni Unite della Cassazione.

2. L' istituzione della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione

Come anzidetto, le Sezioni Civili della Cassazione sono sei, di cui le prime tre istituite nel 1923.

L'art. 19 della legge 11 agosto 1973, n. 533, ha aggiunto una quarta Sezione, la Sezione lavoro.

La sesta Sezione Civile, detta anche sezione "filtro", è stata introdotta con la legge 18 giugno 2009, n. 69.

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, invece, è stata costituita - previa revisione delle competenze della prima sezione civile da cui è derivata - **con decreto del Primo Presidente della Corte 19 giugno 1999, n. 61/99**. L'attività della quinta sezione civile è iniziata il 1° novembre 1999 e si è incentrata non solo sulle controversie rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie concernenti i tributi elencati nell'art. 2 del D.Lgs.n. 31 dicembre 1992, n.

546, ma anche su quelle aventi ad oggetto imposte e tasse, allora ancora attratte alla cognizione del giudice ordinario a sensi dell'art. 9 c.p.c. Questa residuale sfera di competenza è stata nel corso del tempo erosa, sia con l'ampliamento delle materie assegnate alle Commissioni tributarie ad opera del legislatore, sia grazie all'interpretazione evolutiva del giudice di legittimità che ha dato una nozione estremamente estesa di lite fiscale prescindente dall'elencazione formale dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, così contribuendo a rafforzare la onnicomprensività ed esclusività di questa giurisdizione che trova il naturale «raccordo di vertice» nella quinta sezione della Corte che ne rappresenta l'«organo di coesione». Data la funzione svolta, correttamente nei progetti di delega legislativa succedutisi per la revisione del contenzioso tributario è stata prospettata - oltre alla modifica del nome delle Commissioni in Tribunali Tributarie e Corti di Appello Tributarie (con una connotazione più incisiva della loro giurisdizionalità) - l'istituzione «per legge» della sezione incaricata esclusivamente della trattazione dei ricorsi tributari, così come avviene per la sezione lavoro.

3. Proposte di riforma

3.1. Cassazione Sezione Unite n.8053/2014

La Cassazione, a Sezioni Unite, nella **sentenza n.8053/2014**, sollecitata con ordinanza interlocutoria n.23273/2013, si è pronunciata sulla questione, ritenuta di rilevante importanza, del maggioritario orientamento della dottrina *“secondo cui la riforma (di cui al d.l. 22 giugno 2012, n. 83) non tocca il processo di cassazione, quando formino oggetto di ricorso sentenze delle Commissioni tributarie”*.

Appare opportuno illustrare l'iter logico seguito dal Supremo Consesso e dare defini-

zione alle conclusioni alle quali è giunto.

Dapprima la Suprema Corte ha affermato che, per dare risoluzione al quesito sottoposto con ordinanza interlocutoria, è necessario verificare preliminarmente se le disposizioni modificative del codice di procedura civile contenute nel d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni, dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, trovino applicazione con riferimento ai ricorsi per cassazione proposti avverso le sentenze pronunciate dal giudice tributario. Infatti, l'eventuale applicabilità della riforma condiziona il parametro al quale occorrerà far riferimento per la valutazione dell'ammissibilità e della fondatezza del motivo di ricorso, che sollecita al giudice di legittimità il controllo critico sulla motivazione della sentenza impugnata.

Tale dubbio sull'applicabilità della riforma in esame trova fondamento nella previsione di cui al comma 3-*bis* dell'art. 54, d.l. n. 83 del 2012 (aggiunto dalla legge di conversione n. 134 del 2012), secondo cui *“Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processotributario di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”*.

Precisamente, tra le disposizioni previste nei precedenti commi di tale norma vi sono, oltre quelle relative al processo d'appello, anche quelle che si riferiscono specificamente al giudizio di cassazione, che stabiliscono:

- la **modifica dell'art. 360, n. 5), cod. proc. civ.**, la cui previsione dell'impugnabilità *“per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio”* è sostituita dalla previsione d'impugnabilità *“per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”*;
- l'introduzione nel codice di rito di un

articolo 348-ter, il cui ultimo comma prevede la proponibilità del ricorso per cassazione esclusivamente per i motivi di cui ai numeri 1), 2), 3) e 4) del primo comma dell'articolo 360, qualora l'impugnazione sia proposta avverso una sentenza d'appello che confermi la decisione di primo grado per le stesse ragioni, inerenti alle questioni di fatto, poste a base della decisione appellata.

L'eccezione sollevata alla Suprema Corte riguardo l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 54, d.l. n. 83 del 2012, concerne, per espressa previsione normativa, il processo tributario che il d.lgs. n. 546 del 1992 compiutamente disciplina con norme speciali per quanto riguarda la fase di primo grado e quella d'appello.

A tal proposito, è opportuno precisare che il processo tributario si svolge innanzi ad una giurisdizione speciale, la giurisdizione tributaria, che a norma dell'art. 1, comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, del predetto decreto *“è esercitata dalle Commissioni tributarie provinciali e dalle Commissioni tributarie regionali di cui all'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 546”*.

Di converso, il D.lgs n.546/1992 citato non prevede, invece, una disciplina speciale per il giudizio di legittimità concernente l'impugnazione delle sentenze d'appello pronunciate dal giudice tributario, ma si limita a rinviare, in proposito, alle norme del codice di rito che regolano il ricorso per cassazione avverso le sentenze d'appello pronunciate dal giudice ordinario.

L'art. 62 del citato decreto, infatti, dispone, al primo comma, che *“avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1) a 5) dell'art. 360, primo comma, del codice di procedura civile”*; e al secondo comma *“al ricorso*

per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”.

Ciò posto, a parere dei giudici di legittimità, appare manifestamente contrario all'assetto del sistema pensare a un'inapplicabilità delle modifiche che il richiamato art. 54 citato apporta alle regole per il ricorso per cassazione (quelle relative al n. 5 dell'art. 360 c.p.c. in particolare), quando tale ricorso investa una decisione emessa dal giudice tributario; infatti, per esplicito richiamo, disposto proprio dal decreto legislativo n. 546 del 1992, le regole per il ricorso per cassazione non divergono se la sentenza impugnata sia stata emessa dal giudice ordinario o dal giudice tributario, restando sempre, nell'uno e nell'altro caso, quelle dettate dal codice di rito.

Alla luce delle considerazioni suesposte, il Supremo Consesso ha statuito che *“pervenire a conclusioni diverse, ammettendo che l'eccezione prevista dal comma 3-bis del su richiamato art. 54 riguardi anche la novellata norma di cui all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., significherebbe prevedere in buona sostanza l'esistenza di un giudizio per cassazione “speciale” in materia tributaria: ne conseguirebbe un inammissibile ampliamento, per via interpretativa, della specialità della giurisdizione tributaria, che, invece, il legislatore del 1992 ha voluto si arrestasse sulle soglie della Corte di Cassazione, eletta a simbolo di garanzia dell'unità del sistema di tutela giurisdizionale dei diritti del cittadino. Mediante il ricordato rinvio alle norme del codice di rito disposto dall'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, la giustizia tributaria riduce lo spessore della propria specialità e si colloca, sia pur al livello di ultima istanza, nel più generale e complesso sistema di giustizia funzionale all'affermazione e alla tutela dei diritti del cittadino che costituisce l'orizzonte costituzionale dell'ordinamento*

giuridico italiano...".

Le Sezioni Unite, nel loro iter logico, hanno ribadito che la giurisprudenza di legittimità ha costantemente riconosciuto ed affermato che il legislatore delegato del 1992 non ha istituito un giudizio tributario di legittimità, ma, semplicemente, ha esteso il giudizio ordinario di legittimità alla materia tributaria, che prima ne era esclusa.

Il legislatore delegato, peraltro, neppure avrebbe potuto istituire un siffatto giudizio, alla luce dei principi dettati dalla legge delega che, all'art. 30, comma 1, lettera d), L. n. 413 del 1991, disponeva l'*"articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi da commissioni tributarie di primo grado con sede nei capoluoghi di provincia e da commissioni tributarie di secondo grado con sede nei capoluoghi di regione, con conseguente applicazione dell'articolo 360 del codice di procedura civile e soppressione della commissione tributaria centrale"*; da ciò ne discendeva **"... una riduzione dei margini di specialità del processo tributario destinata ad arrestarsi, nel quadro di una prospettiva costituzionalmente orientata, alla soglia del giudizio di legittimità senza possibilità che in quest'ultimo quella specialità esondasse anche indirettamente"**.

Per tale motivo, secondo la Suprema Corte, se la *voluntas legis*, come più volte dimostrato, era nel senso di parificare la giurisdizione tributaria alla giurisdizione ordinaria in punto di sindacato di legittimità, esimendola dai limiti del ricorso straordinario, il rinvio ai numeri da 1) a 5) dell'art. 360, primo comma, cod. proc. civ. operato dall'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, non può che essere "formale" e "mobile", idoneo a conservare, nel tempo, la raggiunta parificazione.

Sul punto, le Sezioni Unite sono giunte alla conclusione, in predetta sentenza, che *"la*

specializzazione del giudizio di legittimità in materia tributaria, può solo costituire una mera prospettiva de iure condendo".

Ciò, secondo i giudici di legittimità, trova conferma nel fatto che il CNEL abbia confezionato un progetto di legge delega *"per razionalizzare e codificare l'attuazione e l'accertamento dei tributi e per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario"*, caratterizzato da una ispirazione alquanto diversa e incline più ad approfondire, che a ridurre, la separatezza tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria, arrivando fino a prevedere l'istituzione di una sorta di BFH - *Bundesfinanzhof* italiana. Sicché la specialità di un giudizio di legittimità in materia tributaria è manifestamente una questione *de iure condendo* e non di diritto vigente.

3.2 Progetto di legge CNEL 20 Marzo 2013

In ottemperanza all'art. 99 della Costituzione Italiana, il 20 marzo 2013 il CNEL aveva approvato il Ddl di **"Delega legislativa al Governo della Repubblica per razionalizzare e codificare l'attuazione e l'accertamento dei tributi e per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario."**

Il documento era scandito in 6 articoli, di cui il secondo il terzo ed il quarto rappresentavano il cuore della disciplina innovativa.

Con riferimento ai punti di maggiore rilevanza potevano annoverarsi:

- ✓ il rafforzamento e l'ampliamento della disciplina della conciliazione giudiziaria, che costituisce uno dei temi più caldi degli ultimi tempi, vista la grave limitazione relativa al suo utilizzo per il solo procedimento di primo grado, oltre alla funzione deflattiva che presiede l'intero sistema tributario attuale;

- ✓ la necessità della qualifica dell'organo giudicante, in termini di competenza (giudici a tempo pieno) e di adeguata retribuzione, punto focale soprattutto ai fini del corretto svolgimento delle cause tributarie, oltre che dell'applicazione corretta delle norme sia dal punto di vista dell'Amministrazione che dal punto di vista dello Statuto del Contribuente;
- ✓ l'istituzione di un apposito albo dei difensori tributari presso ciascuna Corte d'appello tributaria e presso la sezione tributaria della Corte di Cassazione;
- ✓ l'immediata esecutorietà delle sentenze, valevole per tutte le parti in causa, onde evitare una sovrapposizione in virtù del ruolo ricoperto dalle parti in giudizio: amministrazione/contraente più forte, contribuente/contraente più debole.

In particolare, all'**art. 4 lett. e) di predetto documento**, il CNEL disponeva che: *"il Governo della Repubblica era delegato ad attuare, con i decreti di cui all'articolo 1, la revisione della disciplina e dell'organizzazione del processo tributario e della giurisdizione tributaria, con l'osservanza dei principi e criteri direttivi: [...]e) articolazione del processo tributario in tre gradi di giudizio. I primi due, da espletarsi da tribunali tributari e da corti d'appello tributarie, quali organi della giurisdizione tributaria derivanti dalle commissioni tributarie provinciali e regionali così come riordinate dall'art. 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, aventi rispettivamente sede nei capoluoghi di provincia e di regione, Il, terzo, demandato ad apposita Sezione tributaria della Corte di Cassazione, composta da trenta giudici, ripartiti in cinque sottosezioni in ragione della materia, di cui la prima presieduta dal presidente della Sezione tributaria e le altre da uno dei loro compo-*

menti, con l'espressa previsione che il presidente della Sezione tributaria della corte di Cassazione può disporre che i ricorsi che presentano questioni di diritto già decise in senso difforme dalle sottosezioni e quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza vengano decise da un Collegio unitariamente composto dai presidenti delle cinque sottosezioni o in loro vece da un componente di ciascuna sottosezione designato dal rispettivo presidente".

Come si può evincere dal citato articolo, già il CNEL, con tale documento, avanzava la proposta della creazione di una speciale Sezione tributaria della Corte di cassazione, ripartita in sottosezioni in base alla materia e alla composizione delle Sezioni Unite per questioni di particolare importanza, composte dai presidenti delle cinque sottosezioni tributarie.

3.3 BFM (Bundesfinanzhof)

Il *Bundesfinanzhof* (BFH), con sede a Monaco di Baviera, è il Supremo Tribunale per le imposte e le questioni doganali e, come tale, insieme alla Corte di Cassazione Federale, al Tribunale Amministrativo Federale, al Tribunale Federale del Lavoro e alla Corte Sociale Federale, è una delle cinque corti supreme della Repubblica Federale di Germania.

Il Tribunale Federale delle Finanze - come la Corte Federale di Giustizia e il Tribunale Amministrativo Federale - è soggetto al controllo del Ministero della Giustizia e della Tutela dei Consumatori (BMJV). Tuttavia, il BFH è indipendente nella sua attività come tribunale.

Il Tribunale Federale delle Finanze è la più alta autorità della giurisdizione finanziaria. Ed è stato istituito ai sensi dell'articolo 95 della Legge fondamentale e, inoltre, la sua

competenza si estende a questioni fiscali e doganali.

Tale Tribunale non può, altresì, essere confuso con la Corte Federale dei Conti; quest'ultima controlla il comportamento di spesa dello stato e delle sue istituzioni, mentre dinanzi al Tribunale Federale può ricorrere il singolo contribuente, in ultima istanza, per esaminare la sua dichiarazione dei redditi o l'accertamento fiscale effettuato dall'Agenzia delle Entrate.

Al *Bundesfinanzhof* sono affidate anche le decisioni in ultimo grado riguardanti il sussidio pubblico per la prima casa, l'incentivo agli investimenti e le questioni professionali dei consulenti fiscali. È competente anche per le questioni attinenti i figli, il cui assegno, in particolare, ha una duplice funzione: da un lato, serve ad esentare il minimo di residenza dei minori dall'imposta sul reddito e, d'altro canto, serve come beneficio sociale per il sostegno della famiglia. Oltre alle decisioni in ultima istanza in materia fiscale, il *Bundesfinanzhof* ha una rilevante importanza nelle decisioni di diritto sociale.

Questo Tribunale agisce principalmente come Corte di Cassazione e, in questa veste, deliberare revisioni contro le sentenze dei tribunali fiscali; inoltre, giudica come Corte d'Appello contro determinate decisioni dei tribunali fiscali.

Come Corte d'Appello, il *Bundesfinanzhof* ha una responsabilità speciale per il perfezionamento della legge e il mantenimento dell'uniformità della giurisdizione. Inoltre, è coinvolto nei procedimenti della Corte costituzionale federale. Nel procedimento tributario proposto dinanzi alla Corte costituzionale federale, il Tribunale federale delle finanze esprime un parere che viene preso in considerazione dalla Corte medesima nella sua decisione.

La particolarità della procedura legale nella giurisdizione finanziaria è vi sono solo

due autorità giudiziarie; dopo aver respinto il ricorso dinanzi al Finanzgericht, si può fare appello direttamente al BFH. Tuttavia, il presupposto è che il Finanzgericht abbia approvato la revisione del *Bundesfinanzhof* nella sua sentenza. In caso contrario, è possibile presentare una denuncia al Tribunale federale delle finanze, il cosiddetto reclamo di non ammissione, con la richiesta di consentire la revisione. Se il *Bundesfinanzhof* ammette il ricorso, il procedimento continuerà immediatamente come procedura di revisione.

3.4 Proposta di legge di riforma della giustizia tributaria

È di tutta evidenza che sia la giurisprudenza di legittimità, la dottrina e lo stesso CNEL con il suo documento, auspicano una riforma dell'intero sistema tributario della giurisdizione, al fine di riservare tale funzione a giudici in possesso di una preparazione specifica, a garanzia dell'imparzialità e dell'indipendenza dell'organo giudicante e della ridefinizione delle regole del processo nel rispetto dei principi fissati dall'art. 111 della Costituzione.

Tale riforma, pertanto, non può che interessare, altresì, la sezione tributaria della Corte di Cassazione, che si trova attualmente a smaltire un eccessivo carico di cause e necessita un'integrazione del novero di magistrati.

A tal proposito, la recente proposta di legge di riforma di giustizia tributaria, presentata dalla Lega lo scorso 23 Gennaio, prevede che, per l'ultimo grado di giudizio, salva la competenza delle sezioni unite della Corte di Cassazione relativamente alle sole questioni di giurisdizione, la sezione tributaria della Corte di Cassazione deve giudicare le impugnazioni delle sentenze delle Corti d'Appello Tributarie.

Secondo tale proposta, il Supremo Conses-

so deve essere composto, inoltre, da **trentacinque giudici**, ripartiti in cinque **sotto sezioni**, in ragione della materia (imposta sui redditi, imposta sul valore aggiunto, altri tributi, riscossione, rimborsi). Ancora, il presidente della sezione tributaria deve essere anche presidente della prima sottosezione. Le altre sotto sezioni devono essere presiedute da uno dei loro componenti. I collegi devono essere composti da un numero fisso di tre membri.

La proposta di riforma accoglie le sollecitazioni provenienti dalla giurisprudenza di legittimità, degli operatori del settore e, come espresso recentemente dal CNEL, che hanno avvertito l'esigenza ormai stringente della specializzazione del giudizio di legittimità in materia tributaria, attraverso la creazione di una sezione specializzata tributaria della Corte di Cassazione, con le relative sottosezioni in base alla materia; da qui ne discende l'istituzione delle Sezioni unite della Sezione tributaria della Suprema Corte.

A parere dello scrivente, non sarebbe adeguata la soluzione di trasferire il terzo grado di giudizio di legittimità dalla Corte di Cassazione a una rinnovata Commissione tributaria centrale, composta da giudici specializzati nella materia tributaria, per ridurre la durata dell'ultimo grado di giudizio.

Di converso, ben si attaglia alla proposta *de qua* di riforma del processo tributario presentata dalla Lega - che prevede, tra l'altro, come sopra enunciato, la creazione di una sezione tributaria specializzata della Corte di Cassazione - la recente proposta di legge, d'iniziativa della deputata Giusi Bartolozzi, del gruppo parlamentare di Forza Italia, che prevede l'assegnazione dei conflitti in materia di giurisdizione non alle Sezioni Unite della Cassazione, ma a un Tribunale superiore di conflitti.

Tale Tribunale dovrebbe essere composto da giudici assegnati da organi di autogover-

no delle rispettive magistrature, che esercitano le funzioni in via esclusiva e con l'intervento della Procura Generale della Corte di Cassazione nel giudizio di fronte al Tribunale Superiore.

In particolare, il Tribunale Superiore dei Conflitti dovrebbe essere composto da dodici membri: sei magistrati della Corte di Cassazione, tre del Consiglio di Stato e tre della Corte dei Conti.

Questo nuovo organo ricalcherebbe il modello francese del *Tribunal des conflits*, composto da un numero pari di membri del Consiglio di Stato e della Corte di Cassazione.

Predetta proposta, inoltre, prevede che, entro 18 mesi dall'entrata in vigore della legge, il Governo è delegato ad adottare decreti legislativi con i quali modificare i codici di procedura civile, penale, del processo amministrativo, di giustizia contabile e le disposizioni del processo tributario.

Da qui si evince, pertanto, che la creazione specializzata tributaria della Corte di Cassazione è necessaria e urgente, per realizzare l'effettività della difesa *ex art. 24 Cost e*, successivamente, affinché i giudici tributari possano entrare anche a far parte, *de iure condendo*, del Tribunale Superiore, previsto dalla proposta di legge citata, da istituire *ad hoc* al fine di dirimere i conflitti di giurisdizione.

In ultimo, l'esigenza sempre più stringente della riforma della giustizia tributaria è stata avvertita dal Governo, che nella riunione del **Consiglio dei Ministri del 28 febbraio scorso ha approvato 10 disegni di legge, riguardanti dieci materi diverse, tra le quali anche la giustizia tributaria.**

Precisamente, al Capo II "*Deleghe al Governo per la semplificazione e la codificazione*" **l'art. 3 al comma 1 lett.i)** prevede che il Governo, per migliorare la qualità e l'efficienza dell'azione amministrativa, garantire

la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto, ridurre gli oneri regolatori gravanti su cittadini e imprese e accrescere la competitività del Paese, è delegato ad adottare decreti legislativi di semplificazio-

ne e codificazione, con facoltà d'intervenire anche limitatamente a specifiche attività o gruppi di attività intersettoriali, tra i quali la giustizia tributaria.



Vendere online all'estero

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

L'internazionalizzazione delle imprese, oggi, sempre più spesso inizia con un'attività di e-commerce. Vediamo, dunque, le relative norme di carattere fiscale.

Espandere il proprio *business* fuori dal territorio nazionale attraverso le vendite online è una delle scelte più frequenti che gli imprenditori nazionali desiderano attuare. Peraltro, le indagini statistiche condotte mediante l'usuale compilazione di appositi questionari da parte delle aziende interessate, evidenziano che il 59% di dette imprese trova difficile vendere online all'estero a causa delle connesse problematiche di ordine fiscale. Conseguentemente, la media nazionale di acquisti online operati da consumatori stranieri non supera il 12% del fatturato: indubbiamente, una grossa occasione persa.

Vediamo, allora, di tracciare una mappa delle varie casistiche disciplinate dalla vigente normativa tributaria.

Preliminarmente, si ricorda che l'utilizzo del canale *web* per la vendita di beni personali, in maniera occasionale e non organizzata (oppure, con mero intento collezionistico,

non speculativo), evidentemente, non rileva agli effetti IVA. Viceversa, le operazioni acquisiscono soggettività IVA laddove vengano svolte nell'esercizio d'impresa, anche se non ne costituiscono l'attività principale.

Ciò premesso, le attività di commercio elettronico sono fondamentalmente di due tipi:

- ✓ *e-commerce* diretto: commercio online di beni virtuali o servizi erogati con modalità elettronica (realizzazione siti internet, servizi di *hosting*, cessioni di *software*, testi, immagini, banche dati, etc.);
- ✓ *e-commerce* indiretto: commercio di beni materiali con spedizione tradizionale tramite un vettore, ma con conclusione del contratto di vendita (e del relativo pagamento) servendosi del *web*.

Un'altra distinzione concerne la tipologia di cliente. Si parla di B2B (*Business to Bu-*

siness), nelle vendite concluse tra soggetti IVA; e di B2C (*Business to Consumer*), nelle vendite concluse tra soggetto IVA e consumatore.

Le operazioni, inoltre, originano differenti obblighi contabili e fiscali in funzione del requisito territoriale: intra o *extra* UE.

A tale ultimo proposito, possiamo definire in particolare le “operazioni intracomunitarie” come quegli scambi onerosi (acquisti/vendite) intercorsi – per l’appunto – tra soggetti intracomunitari, il cui cedente o prestatore sia titolare di una partita IVA comunitaria (ossia, la partita IVA in essere, preceduta dalle due lettere identificative dello Stato di residenza – per l’Italia, “IT”), attiva al momento dell’operazione, e, nel caso delle cessioni di beni, vi sia il trasporto o la spedizione da un Paese all’altro dell’Unione.

Il primo requisito soggettivo che deve essere posseduto da chi intende vendere a clienti comunitari è l’iscrizione nell’archivio VIES (*VAT Information Exchange System*). La richiesta può essere effettuata: direttamente, nella dichiarazione di inizio attività; oppure, anche successivamente, inviando in qualunque momento l’apposita comunicazione all’Agenzia delle Entrate.

A seguito dell’operazione intracomunitaria, poi, l’azienda dovrà predisporre e trasmettere telematicamente all’Agenzia delle Entrate il modello Intrastat, tramite il quale si comunicano gli elenchi riepilogativi concernenti i dati delle operazioni IVA effettuate all’interno dell’Unione Europea. Detto documento consente il controllo da parte dell’Agenzia delle Dogane e dell’Agenzia delle Entrate.

Peraltro, a tal riguardo, considerati gli ulteriori adempimenti concernenti l’invio del nuovo “Esterometro”, oggi giorno appare francamente superfluo che permanga ancora l’obbligo di trasmissione dei modelli In-

trastat (sebbene, tale obbligo risulta essere stato parzialmente rivisto).

Ma veniamo al trattamento fiscale delle operazioni.

Operazioni intracomunitarie B2B

- ✓ Acquisto intracomunitario di beni: è operazione soggetta a IVA nello Stato di destinazione del bene; chi compra riceve la fattura senza addebito dell’IVA e liquida l’imposta (*reverse charge*), con l’aliquota vigente, contabilizzandola sia nel registro acquisti che in quello vendite (art. 38 Legge 427/93). La spedizione sarà a cura del venditore, dal magazzino nazionale verso il cliente finale intracomunitario, con conservazione dei documenti che provano l’avvenuto invio e incasso, oltre alla relativa fattura, la quale dovrà riportare anche: codice IVA dei soggetti coinvolti nella transazione, condizioni di consegna dei beni e modalità di trasporto, importo della transazione con relativa valuta.
- ✓ Vendita intracomunitaria di beni B2B: analogamente a quanto sopra indicato, trattasi di operazione non soggetta a IVA nello Stato di origine del bene; il venditore del bene emette la fattura senza addebito di IVA (art. 41 Legge 427/93). Restano fermi gli obblighi di conservazione dei documenti concernenti la spedizione e il pagamento.
- ✓ Servizio intracomunitario ricevuto: è operazione soggetta a IVA nello Stato del soggetto che acquista il servizio; chi riceve la fattura senza addebito dell’IVA, liquida l’imposta con l’aliquota vigente, contabilizzandola sia nel registro acquisti che in quello vendite (art. 7 *ter* DPR 633/72).

- ✓ Servizio intracomunitario reso: similmente a quanto sopra, trattasi di operazione non soggetta a IVA nello Stato del soggetto che vende; pertanto, il prestatore del servizio emette la fattura senza addebito di IVA (artt. 7 *ter* – *sexies* – *septies* DPR 633/72).

Operazioni intracomunitarie B2C

Di regola, le vendite B2C all'interno dell'UE sono assoggettate all'IVA ordinaria italiana, fino a che, l'ammontare delle cessioni effettuate in un altro Stato membro non ha superato, nell'anno solare precedente, e non supera, nell'anno in corso, il limite massimo di euro 100.000,00, ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da detto ultimo Stato membro.

Laddove, nel periodo di monitoraggio annuale, tale limite venga superato, il venditore italiano sarà costretto a identificarsi ai fini IVA nel Paese membro di riferimento e adempiere ai correlati obblighi IVA prescritti nello Stato in questione, applicando l'aliquota ivi prevista al posto di quella italiana sulle cessioni di beni avvenute tramite commercio elettronico. Da tenere presente che le operazioni effettuate prima del superamento del limite in argomento, restano comunque validamente compiute sulla base della normativa IVA italiana (art. 14, Regolamento UE 282/2011).

Peraltro, anche nei casi in cui la soglia non venga superata, il cedente può comunque optare per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione (seppure tale scelta, per ovvi motivi legati ai costi e alla complessità della struttura organizzativa che necessita, non appaia affatto conveniente). L'opzione:

- ✓ ha effetto a decorrere dall'anno in cui è stata esercitata;

- ✓ è valida fino a che non viene revocata, per il biennio successivo all'anno nel quale è stata esercitata;
- ✓ deve essere comunicata (o eventualmente revocata) nella dichiarazione IVA relativa all'anno nel corso del quale è stata esercitata l'opzione.

Viceversa, relativamente alle vendite per le quali è applicata l'IVA del Paese di destinazione (c. d. "sopra-soglia"), il fornitore italiano, identificatosi – come detto – ai fini IVA nel Paese UE di destinazione, potrà emettere una sola fattura, valida per entrambi i Paesi (Italia e Stato UE di destinazione), indicando l'imposta estera applicata e la nota che trattasi di un'operazione non imponibile (come sempre, richiamando la norma di specifico riferimento).

In sostanza, per le vendite "sotto-soglia", viene di fatto applicata la disciplina prevista per le vendite per corrispondenza effettuate nei confronti dei consumatori privati italiani, per cui le operazioni non sono soggette:

- ✓ all'obbligo di emissione della fattura (salvo esplicita richiesta del cliente);
- ✓ all'obbligo di certificazione mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale.

Fermo restando che, in ogni caso, gli incassi delle vendite devono essere sempre annotati nel registro dei corrispettivi.

Quanto ai limiti-soglia previsti nei vari Paesi comunitari, di seguito si riporta una tabella aggiornata:

Austria	€ 35.000
Belgio	€ 35.000
Bulgaria	BGN 70.000
Cipro	€ 35.000
Croazia	HRK 270.000
Danimarca	DKK 280.000

Estonia	€ 35.000
Finlandia	€ 35.000
Francia	€ 35.000
Germania	€ 100.000
Grecia	€ 35.000
Irlanda	€ 35.000
Italia	€ 35.000
Lettonia	€ 35.000
Lituania	€ 35.000
Lussemburgo	€ 100.000
Malta	€ 35.000
Paesi Bassi	€ 100.000
Polonia	PLN 160.000
Portogallo	€ 35.000
Regno Unito	£ 70.000
Repubblica Ceca	CZK 1.140.000
Romania	RON 118.000
Slovacchia	€ 35.000
Slovenia	€ 35.000
Spagna	€ 35.000
Svezia	SEK 320.000
Ungheria	HUF 8.800.000

Da quanto precede, dunque, ferme restando le altre eventuali specifiche disposizioni di legge, possiamo dire – a titolo di esempio – che:

- ✓ nel caso di vendite effettuate dall'Italia alla Germania, verrà applicato il regime IVA tedesco per quelle che risultano ulteriori rispetto al limite di euro 100.000, raggiunto nell'anno precedente e/o in corso
- ✓ nel caso di vendite effettuate dalla Germania all'Italia, invece, verrà applicata l'IVA italiana se si supera la soglia di euro 35.000.

✓

Operazioni extra-UE

Con particolare riferimento alle cessioni di beni, possiamo innanzitutto distinguere:

- ✓ le esportazioni dirette: consegna effettuata dal fornitore italiano al cessionario extracomunitario
- ✓ le esportazioni indirette: consegna effettuata in Italia a un "esportatore abituale"

Da quanto precede, è poi corretto affermare che la legge prevede la non imponibilità IVA in Italia delle operazioni di esportazione, a patto che siano rispettate le seguenti condizioni:

- ✓ l'esportazione deve essere provata dagli opportuni visti doganali;
- ✓ i beni devono essere spediti o trasportati al di fuori del territorio comunitario;
- ✓ deve esserci l'effettivo trasferimento della proprietà (o di altro diritto reale di godimento) dei beni esportati.

Di regola, il momento di effettuazione dell'operazione si ha quando la dichiarazione doganale viene accettata, indipendentemente dalla data di partenza della merce.

Per quanto, poi, concerne le indicazioni da annotare nella fattura, si ricorda che:

1. Cessioni qualificate come operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-*quater*, DPR 633/1972

L'indicazione da inserire in fattura sarà:

"operazione non imponibile *ex art. 8 / 8-bis / 9 / 38-*quater*, DPR 633/1972*"

2. Cessioni di beni in transito doganale in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta *ex art. 7-bis*, comma 1, DPR 633/1972

L'indicazione da inserire in fattura sarà:

"operazione non soggetta, *ex art. 7-bis*, comma 1, DPR 633/1972"

3. Cessioni effettuate fuori dall'UE

L'indicazione da inserire in fattura sarà:

“operazione non soggetta ex art. 21, comma 6-bis, lettera b), DPR 633/1972”

Vediamo alcuni esempi, per chiarire meglio i vari aspetti della normativa.

I Esempio

L'azienda vende dei beni a un cliente soggetto privato (B2C) residente in Russia, con spedizione a cura della stessa azienda cedente.

Nel caso in cui il trasporto dei beni ceduti al soggetto extra-UE venga effettuato direttamente dal cedente (il quale ne avrà pertanto la relativa prova d'uscita), ci troviamo di fronte a un'operazione di esportazione diretta non imponibile IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera a), DPR 633/1972. In queste ipotesi, si raccomanda di riporre particolare attenzione ai dazi doganali del Paese di arrivo, che non sono sempre facilmente predefinibili in partenza.

La fattura dell'azienda italiana, come appena detto, dovrà indicare la dicitura: “non imponibile IVA, ex art. 8, comma 1, lettera a), del DPR 633/1972”.

L'azienda italiana cedente dovrà conservare la bolletta doganale di ingresso dei beni in Russia.

II Esempio

Viceversa, nell'ipotesi in cui il trasporto sia eseguito a cura dell'azienda cessionaria non residente (o a opera di un vettore da questa incaricato), siamo di fronte a un'esportazione indiretta, non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera b), DPR 633/1972.

In tal caso occorre soddisfare la condizione dei 90 giorni: se il cessionario non restituisce al cedente un esemplare della fattura vistata dalla Dogana di uscita della Comunità Euro-

pea entro 90 giorni dall'operazione, il cedente dovrà provvedere a regolarizzare l'esportazione, applicando l'IVA relativa (Circolare 50/E/2002, Agenzia delle Dogane).

La nostra azienda italiana, dunque, procede con la vendita di beni a un cliente soggetto IVA (B2B) residente in Brasile. Tale soggetto brasiliano trasporta la merce per proprio conto nel suo Paese.

La spedizione della merce dovrà avvenire nei 90 giorni dalla consegna, e il cliente dovrà consegnare alla nostra azienda italiana cedente, la bolletta doganale vistata, quale prova dell'effettiva entrata dei beni in Brasile.

La dicitura in fattura sarà: “operazione non imponibile, ex art. 8, comma 1, lettera b), DPR 633/1972”.

III Esempio

La regola di non imponibilità dell'esportazione indiretta vista nel II Esempio non è praticabile nelle fattispecie di cessioni effettuate nei confronti di privati consumatori extra-UE.

In questi casi, si potrà emettere la fattura non imponibile ex art. 38-quater, DPR 633/1972, a patto che i beni siano:

per uso personale o familiare

di importo complessivo (comprensivo di IVA) superiore a Euro 154,94

trasportati nei bagagli personali fuori dall'UE entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

La dicitura in fattura sarà: “operazione non imponibile, ex art. 38-quater, DPR 633/1972”.

Attenzione!

La fattura dovrà essere restituita all'azienda cedente entro il quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione, debitamente vistata dall'ufficio doganale di usci-

ta dall'UE.

Considerata la scarsa affidabilità in tal senso dei privati consumatori, l'iter che si consiglia di percorrere è il seguente:

- ✓ La fattura viene emessa con l'IVA al momento della vendita effettuata in Italia
- ✓ Il privato consumatore *extra-UE* trasporta i beni fuori dall'UE entro tre mesi
- ✓ Entro quattro mesi, il privato consumatore *extra-UE* riconsegna una copia della fattura con il timbro "visto uscire" apposto dalla Dogana UE di uscita
- ✓ L'azienda italiana cedente rimborsa al privato consumatore *extra-UE* l'IVA anticipata in occasione dell'acquisto e registra tale imposta nel Registro IVA degli acquisti

Ovviamente, come noto, il rimborso al consumatore privato *extra-UE* potrà essere effettuato anche dalle note società di intermediazione Tax-free o Tax-refund.

Passando, ora, alle operazioni concernenti le **prestazioni di servizi**, occorre ricordare che risulta indispensabile identificare con esattezza il momento di effettuazione dell'operazione. In generale, per quanto concerne le prestazioni di servizi ex art. 7-ter, DPR 633/1972, il momento di effettuazione dell'operazione si ha alla data di ultimazione della prestazione (art. 6, comma 6, DPR 633/1972). Fermo restando che un eventuale pagamento parziale del corrispettivo è valido come momento di effettuazione dell'operazione esclusivamente con riferimento all'importo concretamente versato.

Per le prestazioni a carattere continuativo, il momento di effettuazione dell'operazione si considera, invece, alla data di matura-

zione dei corrispettivi. In caso di acquisto da soggetto passivo IVA italiano, l'ultimazione della prestazione si ha con l'emissione di qualunque documento da parte del fornitore effettivo straniero, volto a certificare l'operazione resa (Circolare 16/E/2013 – Agenzia delle Entrate).

Vediamo degli esempi anche per quanto riguarda le operazioni relative alle prestazioni di servizi.

I Esempio

Fatturazione relativa a prestazioni di servizi generici verso clienti soggetti privati extra-UE

La regola generale è quella della tassazione nello Stato di stabilimento del prestatore dei servizi: nel nostro caso, dunque, prestazione imponibile IVA 22%.

La situazione riguarda – come detto – le prestazioni di servizi generici. Esistono, peraltro, una serie di deroghe all'art. 7-ter per specifici servizi. In particolare, l'art. 7-septies, comma 1, lettera c), stabilisce che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e, dunque, si tratta di operazioni fuori campo IVA), se rese a committenti privati extra-UE, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili.

Dalla lettura di tale norma ne deriva che un avvocato italiano, il quale svolga un'attività di consulenza legale nei confronti di un cliente privato extra-UE, emetterà fattura/parcella senza IVA, con la dicitura: "operazione non soggetta, ex art. 7-septies, comma 1, lettera c), DPR 633/1972".

La situazione non sembra, però, altrettanto chiara laddove si tratti – a esempio – di un commercialista che presti attività di consulenza fiscale o simili. Esempio:

- ✓ un cittadino privato cinese si rivolge a un commercialista italiano per cono-

scere la normativa locale in previsione di futuri investimenti

- ✓ un cittadino privato indiano deve essere assunto da un datore di lavoro italiano e chiede l'assistenza di un commercialista italiano
- ✓ un cittadino italiano, fiscalmente residente e domiciliato (rectius, stabilito) in Svizzera, si rivolge a un commercialista italiano per sapere se ha obblighi dichiarativi in Italia

In tutti questi casi, a parere di chi scrive, un'interpretazione fondata sulla *ratio* dell'intero articolo in esame (il quale include in deroga, di fatto, tutti i servizi intellettuali, pur non specificando espressamente la consulenza fiscale e del lavoro), porterebbe a considerare l'operazione fuori campo IVA. Senonché, è ben vero che, avuto riferimento al tenore letterale della norma, non esiste la certezza che l'operazione rientri nella deroga prevista alla lettera c), comma 1 dell'art. 7-septies. Cionondimeno, occorre rilevare che la deroga concerne il tipo di servizio prestato, senza fare alcun riferimento all'eventuale titolo professionale posseduto dal prestatore italiano. Nulla, dunque, vieta che un commercialista possa indicare in fattura/parcella una causale del tipo:

- ✓ consulenza e assistenza tecnica
- ✓ consulenza e assistenza legale

rientrando, così, in una delle fattispecie in deroga. Resta, comunque, il rischio che, in sede accertativa, gli venga contestata la genericità della causale esposta. Onde per cui, sarà opportuno indicare una causale il più possibile dettagliata che sia includibile tra quelle indicate dalla disposizione (ferma restando, ovviamente, l'assoluta veridicità della stessa in base alle prestazioni professionali effettivamente svolte). Esempio:

Consulenza e assistenza tecnica professionale specializzata, prestata a soggetto privato non residente e non stabilito nel territorio UE, in materia di normative nazionali e internazionali

Fattura/Parcella: Fuori campo IVA (art. 7-septies, DPR 633/1972)

II Esempio

Fatturazione relativa a prestazioni di servizi generici verso clienti soggetti IVA extra-UE

Qui vale la regola generale della tassazione IVA nello Stato di stabilimento del committente (cliente).

Quindi, il soggetto italiano emette una fattura senza IVA, con dicitura: "operazione non soggetta, ex art. 7-ter, comma 1, lettera a) DPR 633/1972".

Si ricorda che se, invece, l'operazione viene svolta in Italia nei riguardi di un soggetto IVA extra-UE stabilito in Italia (esempio: stabile organizzazione), il nostro cliente prestatore italiano dovrà emettere la fattura con IVA ordinaria: 22%.

III Esempio

Prestazione di servizi acquistati tramite e-commerce diretto: ossia, come già ricordato, tutte le fasi della transazione (dall'ordine, alla prestazione e al pagamento) avvengono on-line.

In questi casi, rileva il luogo di stabilimento del committente privato, a prescindere da quello del prestatore soggetto passivo. Quindi, non sono rilevanti ai fini IVA in Italia detti servizi resi a privati extra-UE; la fattura andrà emessa senza IVA, con dicitura: "operazione non soggetta, ex art. 7-sexies, comma 1, lettere f), g), DPR 633/1972".

Tale regola generale, vale anche nelle ipotesi di e-commerce diretto relativo a operazioni

B2B: soggetto IVA italiano verso soggetto economico extra-UE.

La nostra azienda italiana emetterà, dunque, fattura senza applicazione dell'IVA; fermo restando che la dicitura diventerà: "operazione non soggetta, ex art. 7-ter, comma 1, lettera a), DPR 633/1972".

In conclusione, sembra doveroso ricordare che la Direttiva 2006/112/CE stabilisce la "non-imponibilità IVA" di un'operazione, soltanto se il passaggio della frontiera comunitaria viene provato in modo certo e diretto attraverso la documentazione doganale.

In particolare, l'art. 8, comma 1, lettera a), elenca i seguenti mezzi di prova per le esportazioni dirette:

- ✓ un documento doganale;
- ✓ la vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura;
- ✓ la vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della bolla di accompagnamento, ovvero, nei casi in cui non è prevista, su un esemplare del documento di trasporto;
- ✓ nei modi stabiliti con Decreto Ministeriale 34/1977, nel caso di esportazione tramite servizio postale.

I mezzi probatori devono avere carattere di certezza e incontrovertibilità, e provenire da Autorità Pubbliche. Documenti di origine privata, quali: documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento, polizze di carico e simili, non saranno sufficienti a dimostrare l'uscita della merce dall'UE e, dunque, a dare la prova circa l'effettività dell'operazione di esportazione.

Tutto ciò precisato, l'ordinaria procedura doganale applicabile alla generalità degli operatori, si può così schematizzare:

- ✓ presentazione alla dogana delle merci

con la dichiarazione doganale

- ✓ registrazione della dichiarazione
- ✓ pagamento dei diritti
- ✓ controllo della dichiarazione e dei documenti a essa allegati
- ✓ eventuale verifica fisica della merce
- ✓ rilascio della merce

La dichiarazione doganale, redatta per iscritto in una delle lingue ufficiali della Comunità, assume, dunque, rilevanza fondamentale e va compilata con estrema attenzione dal proprietario dei beni o, in nome e per conto dello stesso, dal suo rappresentante. Detta dichiarazione viene predisposta su uno specifico formulario denominato DAU (Documento Amministrativo Unico), il quale costituisce, di per sé, la dichiarazione per tutte le destinazioni doganali utilizzate dagli operatori, in entrata e in uscita, sia intra-UE che *extra-UE*. La firma da parte del Funzionario nell'apposito riquadro del DAU ne attesta l'avvenuta accettazione, al fine di conferire al documento valore di "bolletta registrata".

Si raccomanda l'assoluta necessità di verificare sempre l'apposizione del timbro che attesta l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'UE (elemento – come detto – indispensabile ai fini della prova dell'operazione di esportazione). Senza tale prova, giova nuovamente ribadirlo, si configura un'evasione IVA, posto che l'operazione rientra tra quelle ordinariamente imponibili.

Tirando le somme, data la particolare complessità delle procedure doganali, il consiglio è sempre quello di servirsi di spedizionieri internazionali che conoscono a menadito detti adempimenti, nonché la corretta modulistica da compilarsi caso per caso, inclusi i vari Codici Doganali Armonizzati.

Infine, preme ricordare che le Autorità doganali hanno poteri di verifica anche in materia di Transfer Pricing, nel momento del passaggio di beni “*infra-gruppo*”; nonché di attivazione della connessa eventuale attività di ruling. Ergo, sarà opportuno tenerne debito conto ai fini della compilazione della dichiarazione doganale di accompagnamento dei beni (indicazione precisa degli stessi e correlativo valore di mercato).

MOSS – Mini One Stop Shop

In chiusura del presente approfondimento sulle vendite online eseguite a clienti stranieri, si reputa opportuno fornire alcuni cenni sul c. d. MOSS (*Mini One Stop Shop*), istituito al fine di bypassare gli obblighi di registrazione presso ogni singolo Paese in cui si opera. Le aziende aderenti al regime del MOSS sono, infatti, esonerate dagli obblighi di cui al Titolo II del DPR n. 633/72.

Più in dettaglio, gli esoneri concernono:

- ✓ i soggetti *extra*-UE, per i servizi digitali resi a privati consumatori stabiliti nell’UE;
- ✓ i soggetti italiani, per i servizi digitali resi a privati consumatori stabiliti in altri Paesi UE;
- ✓ i soggetti UE o *extra*-UE registrati in altro Paese UE, per i servizi digitali resi a privati consumatori stabiliti in Italia.

Il DM 27.10.2015 ha previsto l’esonero dall’obbligo di certificazione dei corrispettivi relativi ai servizi digitali resi a privati consumatori italiani (art. 7, comma 2, D.Lgs. 42/2015).

Inoltre, le modifiche introdotte dalla Direttiva 2017/2455/UE, consentono, a decorrere dal 1° gennaio 2019, per le prestazioni in parola, di applicare l’IVA nello Stato membro in cui il prestatore è stabilito, se il valore annuo delle prestazioni (al netto

dell’IVA) non è superiore a euro 10.000: tale disposizione concerne le micro imprese che effettuano prevalentemente prestazioni di servizi elettronici digitali (incluse, per esempio, prestazioni quali la gestione dei profili sui social network, come affermato dall’Agenzia delle Entrate: interpello 96/2018). Oltre a ciò, la sopra citata Direttiva prevede il riconoscimento delle regole di fatturazione dello Stato del prestatore dei servizi per tutti i soggetti che assolvono l’IVA avvalendosi del MOSS.

Per quanto concerne la normativa italiana, ricordiamo che possono registrarsi al MOSS:

- ✓ i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell’UE, non stabiliti e non identificati in altri Paesi membri;
- ✓ i soggetti passivi domiciliati o residenti in Italia, che non abbiano stabilito il domicilio all’estero;
- ✓ i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell’UE, in possesso di una stabile organizzazione in Italia.

L’iscrizione al MOSS resta facoltativa, ma appare senz’altro utile e conveniente.

Relativamente alle norme fiscali, dunque, gli obblighi mutano in base al tipo di commercio svolto, alla destinazione dei beni e all’ammontare delle vendite per Paese. Peraltro, pur nel contesto di un sistema globale ancora abbastanza complesso, la maggioranza delle operazioni online eseguite entro i confini dell’Unione Europea, gode di particolari semplificazioni. Ciò consente di qualificare l’*e-commerce* come uno dei mezzi più pratici ed economici per intraprendere progetti di internazionalizzazione da parte delle imprese, specie se rivolti a consumatori privati.



La definizione agevolata delle controversie tributarie – Istruzioni operative

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

La definizione agevolata delle controversie tributarie è disciplinata dall'articolo 6 del d.l. 119/2018 aggiornato con le disposizioni della legge di conversione n. 136/2018.

La prima parte del primo comma dell'articolo 6 definisce il perimetro delle controversie tributarie, ovvero: *“Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, ...”*

Pertanto, sono definibili le controversie:

- ✓ Di **competenza** della giurisdizione tributaria;
- ✓ In cui è **parte** l’Agenzia delle entrate;
- ✓ Che hanno ad **oggetto** atti impositivi;
- ✓ Per cui è **pendente** una controversia in ogni stato e grado di giudizio.

Affinchè l’Agenzia delle entrate possa considerarsi **parte** del giudizio il ricorso deve

essere stato proposto anche verso la stessa Agenzia. Un altro caso si ha quando l’Agenzia delle entrate viene chiamata in causa da Agenzia delle Entrate – Riscossione.

In merito, invece, alla questione della **pendenza della lite**, è necessario innanzitutto considerare che la definizione agevolata delle liti pendenti prevede differenti casistiche a seconda della fattispecie in cui il contribuente si possa trovare. Ad ogni fattispecie, si deve collegare il concetto di pendenza della controversia.

Ne discende, ad esempio, che in caso di controversia pendente in primo grado, affinché possa operare la definizione agevolata dell'articolo 6, è necessario che prima del 24/10/2018 sia stato notificato il ricorso in primo grado. E' necessario altresì che prima della presentazione della domanda, il contribuente abbia effettuato la costituzione in giudizio nei termini previsti e che non vi sia stata una pronuncia passata in giudicato.

Nel caso, invece, in cui ci si trovi nei successivi gradi di giudizio, è necessario effettua-

re delle verifiche differenti.

Nella seguente tabella si riassumono le varie fattispecie previste, anche alla luce delle modifiche apportate (in Senato) al decreto legge in sede di conversione, e poi contenute nella legge di conversione n. 136/2018.

Fattispecie	Termini
Controversia pendente in primo grado	Ricorso già notificato alle controparti prima del 24/10/2018
Sentenza emanata in primo grado ma ancora non definitiva	Sentenza di primo grado già depositata prima del 24/10/2018
Sentenza emanata in secondo grado ma ancora non definitiva	Sentenza di secondo grado già depositata prima del 24/10/2018
Controversia pendente in Cassazione	Costituzione in giudizio in Cassazione prima del 19/12/2018

- Termini ed adempimenti nei confronti dell'ufficio finanziario competente

Il comma 6 dell'articolo 6 del d.l. 119/2018 disciplina la modalità di perfezionamento della definizione agevolata delle controversie tributarie, prevedendo che la stessa si perfezioni con la presentazione, entro il 31/05/2019, della domanda di definizione e con il pagamento contestuale degli importi dovuti, oppure della prima rata.

Nel caso in cui l'importo dovuto dovesse superare mille euro è ammesso il pagamento rateale, con l'applicazione del-

le disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 218/1997, per un numero massimo di venti rate trimestrali con le seguenti scadenze (per le rate successive alla prima che, come detto, deve al più coincidere con la presentazione della domanda):

- ✓ 31/08
- ✓ 30/11
- ✓ 28/02
- ✓ 31/05

Qualora non vi siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

E' bene tenere presente che, ai sensi del comma 8 dell'articolo 6 del dl 119/2018 è richiesta, per ciascuna controversia autonoma, una distinta domanda di definizione (esente dall'imposta di bollo) ed un distinto versamento.

Lo stesso comma chiarisce che per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

- Adempimenti verso il tribunale

Un profilo rilevante è connesso al fatto che il processo giurisdizionale è per sua natura dinamico, pertanto è possibile che, nonostante il rispetto dei requisiti iniziali richiesti per beneficiare dell'agevolazione, (ad esempio, per beneficiare del versamento del 90% del valore della controversia, è necessario aver notificato il ricorso prima del 24/10/2018), subentri una nuova fase processuale che potrebbe determinarne l'inapplicabilità.

E' lo stesso comma 9, ultimo periodo, che ricorda, infatti, che *"Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto."*

E' pertanto importante non solo verificare che la controversia sia pendente nei termini indicati dal decreto, ma anche che non vi sia una sentenza passata in giudicato, prevenendola anche attraverso le azioni che lo stesso decreto contempla, nei confronti del Tribunale adito.

Per prevenire, quindi, le conseguenze derivanti dalla dinamicità del giudizio, si può presentare apposita richiesta al giudice, a norma del comma 10.

Si prevede nell'articolo 6, infatti, che le controversie definibili (quindi quelle che rispettano i quattro requisiti indicati nel primo comma), non sono automaticamente sospese (ovvero il processo rimane dinamico fino a richiesta di parte).

Per sospendere il procedimento, il contribuente (oppure chiunque fosse legittimato ad agire) deve presentare apposita richiesta al giudice dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni dell'articolo 6 del d.l. 119/2018.

Nel caso di presentazione della suddetta domanda, il procedimento si sospende fino al 10/06/2019.

Entro tale termine il contribuente può:

- ✓ Depositare presso l'organo giurisdizionale competente per la causa sospesa, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata (nel caso di pagamento a rate la sospensione del processo si protrarrà sino al 31/12/2020);
- ✓ Non aderire alla definizione agevolata,

con la conseguenza che si dovrà riattivare il procedimento sospeso (e non interrotto).

Cosa accade se il contribuente presenta la domanda di sospensione e poi, entro il 10/06/2019 non deposita in Tribunale la copia della domanda di agevolazione e del pagamento presentati all'Ufficio finanziario competente?

Secondo la previsione dell'articolo 6, il contribuente avrebbe la possibilità di riassumere il giudizio entro il 31/12/2020, non essendo disciplinata nel d.l. 119/2018, la fattispecie appena esposta.¹

Secondo una interpretazione delle norme già presenti nell'ordinamento però, è utile richiamare le disposizioni dell'articolo 43 e 45 del D.Lgs. 546/1992 che dispongono che dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione, il processo va riattivato entro il termine di sei mesi dalla cessazione dello stato di quiescenza. In difetto, il processo si estingue.

Pertanto, pare opportuno riattivare il processo entro sei mesi dal 10/06/2019 al fine di evitare il rischio che il processo possa venire dichiarato estinto.

Il profilo trattato fino ad ora in questo paragrafo riguarda la possibilità di sospendere il procedimento.

La sospensione è necessaria soprattutto quando ci si trova in una fase antecedente alla data fissata per l'udienza di discussione.

Nel caso in cui, invece, ci si dovesse trovare in un momento successivo, ad esempio dopo che la sentenza sia stata depositata, il d.l. 119/2018 prevede una disposizione specifica che riguarda i termini di impugnazione.

¹ Il comma 13 pare consentire la riattivazione del processo entro il 31/12/2020: *"In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente."*

zione, che opera automaticamente, a differenza della “scelta sulla definibilità” della controversia, che invece, deve essere comunicata al giudice.

Il comma 10 prevede che *“le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente ne faccia apposita richiesta...”* mentre il comma 11, dispone che *“per le controversie definibili, sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione, che scade no tra la data di entrata in vigore del pre-*

sente decreto ed il 31 luglio 2019.”

La disposizione lascia poco margine di interpretazione. L’unica problematica si potrebbe avere nel caso in cui il giudice consideri l’oggetto della controversia non definibile. Ma in questo caso si aprirebbero ulteriori scenari e motivi di impugnazione.

Pertanto, a chiusura del presente paragrafo, si può sostenere che i **termini di impugnazione** sono automaticamente sospesi mentre per **sospendere il processo** (che si dovesse trovare in una fase antecedente al deposito della sentenza) è obbligatorio presentare una apposita domanda al giudice.

Focus: accenni per un approfondimento sistematico

Ai soli fini dottrinali, si vuole richiamare un paragrafo dell’articolo intitolato “Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale”, del Prof. Avv. Cesare Glendi, tratto dalla rivista “Corriere Tributario 3/2019”.

La lettura del suddetto articolo, infatti, consente di interpretare in modo sistematico la qualificazione giuridica della domanda di sospensione della controversia, grazie alla capacità del Prof. Avv. Cesare Glendi di collocare la fattispecie disciplinata agli schemi legali previsti dal codice di procedura civile.

In pratica, quale collocazione sistematica si deve dare alla richiesta di sospensione del processo disciplinata dal comma 10 dell’articolo 6 del d.l. 119/2018?

“La prevalente interpretazione che ne è stata data è nel senso di attribuire a quest’atto soltanto l’effetto immediatamente derogatorio della regola generale circa la non sospensione ex lege delle controversie definibili.

...

Trascendendo, ..., dalla rastremata esegesi di questo dato normativo, il significato sistematico da attribuire all’anzidetta richiesta di sospensione con dichiarazione di volersi avvalere delle disposizioni del D.L. sembra quindi plausibilmente si possa individuare nel dire che tale atto, escludendo la non sospensione ex lege, generalmente statuita, ne consente una sorta di enclave positiva, consistente nell’operatività di una sospensione ex lege, equivalente, sul piano funzionale, ad un vero e proprio spatium deliberandi concesso al contribuente per dargli modo di valutare l’applicabilità e l’opportunità o meno di (e quindi la convenienza, o no, a) presentare la domanda di definizione delle controversie pendenti.”

Un ulteriore paragrafo, invece, tratta le peculiarità della sospensione del processo fino al 31/12/2020.

“Dopo la suesposta analisi delle due ipotesi di sospensione del processo contemplate nel

comma 10 dell'art. 6, D.L. cit., è d'obbligo domandarsi nell'ambito di quale delle categorie di sospensione del processo, elaborate dalla dottrina processualistica, quelle di specie precisamente debbano inserirsi."

Si rimanda all'articolo del Prof. Avv. Cesare Glendi per un approfondimento sulle categorie di sospensione del processo elaborate dalla dottrina e sulla collocazione da assegnare alla sospensione del processo prevista nel comma 10.

Questo breve richiamo, esula dalla finalità operativa dell'articolo ma offre importantissimi spunti necessari per mettere in risalto la necessità di analizzare le peculiarità delle varie fattispecie che il legislatore può introdurre, al fine di desumerne i caratteri essenziali e collocarli correttamente negli spazi legali che (in questo caso) il codice di procedura civile ed il codice del processo tributario prevedono.

Si tratta, infatti, di un approccio che non solo consente di mantenere un ordine sistematico della disciplina ma è il presupposto per la comprensione delle azioni esperibili laddove dovesse insorgere la necessità di tutelare un diritto connesso.

- Agevolazione

Si stabilisce, al comma 1 del dl 119/2019 che: *"... possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della contro-*

versia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546."

I successivi commi (1-bis, 2, 2-bis, 3), derogando al primo comma, definiscono ulteriori agevolazioni, riassunte nella seguente tabella:

Fattispecie	Agevolazioni	Rif.
<i>Sentenza emanata in primo grado ma ancora non definitiva senza che l'Agenzia delle Entrate sia soccombente in primo grado oppure Sentenza emanata in secondo grado senza che l'Agenzia delle entrate sia soccombente in entrambi i gradi</i>	100% del valore della controversia	Comma 1
<i>Ricorso iscritto in primo grado</i>	90% del valore della controversia	Comma 1-bis
<i>Sentenza emanata in primo grado ma ancora non definitiva con soccombenza dell'Agenzia delle Entrate</i>	40% del valore della controversia	Comma 2, lettera a)
<i>Sentenza emanata in secondo grado ma ancora non definitiva con soccombenza dell'Agenzia delle Entrate in entrambi i gradi</i>	15% del valore della controversia	Comma 2, lettera b)
<i>Controversia pendente in Cassazione in cui l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio</i>	5% del valore della controversia	2-ter

Ai sensi del comma 2-*bis*, in caso di parziale accoglimento del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e l’Agenzia delle entrate, l’importo del tributo, al netto degli interessi ed eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata ed in misura ridotta secondo le disposizioni di cui al comma 2, per la parte di atto annullata.

Il comma 3, infine, disciplina le seguenti controversie:

- ✓ Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento:
 - del quindici per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull’ammissibilità dell’atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto,
 - e con il pagamento del quaranta per cento negli altri casi. In caso di controversia relativa
- ✓ esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

- Aspetti particolari

Nel presente paragrafo si richiamano le disposizioni contenute nell’articolo 6 che ne limitano lo spazio di applicazione o ne limitano il collegamento con altre norme presenti nell’ordinamento.

Il comma 5 dispone che **sono escluse dalla definizione** le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell’articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

Il comma 7, in merito ad alcune fattispecie definibili prevede che nel caso in cui **le somme interessate dalle controversie definibili a norma del presente articolo sono oggetto di definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione** ai sensi dell’articolo 1, comma 4, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, il perfezionamento della definizione della controversia è in ogni caso subordinato al versamento entro il 7 dicembre 2018 delle somme di cui al comma 21 dell’articolo 3 (del presente decreto).

Il comma 14 prevede che la **definizione perfezionata dal coobbligato** giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 8.

Infine, il penultimo paragrafo del comma 6 **esclude la possibilità di applicare la compensazione** prevista dall’articolo 17 del d.lgs. 241/1997, che dispone che *“I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all’INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche...”*

- Modello di domanda

Il comma 15 prevede che con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo.

Con il provvedimento n. 39209 del 18.2.2019 è stato pubblicato il modello da usare per la definizione agevolata delle controversie tributarie. Il modello di domanda si compone:

1. del frontespizio, riguardante l'informativa sul trattamento dei dati personali
2. delle sezioni nelle quali vanno riportati i dati necessari ad identificare:
 - il soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio di primo grado,

- il soggetto che, se diverso dal primo, essendovi subentrato o avendone la legittimazione, presenta la domanda;
- la controversia tributaria oggetto di definizione;
- l'atto impugnato;
- l'importo dovuto per la definizione e le relative modalità di pagamento.

Verrà riportato il modello, suddiviso in varie sezioni per una migliore comprensione e, per evitare di rendere poco intuitivo il presente articolo, verranno fornite le indicazioni dei soli campi avente contenuto non immediatamente comprensibile.

DOMANDA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI				
ARTICOLO 11 DEL DECRETO-LEGGE 24 APRILE 2017, N. 50, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA LEGGE 21 GIUGNO 2017, N. 96				
CODICE DELL'UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE COMPETENTE	Codice Ufficio			
DATI IDENTIFICATIVI DEL RICHIEDENTE	Codice fiscale			
Persone fisiche	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>	
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	
Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale		Natura giuridica	
Residenza/ Sede legale (o se diverso domicilio fiscale)	Comune	Provincia (sigla)	C.a.p.	Codice comune
	Indirizzo/Frazione, via e numero civico			

Il primo dato da indicare è il **codice dell'Ufficio** che è parte nel giudizio e che è competente in ordine all'istruttoria del contenzioso al momento della presentazione della domanda di definizione, e va scelto

tra i seguenti:

- ✓ Direzione provinciale o regionale;
- ✓ Ufficio provinciale – Territorio di Milano, Napoli, Roma o Torino;

✓ Centro operativo di Pescara.

Tale codice è reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it

Per quanto riguarda la **denominazione o ragione sociale** (per i soggetti diversi dalle

persone fisiche) Odel soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado, il codice dalla ragione giuridica si ricava dalla "TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA" consultabile in fondo alle istruzioni presenti sul sito.

RISERVATO A CHI PRESENTA LA DOMANDA PER ALTRI Rappresentante, erede, curatore fallimentare, ecc. (vedere Istruzioni)	Codice fiscale			Codice carica	Codice fiscale società o ente dichiarante		
	Cognome		Nome			Sesso (barrare la relativa casella)	
	Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita			Provincia (sigla)	
	Residenza anagrafica (o se diverso domicilio fiscale)			Comune (o Stato estero)		Provincia (sigla)	C.a.p.
	Frazione, via e numero civico/indirizzo estero				Telefono/Cellulare prefisso numero		

Nell'ipotesi in cui la domanda **venga presentata per conto di altri**, come ad esempio nel caso dell'erede per il defunto, l'erede o altro diverso soggetto firmatario della domanda, deve compilare il presente riquadro

indicando, oltre ai propri dati anagrafici, il proprio codice fiscale e il "Codice carica". Il Codice carica si ricava dalla "TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA", consultabile nell'ultima pagina delle istruzioni.

		CODICE FISCALE		
DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE	Organo giurisdizionale e Sede			
	Tipo di atto impugnato		Numero atto impugnato	
	Periodo d'imposta/ anno di registrazione		Data di notifica del ricorso in primo grado giorno mese anno	
	Registro generale numero anno			
	Importo lordo dovuto			
	Importo dovuto per la definizione agevolata art. 6 DL n. 193 del 2016		Importo versato in pendenza di giudizio	
	Importo netto dovuto		Numero rate	
	Importo versato per la definizione o prima rata		Data di versamento giorno mese anno	

Organo giurisdizionale e Sede: indicare l'organo giurisdizionale presso cui pende la controversia oppure, nel caso in cui si intende definire una controversia per la quale pendono i termini di impugnazione di una pronuncia giurisdizionale o di riassunzione, indicare l'organo giurisdizionale che l'ha resa (Commissione tributaria provinciale, Commissione tributaria regionale, Commissione tributaria di primo grado o di secondo grado per le province di Trento e di Bolzano, Corte di cassazione) e la città in cui ha sede (solo per la Commissione tributaria).

Tipo di atto impugnato: il dato richiesto è rilevabile dall'atto impugnato (ad esempio, avviso di accertamento o avviso di irrogazione sanzioni).

Numero atto impugnato: il numero è rilevabile dall'atto impugnato.

Periodo d'imposta/anno di registrazione: indicare nel formato aaaa il periodo d'imposta se l'atto impugnato si riferisce, ad esempio, ad imposte dirette, IVA o IRAP; in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, indicare solo l'anno iniziale, indicato sull'atto impugnato. Per l'imposta di registro indicare l'anno di registrazione ovvero l'anno in cui sarebbe dovuta avvenire la registrazione.

Data di notifica del ricorso in primo grado: indicare la data di notifica del ricorso in primo grado. Il campo ha il seguente formato gg/mm/aaaa. Nell'ipotesi di notifica dell'atto introduttivo a mezzo del servizio postale, indicare la data di spedizione, rilevabile dal timbro apposto dall'ufficio postale. In caso di processo tributario telematico, indicare la data di invio telematico rilevabile dalla ricevuta di accettazione di PEC.

Registro generale: indicare, se conosciuto, il numero di iscrizione nel registro generale attribuito dall'organo giurisdizionale: ad esempio, dei ricorsi (R.G.R.), se la controversia è pendente dinanzi ad una Commis-

sione tributaria provinciale, o degli appelli (R.G.A.), se la controversia è pendente dinanzi ad una Commissione tributaria regionale; in tali casi il numero da indicare deve avere il formato numero/anno nnnnnn/aaaa.

Anche se la compilazione di questo campo è facoltativa, è opportuno indicare il predetto numero di iscrizione nel registro generale al fine di individuare con esattezza la controversia oggetto della definizione agevolata di cui trattasi.

Importo lordo dovuto: indicare l'importo lordo dovuto per la definizione, risultante dal totale degli importi spettanti all'Agenzia delle entrate richiesti con l'atto impugnato, con esclusione solo delle sanzioni collegate ai tributi, degli interessi di mora di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e degli importi che eventualmente non formano oggetto della materia del contendere nella controversia pendente, in particolare in caso di contestazione parziale dell'atto impugnato, di giudicato interno, di parziale annullamento in autotutela dell'atto impugnato; per i sessanta giorni successivi alla data di perfezionamento della notifica dell'atto impugnato, sulla componente dei tributi vanno calcolati e aggiunti gli interessi di cui all'articolo 20 del predetto decreto del Presidente della Repubblica.

In caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, indicare il 40 per cento dei relativi importi in contestazione.

Qualora non sia dovuto alcun importo, va indicato zero; ciò ad esempio in caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

Importo dovuto per la definizione agevolata

ta art. 6 DL n. 193 del 2016: questo campo deve essere compilato obbligatoriamente qualora per gli importi oggetto della controversia, o parte di essi, sia stata presentata anche la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione di cui all'articolo 6 del DL n. 193 del 2016 nel termine previsto dal comma 2 della stessa disposizione (21 aprile 2017). Va indicato il totale delle somme affidate all'Agente della riscossione a titolo di capitale e interessi [lettera a) del comma 1 del predetto articolo 6] dovute (versate e da versare) ai fini della definizione agevolata dei carichi affidati.

Importo versato in pendenza di giudizio: indicare la somma di tutti gli importi pagati prima della presentazione della domanda di definizione a titolo di riscossione provvisoria in pendenza del termine di impugnazione dell'atto ovvero del giudizio di spettanza dell'Agenzia delle entrate, sempre che siano ancora in contestazione nella controversia oggetto di definizione, con esclusione quindi degli importi divenuti definitivi per acquiescenza del contribuente o a seguito di sentenza passata in giudicato, anche parzialmente, nonché di quelli spettanti all'Agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 112 del 1999 ovvero dell'articolo 6, comma 1, lettera b), del DL n. 193 del 2016, a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica, anche se pagati in via provvisoria.

Importo netto dovuto: risulta dall'importo lordo dovuto ridotto degli eventuali impor-

ti dovuti per la definizione agevolata di cui all'articolo 6 del DL n. 193 del 2016 e degli eventuali importi versati in pendenza di giudizio, indicati nei due campi precedenti.

Tutti gli importi devono essere indicati con le prime due cifre decimali. In presenza di più cifre decimali occorre procedere all'arrotondamento della seconda cifra decimale con il seguente criterio: se la terza cifra è uguale o superiore a 5, l'arrotondamento al centesimo va effettuato per eccesso; se la terza cifra è inferiore a 5, l'arrotondamento va effettuato per difetto (es.: euro 52,752 arrotondato diventa euro 52,75; euro 52,755 arrotondato diventa euro 52,76; euro 52,758 arrotondato diventa euro 52,76). Si richiama l'attenzione sulla circostanza che le prime due cifre decimali vanno indicate anche se pari a zero come nell'ipotesi in cui l'importo sia espresso in unità di euro (es.: somma da versare pari a 52 euro, va indicato 52,00).

Numero rate: indicare il numero di rate prescelto (1 per il versamento in un'unica soluzione; 2 se in due rate; 3 se in tre rate).

Importo versato per la definizione o prima rata: indicare l'importo versato per la definizione. Se non dovuto alcun importo, indicare 0. Qualora sia stato indicato 1 nel campo "Numero rate" (versamento in unica soluzione), tale importo corrisponde all'importo netto dovuto.

Data di versamento: indicare la data in cui è stato effettuato il versamento dell'importo netto dovuto per la definizione o della prima rata, nel formato gg/mm/aaaa.

FIRMA DELLA DOMANDA	FIRMA
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'intermediario	Codice fiscale dell'intermediario
	Data dell'impegno giorno : mese : anno
	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO

La firma va apposta nell'apposito quadro, **in forma leggibile**, da parte del soggetto che presenta la domanda o da uno degli altri soggetti indicati nella "Tabella generale dei codici di carica".

- Modalità di compilazione F24

Per consentire il versamento tramite il modello "F24" delle somme, sono stati istituiti i seguenti codici tributo, da esporre nella sezione "ERARIO" esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", per i quali si riportano le modalità di compilazione degli altri campi del modello di pagamento:

SEZIONE CONTRIBUENTE:
Indicare il codice fiscale e i dati anagrafici completi di domicilio fiscale del contribuente tenuto al pagamento.

SEZIONE ERARIO:
Indicare l'appropriato codice tributo, il valore 0101 (versamento in un'unica soluzione) nel campo "rateazione" e il periodo di riferimento (anno cui si riferisce l'imposta).

MODELLO DI PAGAMENTO UNIFICATO

DEDEGA RIVOCABILE A: _____ AGENZIA: _____ PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE
CODICE FISCALE: R S S M R A 0 0 A 3 0 H 5 0 1 B
DATI ANAGRAFICI: ROSSI MARIO
3 0 0 5 1 9 0 0 M ROMA R M
DOMICILIO FISCALE: ROMA R M VIA MILANO, 1

SEZIONE ERARIO

codice tributo	rateazione/regione/Prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito (compensati)
4001	0101	2008	351,00	
4033	0101	2009	337,50	
TOTALE A			688,50 B	SALDO (A-B) 688,50

Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Rateazione/Regione/Prov./mese rif.	Anno di riferimento
COMPILARE	NON COMPILARE	Codici indicati in seguito	Verificare caso per caso	AAAA

I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/Regione/Prov./mese rif.
PF30	IVA e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	NON COMPILARE
PF31	Altri tributi erariali e relativi interessi -- Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	NON COMPILARE
PF32	Sanzioni relative ai tributi erariali – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	NON COMPILARE
PF33	IRAP e addizionale regionale all' IRPEF e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)

PF34	Sanzioni relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)
PF35	Addizionale comunale all'IRPEF e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)
PF36	Sanzioni relative all'addizionale comunale all'IRPEF - Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)

Sitografia

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Archivio/ArchivioSchedeAdempimento/Schede+adempimen-to+2017/Accertamenti+2017/Definizione+agevolata+liti+pendenti/Modello+Definizione+agevolata+liti+pendenti/?page=accertregolarizzazioniint>

<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/contentenzioso-tributario/quotidiano/2019/03/01/~~/media/62057877AD6B44809066E-54CEBD52E5B.ashx>



Fermo amministrativo - procedura esecutiva e casi di nullità dell'atto

di Luca Labano

Dottore Commercialista

Il fermo amministrativo ha subito nel tempo mutamenti nella procedura e nell'interpretazione come istituto giuridico. Esso è stato soggetto a cambiamenti che hanno posto limiti alla sua applicazione.

I presupposti per avviare la procedura esecutiva si realizzano se dalla notifica della cartella di pagamento ai sensi del d.lgs. 103/2001 sono decorsi oltre i sessanta giorni ma non oltre un anno dalla stessa a meno di un avviso ad adempiere che non è mai pervenuto al contribuente (ctp di Cosenza sez. I – 28/05/2003 n. 397).

Quindi quando la notifica delle cartelle sono datate oltre un anno dall'iscrizione al p.r.a. se non sono pervenuti avvisi ad adempiere al contribuente nel periodo intercorrente la procedura è illegittima ai sensi dell'art. 50 comma 2 dpr 602/73.

In assenza di preavviso, si evidenzia inoltre una lesione del diritto di difesa secondo l'art. 24 Cost.

Inoltre, altra giurisprudenza di merito ritiene che, considerato, l'art. 3 comma 40 del D.L. n. 203 del 2005, convertito con mo-

dificazioni nella legge 248/2005), il fermo amministrativo deve essere considerato alternativo all'espropriazione come tipizzata nelle forme previste dal codice civile, in quanto può essere utilizzato solo quando l'ente pubblico deve procedere, nei confronti del privato, alla riscossione dei tributi. Tale procedura può, pertanto, essere attivata soltanto nel caso in cui l'ente fosse stato chiamato all'adempimento di un obbligo di natura privatistica nei confronti dello stesso dovendosi conseguentemente escludere la legittimità del ricorso al fermo amministrativo (*ex art. 48 bis*) ed al conseguente pignoramento semplificato (*ex art. 72) bis* in caso di trasferimento di somme a titoli diversi.

Non trattandosi, quindi, di pagamenti *strictu sensu* privatistici essi non possono essere sottoposti né al fermo *de quo* – poiché adottato in carenza di potere – né al pigno-

ramento, che va a sua volta annullato.

Né esso può essere adottato in caso di pignorabilità dei beni, esclusa *ex lege* (art. 72 *bis* del più volte ricordato DPR 602/1973) soltanto quanto ai crediti pensionistici ed a quelli di cui al quarto, quinto e sesto comma dell'art. 545 c.p.c.

Prima del fermo, è necessario l'invio del preavviso in quanto atto prodromico per l'apposizione del fermo al veicolo.

Sul punto le Sezioni Unite, con sentenza n. 15354 del 22.07.2015, approdano finalmente ad una definizione chiara della misura in discorso, anche in ordine agli effetti che ne derivano.

Il fermo (ed il preavviso di fermo) di beni mobili registrati non costituisce atto di espropriazione forzata, ma una misura a carattere affittivo, alternativa rispetto all'esecuzione coatta.

Lo scopo di un provvedimento del genere è quello di "spingere" il debitore ad onorare i propri debiti.

Dalla suindicata definizione discendono una serie di corollari giuridici aventi particolare pregio.

Non costituendo il fermo (ed il preavviso di fermo) atto di natura esecutiva, quando i crediti presupposti al fermo non abbiano natura tributaria, eventuali doglianze di tipo formale o sostanziale non vanno mosse rispettivamente a mezzo di opposizione all'esecuzione *ex art.* 615 c.p.c. o agli atti esecutivi *ex art.* 617 c.p.c., ma a mezzo di azione di accertamento negativo della pretesa creditoria.

Altro corollario di non poca rilevanza sta nel fatto che la misura *de quo* è "alternativa" rispetto alla procedura esecutiva: ciò significa che il soggetto che procede al recupero del credito o dispone il preavviso ed il successivo fermo amministrativo su bene

mobile registrato (es. automobile) ovvero procede all'esecuzione, a mezzo del pignoramento.

Non è dunque ammissibile la coesistenza dei provvedimenti *de quibus*, stante la loro dissimile funzione.

Secondo invece la sentenza della Cassazione del 2018 n. 21242 il preavviso di fermo si impugna davanti al giudice di pace perché ha confermato che lo stesso non ha natura esecutiva

Secondo l'originaria formulazione dell'art. 86, d.P.R. n. 602/1973 e del D.M. n. 503/1998, il fermo aveva natura cautelare: l'amministrazione finanziaria emetteva tale provvedimento solo dopo la ricerca del bene da pignorare da parte del concessionario. Era, pertanto, assimilabile al sequestro conservativo.

In seguito, con la risoluzione n. 20 dell'8 febbraio 2001, l'amministrazione finanziaria aveva equiparato, sul piano degli effetti giuridici, il fermo amministrativo al pignoramento.

Tuttavia, con la circolare n. 52/2003, la stessa amministrazione finanziaria ha cambiato indirizzo, riconoscendo al fermo natura cautelare.

Attualmente, giurisprudenza maggioritaria è concorde nel ritenere che il fermo amministrativo non possa essere classificato come misura cautelare, poiché tale istituto non ne presenta gli elementi tipici.

Esso rientra nel Titolo II del D.P.R. n.602/1973 per cui il fermo amministrativo deve essere preceduto dal preavviso di fermo. In tale atto dovranno essere riportati i seguenti elementi: la natura del debito, l'importo dovuto e l'anno di riferimento, il numero della cartella esattoriale e la prova della sua notifica. Entro venti giorni dal preavviso, il debitore potrà saldare il suo debi-

to, pagando anche gli interessi di mora e le spese sostenute per l'iscrizione a ruolo, altrimenti, trascorso inutilmente il suddetto termine, il fermo amministrativo diventerà effettivo.

Inoltre, il preavviso di fermo amministrativo di un bene mobile registrato, non comportando l'anticipazione degli effetti del pignoramento, risulta preliminare all'esecuzione ed è pertanto, equiparabile all'atto di precetto.

Se entro 60 giorni dalla notifica della cartella non si provvede al pagamento, Agenzia Entrate Riscossione provvederà all'invio di un preavviso di fermo amministrativo: in pratica, così facendo, intima il pagamento di quanto dovuto entro il termine di trenta giorni; in caso contrario, eseguirà il fermo del veicolo iscrivendolo nel Pubblico Registro Automobilistico (Pra). All'automobilista, a questo punto, non resta che pagare o presentare ricorso.

Difatti, la legge prevede obbligatoriamente l'invio di un preavviso, da spedire con raccomandata a.r. o con posta elettronica certificata, non meno di 30 giorni prima dell'iscrizione del fermo al Pra.

La regola per l'impugnazione del preavviso di fermo o del fermo stesso sono le stesse che riguardano le cartelle esattoriali. A riguardo, non esiste un giudice sempre competente, ma tutto dipende dalle somme di cui la cartella chiede il pagamento. Così, se la cartella attiene a contravvenzioni (le comuni multe stradali), la decisione sull'impugnazione della cartella spetta al giudice di pace. Il ricorso si presenta entro 30 giorni dalla notifica. Sempre al giudice di pace vanno le cartelle per tutte le altre sanzioni amministrative (si pensi alla violazione delle regole sugli assegni o sulle cambiali) secondo quanto prevede la famosa legge sulla depenalizzazione degli illeciti amministrativi (la legge numero 689 del 1981).

Se la cartella contiene la richiesta di pagamento di contributi previdenziali e assistenziali, dovuti all'Inps o all'Inail, la competenza per l'impugnazione dell'atto dell'Agenzia delle Entrate Riscossione spetta al Tribunale ordinario, sezione Lavoro. Il termine del ricorso è di 40 giorni.

Per tutte le altre cartelle esattoriali, ossia quelle riguardanti tributi e imposte (le comuni tasse e le relative sanzioni) la competenza è della Commissione Tributaria Provinciale. Il termine del ricorso è di 60 giorni.

Chiaramente se una cartella contiene la richiesta di pagamento di causali tra loro differenti ciascuna dovrà essere inoltrata al tribunale competente per materia.

Il preavviso di fermo è una misura che non rientra nell'esecuzione forzata, essendo un atto preliminare e funzionale solo alla tutela del credito. Pertanto la competenza per il giudizio di impugnazione (che non è un'opposizione all'esecuzione) non è mai del giudice dell'esecuzione forzata.

La Cassazione a Sezioni Unite precisa come l'opposizione al fermo amministrativo debba essere presentata al giudice onorario a prescindere dal valore della controversia. E' la conclusione a cui sono giunte le Sezioni Unite di Cassazione nella sentenza n. 10261/2018 che si sono pronunciati su un aspetto particolarmente controverso riguardante le c.d. "ganasce fiscali", ovvero il fermo amministrativo e il preavviso di fermo.

La Cass., SS.UU., n. 959/2017 ha precisato che: Con riferimento alle controversie aventi per oggetto il provvedimento di fermo di beni mobili registrati di cui al D.P.R. n. 602 del 1972, art. 86, ai fini della giurisdizione, rileva la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo, con la conseguenza che la giurisdizione spetterà al giudice tributario o al giudice ordinario a

seconda della natura tributaria o meno dei crediti, ovvero ad entrambi se il provvedimento di fermo si riferisce in parte a crediti tributari e in parte a crediti non tributari (ordinanza n. 14831 del 2008; analogamente, ordinanza n. 5575 del 2012).

Il fermo amministrativo è una misura cautelare prevista, tra gli altri, anche per tutelare l'efficace riscossione dei crediti pubblici ed è prevista dall'art. 86 D.P.R. 600/1973. Commissione Tributaria di Roma, Sentenza n. 112 del 09.03.2012; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 17844/2012.

Il veicolo soggetto a fermo amministrativo non può essere ceduto e se non ritirato entro tre mesi dalla notifica dell'obbligo del ritiro si ritengono alienati dai competenti uffici del Demanio senza necessità di adozione di un provvedimento di confisca del bene non ritirato.

In caso di dissequestro tramite notifica dell'ordinanza del Prefetto il soggetto deve ritirare il veicolo.

Chi acquista un'auto sottoposta a fermo amministrativo non si accolla in nessun modo i debiti che hanno portato all'applicazione della misura cautelare. È sempre il vecchio proprietario, che ha venduto la propria auto, a dover adempiere ai propri doveri fiscali. L'acquirente, prima di comprare un'auto, deve controllare il certificato di proprietà emesso dal Pra per verificare che il mezzo non sia gravato da un fermo amministrativo. Se lo fosse, il nuovo proprietario non potrà circolare con il mezzo e potrà subire le conseguenze di un eventuale pignoramento.

La Commissione Tributaria di Roma infatti ha dichiarato l'illegittimità del preavviso di fermo amministrativo emesso da Equitalia ed inflitto al ricorrente per il mancato pagamento delle tasse automobilistiche.

La Commissione con una recente Senten-

za ha sottolineato che il provvedimento di preavviso di fermo costituisce una "mini-procedura" autonoma e suscettibile di vizi propri. Nel caso in questione il preavviso di fermo è stato dichiarato nullo in quanto emesso senza aver mai comunicato l'avvio del procedimento all'ignaro cittadino che si è visto minacciare il fermo della propria automobile per soli 222,44 € con violazione del proprio diritto di difesa.

(In effetti, i limiti per l'apposizione del fermo amministrativo sono inferiori ad €2.000).

La notifica dei quattro preavvisi di fermo amministrativo è stata effettuata in danno di un libero professionista che svolge la professione di Avvocato e Procuratore della Repubblica.

Quello che il ricorrente ha contestato a Equitalia non è il merito dell'entrata tributaria in sé, bensì l'illegittimità del preavviso di fermo per la violazione dell'art. 86 del DPR 602/73, novellato dalla Legge 98/2013, il quale dispone che è illegittima l'iscrizione del fermo amministrativo sul veicolo se lo stesso è strumentale all'esercizio dell'attività o della professione svolta dal contribuente interessato dal fermo stesso.

La norma sopra citata pone tre condizioni: il veicolo oggetto della procedura di fermo deve essere di proprietà del debitore; il debitore deve essere un esercente di una professione o di un'attività imprenditoriale; l'utilizzo del veicolo deve avere una certa rilevanza nell'attività lavorativa del debitore, fornendo i ricavi caratteristici dell'attività.

La prima e la seconda condizione devono essere provate documentalmente.

La terza condizione è più complicata, e qui emerge il vulnus dell'art. 86 comma 2, che è quello della adeguata dimostrazione della strumentalità del bene.

Quindi, quando il bene è strumentale?

Al riguardo le Circolari dell'Agenzia delle Entrate (n. 37/E/1997, n. 48/E/1998, n. 1/E/2007) e la Risoluzione n. 59/E/2007 indicano che il requisito della strumentalità deve essere comunque circoscritto ai soli casi in cui il conseguimento dei ricavi caratteristici dell'impresa e/o del professionista dipendano direttamente dall'impiego del veicolo. Ed ancora il veicolo in questione deve essere iscritto nel libro cespiti e deve essere l'unico veicolo posseduto dal contribuente.

Ed ancora, bisogna distinguere tra veicoli strumentali per natura e veicoli strumentali per utilizzo o destinazione. Pacifico che per un libero professionista si discorra di una strumentalità per utilizzo o destinazione, che a sua volta è suddivisa in tre sottocategorie: veicoli utilizzati con finalità pubbliche (taxi), veicoli utilizzati per destinazione esclusiva (macchine marcate scuola guida o enti locali, ecc.) e tutti gli altri veicoli ad uso aziendale o professionale.

Il problema sorge proprio per la terza sottocategoria che non può essere preventivamente apprezzata e definita dall'Agente della Riscossione.

E' dunque necessario provare in maniera adeguata che il veicolo oggetto di fermo amministrativo non è sostituibile con altro mezzo e che il relativo utilizzo sia effettivamente inerente e funzionale all'esercizio dell'attività professionale e alla produzione dei relativi proventi.

Ed infatti nel ricorso introduttivo sono state dettagliatamente indicate le ragioni di impossibilità a svolgere la libera professione senza l'utilizzo del veicolo oggetto di preavviso di fermo.

Alla discussione del merito della vicenda è stato evidenziato che l'Agenzia delle Entrate ha specificato che il requisito della strumentalità sussiste solo nei casi in cui il

conseguimento dei ricavi del professionista dipenda direttamente dall'utilizzo del veicolo e che la strumentalità non deve essere riferita ad alcune fasi dell'attività, ma a tutto l'insieme dell'attività svolta non essendo rilevante il mero disagio nel mancato utilizzo del veicolo.



L'accertamento con adesione nei tributi locali

di Fabrizio Ottolini

Tributarista

Con l'introduzione degli strumenti deflativi del contenzioso il legislatore, da un lato, ha inteso modificare il rapporto tra fisco e contribuente, improntandolo più verso i principi della collaborazione e della trasparenza e, dall'altro lato, ha mirato ad una maggiore efficacia dell'accertamento tributario, con la previsione di istituti che hanno l'obiettivo di ridurre o prevenire il contenzioso tributario, oltre a realizzare una riscossione delle somme accertate in tempi più rapidi, garantendo comunque al contribuente l'applicazione di sanzioni più favorevoli.

L'accertamento con adesione è sicuramente lo strumento deflativo più utilizzato dai contribuenti sia perché comporta l'applicazione delle sanzioni nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, e non di quelle irrogate, sia perché la normativa attribuisce al contribuente ulteriori novan-

ta giorni per impugnare l'atto. L'istituto dell'accertamento con adesione è applicabile ai tributi comunali in virtù:

- **dell'art. 59, c. 1, lett. m) del D.Lgs. n. 446/1997 che ne prevedeva l'applicazione solo per l'Ici;**
- **dell'art. 50 della legge n. 449/1997 che ne prevede l'applicazione per tutti i tributi comunali.**

L'ambito di applicazione e gli effetti della disciplina concernente l'accertamento con adesione, sono i seguenti:

- ✓ l'avviso non è soggetto ad impugnazione da parte del contribuente;
- ✓ non è modificabile o integrabile da parte dell'ufficio;
- ✓ l'adesione comporta la riduzione delle

sanzioni ad un terzo del minimo.

- La disciplina oggetto di intervento

Ai sensi del vigente articolo 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro venti giorni dalla redazione del relativo atto, mediante delega ad una banca autorizzata o tramite l'agente della riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali, se le somme dovute superano i 51.646 euro. L'importo della prima rata, come anticipato, è versato entro il termine di venti giorni dalla redazione dell'atto di accertamento. Sull'importo delle rate successive di adesione sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati a partire dal perfezionamento dell'atto di adesione. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente è tenuto a far pervenire all'ufficio la quietanza del pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione del trenta per cento del quantum non versato ai sensi dell'articolo 13 del D.lgs n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

- Le novità

Il novellato articolo 8 mantiene fermo il termine per il versamento del quantum dovuto per effetto dell'accertamento con adesione (venti giorni dalla redazione dell'atto), espungendo il riferimento alla delega bancaria o al versamento all'agente della riscossione. Viene mantenuto il numero minimo delle rate che possono essere versate dal contribuente e cioè, otto rate trimestrali di pari importo, mentre il numero delle rate trimestrali massime da 12 passa a sedici. La soglia per accedere ad un numero superiore di rate (al massimo sedici) viene abbassata da 51.646,00 a 50.000,00 euro. Resta fermo il termine per versare la prima rata (venti giorni dall'atto di adesione) e viene specificato che le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Resta fermo il calcolo degli interessi sull'importo delle rate successive alla prima, computati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. Fermo restando il termine per l'invio della quietanza agli uffici, viene espunta dall'articolo 8 la disciplina delle conseguenze del mancato pagamento delle rate, in quanto confluisce nella disciplina generale di cui al nuovo articolo 15-ter del Dpr n. 602 del 1973, introdotto dalle norme in esame (articolo 3 dello schema di Decreto Legislativo in commento), richiamato dal novellato comma 4 dell'articolo 8.

Il comma 2 del nuovo articolo 15-ter del Dpr n. 602 del 1973, in particolare, ripropone la decadenza dal beneficio in caso di mancato pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva; in tal caso sono iscritti a ruolo i residui importo dovuti a titolo di imposte, interessi e sanzioni, nonché della sanzione del trenta per cento del quantum non versato (articolo 13 del D.lgs n. 471 del 1997), aumentata della metà (in luogo del raddoppio attualmente previsto dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997) e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di tri-

buto. L'ipotesi di pagamento tardivo è prevista, invece, nell'introdotta articolo 15-*ter* al comma 5: si dispone in tal caso l'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, del 30 per cento della somma dovuta (commisurata all'importo pagato in ritardo) e dei relativi interessi. Il successivo comma 6 chiarisce che l'iscrizione a ruolo per adempimento tardivo non avviene se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, nel caso di ultima rata o di pagamento in un'unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza del termine.

Per quanto attiene alle modalità di versamento delle somme dovute, le norme rinviano all'articolo 15-*bis* del D.Lgs. n. 218 del 1997, aggiunto dal successivo comma 3, dell'articolo 2 dello schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 22 settembre 2015, ai sensi del quale il pagamento si esegue mediante versamento unitario di cui all'articolo 17 del D.lgs n. 241 del 1997 (in sostanza, con F24) e con le modalità di cui all'articolo 19 del medesimo provvedimento, fatte salve le ipotesi in cui siano previste altre modalità di pagamento in ragione della tipologia di tributo. L'articolo 15-*bis*, comma 2 consente, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di stabilire ulteriori modalità di versamento. Si ricorda, infine, che l'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 disciplina i versamenti unitari effettuati dai contribuenti, con eventuale compensazione dei crediti risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche dei redditi. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. Il successivo articolo 19 del provvedimento menzionato disciplina il pagamento mediante delega a banca o intermediario (modello F24).

- La decorrenza delle nuove disposizioni

Per la decorrenza delle norme in esame, l'articolo 15, comma 3 dello schema di Decreto Legislativo chiarisce che le disposizioni di cui all'articolo 2, commi da 2 a 4 (rispettivamente concernenti i versamenti di somme dovute a seguito di accertamento con adesione; i pagamenti per acquiescenza all'accertamento con adesione; il pagamento delle somme rateizzate successivamente all'accertamento con adesione e delle sanzioni ridotte a seguito di acquiescenza), non si applicano agli atti di adesione, agli atti definiti ai sensi delle norme in materia di acquiescenza (articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie già perfezionati alla data di entrata in vigore del decreto in esame.

- Cosa può disciplinare il Comune

Sulla base dei principi e criteri direttivi contenuti nel D.lgs. n. 218 del 1997 riguardante i tributi erariali, l'accertamento con adesione può essere introdotto dall'ente locale con regolamento, ai sensi dell'articolo 50 della legge n. 449 del 1997, anche per i propri tributi. L'operatività dell'accertamento con adesione ha come inevitabile risvolto quello di responsabilizzare notevolmente gli uffici tributi degli enti locali che possono, di conseguenza, operare su un'area di azione ampia. Nello specifico, possono instaurare un efficace contraddittorio con il contribuente e formulare proposte transattive per addivenire ad una rapida definizione della pretesa tributaria. Uno degli elementi più caratteristici dell'accertamento con adesione è, infatti, quello dell'istituzionalizzazione del contraddittorio che è stato considerato dal Legislatore uno dei mezzi

più qualificanti per attribuire maggiore efficacia all'accertamento tributario. Non bisogna poi sottovalutare che tale strumento garantisce una riscossione del tributo anticipata.

Quanto alle modalità operative di attivazione del concordato, si evidenzia che questo può essere attivato:

1. dallo stesso ufficio attraverso un'attività d'impulso. L'ufficio, tramite una comunicazione a comparire, può invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento. L'invito a comparire ha carattere unicamente informativo ed in esso sono indicati i periodi d'imposta suscettibili di accertamento, il giorno ed il luogo dell'appuntamento, nonché gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento. Con circolare del ministero delle finanze n. 235/E del 1997 è stato rilevato che anche in mancanza di una espressa previsione di legge, al fine di garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e per consentire al contribuente una immediata cognizione delle questioni che possono essere oggetto del contraddittorio, è necessario esplicitare nell'invito, anche sinteticamente, gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'ufficio. Se il contribuente non aderisce all'invito a comparire non potrà in seguito ricorrere a tale istituto per gli stessi elementi e per i periodi d'imposta indicati nell'invito;

2. su richiesta del contribuente. Il contribuente può avviare la procedura presentando una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per una eventuale definizione. La domanda può essere presentata all'ufficio competente:

- ✓ ***prima di aver ricevuto la notifica di un atto di accertamento non preceduto da un invito a comparire;***

- ✓ ***dopo aver ricevuto la notifica di un atto impositivo non preceduto da invito a comparire, ma solo fino al momento in cui non scadono i termini per la proposizione dell'eventuale ricorso.***

- ✓ ***il contribuente può dare inizio alla procedura di concordato anche nel caso in cui siano iniziati, nei suoi confronti, accessi, ispezioni e verifiche disposte dall'ufficio. In questo ultimo caso, può presentare un'apposita domanda in carta semplice per definire la lite che potrebbe insorgere.***

Inoltre, è necessario che il regolamento tenga conto dei seguenti aspetti, coordinati con le novità introdotte dallo schema di Decreto Legislativo recante le misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, approvato dal Consiglio dei Ministri il 22 settembre 2015:

- **Assistenza.** Il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore, anche mediante un incarico speciale limitato esclusivamente all'accertamento con adesione. La procura deve essere scritta e la firma autenticata. Non è necessaria l'autenticazione se la procura è fatta al coniuge o a parenti ed affini entro il quarto grado (fratelli e sorelle, figli e genitori, cognati ed altri familiari) o, in caso di società ed enti, ai propri dipendenti. Va precisato, inoltre, che la procura conferita ad un professionista (dottore commercialista, ragioniere commercialista, avvocato) viene autenticata dallo stesso professionista.

- **conclusione del concordato.** Entro quindici giorni, ovvero entro i diversi termini previsti dal regolamento comunale, dal ricevimento della proposta di concordato presentata dal contribuente, l'ufficio è tenuto ad invitare il medesimo a comparire e se il contraddittorio si conclude positivamente viene redatto

un atto in duplice copia denominato atto di adesione. Una volta formato l'atto di adesione, questo deve essere sottoscritto in duplice esemplare sia dal funzionario responsabile dell'ufficio che dal contribuente o dal procuratore generale o speciale in sua vece. Se non si raggiunge un accordo, il contribuente può sempre presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso, (o che sarà in seguito emesso, dall'ufficio. Nell'atto di adesione devono essere previsti:

- ✓ la motivazione del concordato e la indicazione della documentazione prodotta;
- ✓ le sanzioni ridotte nella misura di 1/3;
- ✓ le altre somme che eventualmente sono dovute.

- Il perfezionamento del concordato

Il concordato si perfeziona mediante il versamento dell'importo definito, con le modalità e con gli effetti previsti dal novellato articolo 8, del D.lgs n. 218 del 1997.

- La sospensione dei termini per la proposizione del ricorso. Nell'ambito dell'istituto dell'accertamento con adesione, è data possibilità al contribuente di presentare la domanda di concordato e, successivamente, qualora questo non si concluda con esito positivo, di presentare il ricorso. Il contribuente non può, tuttavia, esperire la procedura suddetta al contrario e, cioè, presentare in primis il ricorso e poi la domanda di concordato. Al fine di non recare nocuo al contribuente in caso di presentazione della domanda di concordato i termini per la proposizione del ricorso dinanzi alla commissione tributaria si sospendono per un periodo di 90 giorni che decorrono dalla data di presentazione della stessa. Pertan-

to, anche l'eventuale iscrizione a ruolo per il pagamento è sospesa sino a quando non decorre il periodo di sospensione. Anche per accertamento con adesione trova applicazione la sospensione feriale dei termini processuali.

- La compensazione. Il contribuente può chiedere, durante il procedimento di accertamento con adesione, che sia applicata la compensazione tra l'imposta dovuta e quella a credito. Nell'ambito del contraddittorio, infatti, da un lato l'ufficio esamina la posizione del contribuente, compresa la spettanza del rimborso dell'imposta versata in eccedenza nel periodo d'imposta, dall'altro il contribuente ha la possibilità di fornire tutti gli elementi indispensabili ai fini dell'effettuazione della compensazione. I presupposti per la compensazione sono gli stessi previsti per l'erogazione del rimborso e, pertanto, la compensazione non può essere effettuata in tutte le ipotesi in cui il rimborso, se fosse stato richiesto, non sarebbe stato erogabile.

- Possibilità per l'ufficio di effettuare successivamente all'adesione eventuali ulteriori accertamenti. L'accertamento definito con l'adesione non può essere integrato o modificato dall'ufficio finanziario, salvo che non emergano nuovi elementi che accertino un imponibile superiore al 50% dell'imponibile definito con l'ufficio. L'ente locale può disciplinare la possibilità di procedere ad un nuovo accertamento, ad esempio, se sussistono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- ✓ i nuovi elementi accertati dall'ufficio non dovevano essere conosciuti (né conoscibili) dallo stesso al momento della definizione;
- ✓ dai nuovi elementi deve emergere un maggior imponibile superiore al 50% di quello definito, comunque non inferiore a 77.468,00 euro.

- ✓ La nuova attività di accertamento, naturalmente, è soggetta a termini di decadenza previsti dalla legge.

- Le possibili problematiche relativa all'accertamento con adesione nei tributi locali

Proprio in riferimento ai tributi comunali possono sorgere dei **problemi**, ancor oggi presenti nonostante la **ventennale storia** dell'istituto dell'accertamento con adesione nel nostro ordinamento.

Tutto nasce dall'**articolo 50 Legge 449/1997** che ha esteso ai comuni la "**possibilità**" di introdurre l'istituto dell'**accertamento con adesione** sulla base di quanto regolato dalla dal **D.Lgs. 218/1997**, norma che non ha ad oggetto i tributi locali, disponendo che "*Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni ... omissis ...*".

Se da un lato la norma **tutela** la libertà regolamentare dei comuni e il rispetto dei principi di autonomia sanciti dall'**articolo 119 Costituzione**, dall'altro lato, proprio il perseguimento di tale obiettivo, ne rappresenta un **limite** in termini di chiarezza per la generalità dei contribuenti.

L'aver attribuito ai comuni solo la "**facoltà**" di ricorrere a tale istituto ha di fatti comportato una sua **applicazione "disomogenea"**, col risultato che il contribuente, che spesso assume la veste di sogget-

to passivo in rapporti tributari intrattenuti con **più** di un comune, si trova di fronte ad un contesto regolamentare **non uniforme**. A ciò si aggiunga che spesso gli atti tributari dei comuni **non espongono in maniera chiara o corretta** le informazioni dovute al contribuente circa la possibilità di accedere all'istituto in parola.

Ad esempio, rispetto ad un accertamento avente ad oggetto **tributi locali** (IMU, TASI, ecc.), il contribuente può trovarsi in una delle seguenti **situazioni**:

a) ricevere un avviso di accertamento, ove in calce è indicato che è **possibile** procedere alla sua definizione tramite **accertamento con adesione**, con l'**indicazione** del riferimento normativo, del regolamento comunale che prevede tale possibilità, dei modi, dei tempi e degli effetti giuridici connessi all'adozione di tale istituto deflativo. E quanto indicato nell'atto di accertamento è effettivamente **corrispondente** al reale quadro normativo e regolamentare;

b) ricevere un avviso di accertamento, ove in calce è indicato che è **possibile** procedere alla sua definizione tramite accertamento con adesione (**con o senza** l'indicazione del riferimento normativo, del regolamento comunale che prevede tale possibilità, dei modi, dei tempi e degli effetti giuridici connessi all'adozione di tale istituto deflativo) ma, **al contrario** di quanto scritto nell'atto, l'adozione di tale istituto **non** è in realtà stata **prevista dal regolamento comunale** oppure è stata prevista ma **non per il tributo** oggetto di accertamento, oppure ancora è stata prevista ma solo per alcune tipologie di accertamento tra cui **non rientra** quello ricevuto (ad esempio, nel caso in cui si tratti di un accertamento per omesso versamento dell'IMU, al pari degli atti di liquidazione automatica delle dichiarazioni, è molto probabile che il regolamento comunale lo escluda, più o

meno espressamente, dalla possibilità di definizione);

c) ricevere un avviso di accertamento, ove in calce **non** è indicato che è **possibile** procedere alla sua definizione tramite accertamento con adesione ma, **al contrario**, l'adozione di tale istituto è in realtà stata prevista dal regolamento comunale (ed è pertanto possibile).

Salvo la predetta ipotesi a) che definiremmo **ottimale**, le altre due sono purtroppo ancor oggi possibili e molto più **frequenti** di quanto si pensi, specialmente nei **comuni più piccoli**.

Da quanto precede consegue che il contribuente deve avere sempre un **atteggiamento dubitativo** relativamente alla reale possibilità di accedere all'istituto dell'**accertamento con adesione**. È sempre bene, infatti, che il contribuente **accerti preventivamente** che il comune abbia previsto con proprio **regolamento** la possibilità di ricorrere a tale istituto e soprattutto in che **termini**.

È di fatti **necessario** reperire il **regolamento comunale** e leggerlo **con attenzione**, verificando se è possibile o meno instaurare la procedura di **accertamento con adesione in riferimento al tributo** oggetto dell'accertamento ricevuto e **in relazione alla tipologia di accertamento** subito (come sopra detto, infatti, sarà ad esempio molto probabile che un accertamento di mero **omesso versamento del tributo**, senza ulteriori attività istruttorie e accertative da parte del comune, sia **escluso dalla possibilità di definizione**).

Qualora si verifichi la superiore ipotesi **sub b)** e il contribuente presenti **erroneamente** l'istanza di accertamento con adesione e, convinto di aver ottenuto l'effetto della sospensione dei termini per impugnare, li lasci al contrario decorrere **decadendo** dal

diritto di **azione giudiziale**, si potrà comunque **valutare** l'opportunità o meno di salvaguardare il **legittimo affidamento** e la **propria buona fede, tentando** (in *extrema ratio*, sempre consci che *ignorantia legis non excusat* ed a seconda le diverse circostanze e casi),

- ✓ di accedere comunque alla **tutela giurisdizionale** tramite un'istanza di **rimesione in termini ex articolo 153, comma 2, c.p.c.** o tramite la presentazione di un ricorso con richiesta di **disapplicazione ex articolo 7, comma 5, D.Lgs. 546/1992** della parte del regolamento che ad esempio inibisce l'accesso alla definizione per la tipologia di accertamenti impugnata;
- ✓ di stimolare l'**annullamento parziale o totale** dell'atto attraverso l'istituto dell'**autotutela**;
- ✓ di ricorrere al **garante del contribuente** con apposita istanza **ex articolo 13 L. 212/2000**.

COMMENTARIO DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



UN'INIZIATIVA EDITORIALE DE ILTRIBUTO.IT
TRATTA DAI PRIMI QUATTRO ANNI DELLE SUE NEWS ON-LINE

**564 PAGINE DIVISE IN TRE E-BOOK
IN FORMATO PDF INTERATTIVO PER SEMPLIFICARE
STUDIO E CONSULTAZIONE**

*sentenze commentate raccolte per macro-argomenti
con specifica introduzione tematica*

**LINK AL TESTO INTEGRALE DELLE SENTENZE
STAMPABILE PER ESSERE PRONTAMENTE UTILIZZATO**

**OGNI SINGOLO E-BOOK A 9,99€
I TRE E-BOOK IN OFFERTA A SOLE €19,99 (IVA 4% esclusa)**

SCOPRI DI PIÙ - SCARICA UN ESTRATTO GRATUITO

VISITA IL NOSTRO E-SHOP

www.iltributo.it

Principio di competenza inderogabile per il reddito d'impresa. Con molte riserve sulle ragioni della decisione...

Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n. 7121 del 13 marzo 2019



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

La Sentenza 13 marzo 2019, n. 7121 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Cirillo, Rel. Cataldi) ripropone le conclusioni a cui erano giunte alcune precedenti massime della Corte stessa in tema di inderogabilità del principio di competenza di cui all'attuale articolo 109 TUIR (vecchio art. 75).

La questione verte sul fatto che, spostando un componente positivo o negativo da un esercizio all'altro, si determina da un lato il recupero di imposta, dall'altro, specie in regime di imposta proporzionale come l'IRES, il diritto ad essere rimborsati. Tanto è vero che nel caso specifico la CTR aveva adottato una impostazione di sostanza, non liquidando alcuna imposta.

Per la Sezione Tributaria invece *“questa Corte ha costantemente ribadito che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, dettate in via generale dall'art. 75 d.P.R. n. 917 del 1986, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cass., 18/12/2009, n. 26665. Nello stesso, ex plurimis, già Cass. 15/11/2000, n. 14774, in motivazione; Cass., 13/5/2009, n. 10981, in motivazione, citata nella stessa sentenza impugnata; Cass. 17/07/2014, n. 16349; Cass. 30/7/2018, n. 20095), poiché ciò finirebbe per rendere lo stesso contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i componenti del proprio reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del relativo reddito imponibile”*.

Di conseguenza la violazione dei criteri d'imputazione cronologica dei componenti positivi e negativi del reddito *“non costituisce una violazione meramente formale”*, sia perché l'imputazione ad un determinato periodo di imposta di componenti ad esso estranei (in quanto riferibili ad altro periodo) incide sulla determinazione del reddito d'impresa di quella specifica annualità (cfr. Cass. 03/10/2018, n. 24006); sia perché, comunque, *«in nessun caso [...] il contribuente può scegliere liberamente, secondo le proprie convenienze, l'esercizio in cui registrare i costi, dovendo l'eventuale spostamento dall'anno di riferimento essere ancorato a fatti oggettivi e verificabili.»* (Cass., 30/12/2009, n. 28070. Nello stesso senso, Cass. 30/7/2018, n. 20095).

L'imputazione “a proprio piacimento”

Con tutto il rispetto per l'impostazione della Corte non ci piace affatto l'idea che imputando un componente positivo o negativo al conto economico (con riflessi dal lato fiscale) il contribuente agisca *“a proprio piacimento”*.

Prima di tutto perché nella redazione del bilancio gli stessi principi contabili coniugano criteri come la prudenza, la ragionevolezza, la prevalenza della sostanza delle operazioni sulla rappresentazione formale.... Si tratta di valutazioni che lasciano uno spazio di soggettività. Del tutto opinabile, ma che risponde comunque a criteri estimativi e non al *“proprio piacimento”*.

Prendiamo il caso più semplice, ovvero la compravendita di merci. Occorre individuare il momento esatto nel quale *“si è .. verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà”*¹, espressione che non consente di valorizzare uno specifico momento temporale, con relative incertezze. Se prendiamo poi ad esempio la valutazione delle opere in corso di realizzazione, sappiamo che vanno inserite in quota in un esercizio o nell'altro in quanto *“misurate in base all'avanzamento dell'opera stessa”*². Per non parlare della necessaria correlazione tra ricavi imputati ad un esercizio e costi correlati ai ricavi medesimi, elemento cardine del criterio di competenza. Per fissare le regole di questa correlazione i principi contabili nazionali si esprimono con tecnicismi oggettivamente non chiarissimi e che riportiamo in nota per non appesantire la trattazione. L'elemento che ci sembra rilevante è però l'indiscutibile realtà per cui la traslazione di un costo o di un ricavo da un anno all'altro su base soggettiva appare del tutto verosimile ed accettabile (sia pure se è da contenere il più possibile) e, quando dovesse accadere in fase di stesura del bilancio, si può parlare di normali operazioni di appostamento di natura estimativa e non di operazione condotta *“a proprio piacimento”*.

Ed infatti lo stesso principio contabile nazionale numero 11 conclude sul punto:

1 OIC Principio contabile 11

2 OIC Principio contabile 19

“Il procedimento di formazione del bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all’esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall’applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio d’esercizio. Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza”.

Ma non è tutto. Occorre dire che l’amministratore (o il professionista) che redigono il bilancio e la dichiarazione dei redditi si avvalgono di numeri che vengono da un anno di registrazioni contabili. Che si possono controllare finché si vuole ma che risentono delle regole e dei processi interni all’amministrazione, lasciati al personale esecutivo o alle procedure informatiche.

In pratica chi conosce le aziende davvero sa che spesso si tratta di rilevazioni contabili che vengono effettuate in modo routinario e usando dei *software*. Per esempio: si ha un incasso il 20 dicembre? Siccome va fatta la fattura a quella data il gestionale registrerà con tutta probabilità anche il ricavo. Anche se poi la merce verrà spedita poniamo il 2 gennaio. E dunque la competenza di quello specifico ricavo sarà l’anno successivo. Così come probabilmente negli acquisti si caricherà il magazzino con procedure automatizzate (codici a barre e simili) per un arrivo di merce ai primi di gennaio, quando magari la spedizione da parte del fornitore è stata effettuata prima di Natale.

Quindi nessuna arbitrarietà si nota nella vita pratica. Quanto piuttosto errori molto veniali, dovuti in gran parte a procedure automatizzate e senza alcun danno per l’erario. Attribuire al contribuente una generale disinvoltura, se non una precisa volontà di traslare reddito nel tempo ci pare, come abbiamo detto, una espressione infelice che non ha dunque nessun bisogno di essere citata e reiterata.

Due processi per una compensazione?

Quanto poi alle conseguenze dello spostamento dell’imputazione temporale, con conseguente credito per l’imposta versata in eccesso, le argomentazioni si fanno ancora meno convincenti. Letteralmente *“... questa Corte ha costantemente affermato che la deroga del criterio di competenza non può essere legittimata neppure dalla paventata conseguenza dell’eventuale doppia imposizione, a sua volta vietata dall’art. 127 d.P.R. 917 del 1986, trattandosi di un effetto che deriva direttamente dall’applicazione dell’art. 75 d.P.R. 917 del 1986 e che, in base ai principi generali, è evitabile dal contribuente mediante l’esercizio, con la richiesta di rimborso (e conseguente impugnazione, ai sensi dell’art. 19 d. lgs. n. 546/1992, del silenzio rifiuto su di essa eventualmente formatosi) della maggior imposta in ipotesi versata per la mancata esposizione di componenti del reddito nell’annualità di effettiva competenza, che è*

proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (ex plurimis, Cass., 13/5/2009, n. 10981, in motivazione; Cass., 06/09/2017, n. 20805 ; Cass. 30/7/2018, n. 20095)”.

La tesi della Corte dunque è quella per cui se il contribuente deve versare imposta per un'annualità, si attiverà poi per l'altra nella quale si genera il credito di pari importo, con relativo ricorso tributario contro il silenzio rifiuto. Due processi per porre in essere una compensazione, insomma....

Una interpretazione costituzionalmente orientata

Ovviamente per esprimere un'analisi compiuta del principio di capacità contributiva (Art. 53 Cost.) sotto il profilo che stiamo analizzando occorrerebbero pagine e pagine di trattazione e di riferimenti alla giurisprudenza del Giudice delle Leggi. Per sintetizzare ci possiamo allora riferire a un Maestro secondo il quale *“Il cuore sostanziale del principio è la forza o capacità economica riconducibile ad elementi in grado di esprimerla nella sua oggettività. Ne discende che, mentre non possono essere elevati a presupposto di un tributo fatti non idonei a manifestare una forza simile”*³

Non ci può essere allora una capacità contributiva aggiuntiva se, poniamo, si recupera un costo di 100 (maggiore IRES con l'attuale aliquota: 24) in un esercizio e lo si pone in un altro (minore IRES: 24).

E allora c'è da chiedersi cosa succeda se, all'interno dello stesso processo, di fronte alla richiesta della parte pubblica, parte attrice in senso sostanziale, il convenuto sostanziale eccepisca che intende compensare il credito che si determina dalla traslazione temporale. Si può ignorare tale eccezione? Evidentemente no. E difatti la Corte non la ignora, ma risponde sul punto che per recuperare il credito il contribuente dovrà procedere *“con la richiesta di rimborso (e conseguente impugnazione, ai sensi dell'art. 19 d. lgs. n. 546/1992, del silenzio rifiuto della maggior imposta in ipotesi versata per la mancata esposizione di componenti del reddito nell'annualità di effettiva competenza”*.

E qui il principio costituzionale da richiamare diventa forse un altro.

Sappiamo infatti che da tempo, ovvero da ben prima della riforma dell'articolo 111 Cost.⁴ si parla del principio di economia processuale. Sul versante dei soggetti coinvolti tale principio è stato visto come applicazione del diritto di difesa sancito dall'articolo 24 Cost. Su quello applicativo

3 De Mita, E., *Capacità contributiva*, in *Dig. comm.*, II, Torino, 1987, 454 ss.

4 Cfr. Corte cost. 16 maggio 1976 n. 48, in *Foro it.*, 1976, I, 899; 29 ottobre 1987 n. 345, *ivi*, 1988, I, 3220.

esso si coniuga con il criterio di ragionevole durata dei giudizi (oggi espressa nell'articolo 111 citato) e si caratterizza come sfruttamento ottimale delle risorse disponibili del procedimento. Un criterio guida, dunque, sia per le parti del processo (concetto sul quale torneremo più avanti) sia per il Giudice, capace di indirizzare tutti ad una concentrazione ovvero ad un risparmio delle attività, al fine di evitare un'inutile moltiplicarsi delle stesse.

E torniamo allora al titolo di questo paragrafo. Attivare due giudizi per fare una semplice compensazione risponde a tale criterio? A nostro modestissimo avviso certamente no.

In conclusione di argomento va rilevato che, come è noto, dalla fine degli anni '80 la Corte Costituzionale ha attribuito ai Giudici il potere-dovere di interpretare le disposizioni legislative per adeguarle ai parametri costituzionali. Ai Giudici comuni viene dunque non solo consentito, ma richiesto di usare tale potere interpretativo prima ed in luogo della rimessione della quaestio incidentale, visto che il giudizio sulle leggi non può servire per chiedere "pareri" alla Corte Costituzionale.⁵

La conclusione sul punto appare dunque ovvia. Se si adotta una lettura costituzionalmente orientata si deve dissentire dalle conclusioni alle quali è giunta la sentenza in commento.

La condotta dell'Agenzia in sede amministrativa e/o processuale

L'Agenzia delle Entrate ha da tempo riconosciuto " in ossequio ai più volte richiamati principi di efficienza, economicità e speditezza dell'azione amministrativa"⁶ che i rapporti debito-credito che nascono da recuperi di tributi siano definibili con moltissimi degli istituti deflattivi possibili, a condizione del pagamento della sanzione per l'irregolarità commessa. E senza versare imposta. Quindi si possono utilizzare la mediazione di cui all'articolo 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, la conciliazione disciplinata dall'articolo 48 del medesimo decreto, o anche, se di liquidazione si parla, dopo il ricevimento della comunicazione di irregolarità prevista D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

I predetti criteri sono riconosciuti in casi sicuramente di maggior pericolosità rispetto a una traslazione di competenza, ovvero laddove una dichiarazione fiscale sia stata omessa ma il credito sostanzialmente spettante possa essere ancora fatto valere. Non si vede allora come mai i predetti "*principi di efficienza, economicità e speditezza dell'azione amministrativa*" non debbano funzionare nel caso in cui lo spostamento di un costo o di un ricavo nel tempo generi un debito d'imposta e uno stesso importo a credito. Si parla infatti di annualità relativamente alle quali le dichiarazioni fiscali sono state regolarmente presentate.

⁵ Cfr. Corte Costituzionale sentenza n. 456 del 1989.

⁶ Circolare 21 giugno 2013 n. 21/E della Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

Per la verità l'esperienza insegna che nelle fasi deflattive classiche post accertamento tali argomentazioni vengono considerate. Ma sovente con qualche piccola difficoltà operativa residua.

Chi scrive ha visto per esempio recuperare a un cliente il costo di acquisto di una partita di merce spedita per nave a fine anno e arrivata nell'anno nuovo. Ovviamente l'intero costo è stato ripreso sul nuovo anno senza alcun riferimento al vecchio. Quando si è fatto presente che l'imputazione al vecchio anno non avrebbe modificato nulla, è stato difficile intendersi.

In dettaglio si sarebbero avuti: 1) il costo nell'anno n e non nell'anno n+1 2) la rilevazione di pari importo delle merci in transito come rimanenze dell'anno n 3) la riapertura contabile del magazzino nell'anno n+1. Quindi nessuna differenza di reddito nell'anno n e imputazione del costo all'anno n+1, come in origine. Differenze di tassazione zero rispetto alla situazione originaria.

La questione è stata definita in adesione. Ma col pagamento di una modesta sanzione. Che non era affatto dovuta.

L'alternativa? Attivare un giudizio e trovarsi nella situazione prefigurata dalla Corte. Ovvero rischiare un esito negativo della causa e la necessaria introduzione di un secondo giudizio sul rimborso.

Ed allora c'è forse da porsi una domanda. E' del tutto legittimo che la parte pubblica usi lo spauracchio del giudizio (con relativi costi e incertezze) per comminare una sanzione evidentemente illegittima? Come mai i "principi di efficienza, economicità e speditezza dell'azione amministrativa" non consentono di risolvere questioni come questa senza conflitti?

Ricordandoci che la parte pubblica è, come detto, l'attore sostanziale nel giudizio tributario occorre probabilmente chiedersi se in casi come questo non si determini un vero e proprio abuso del processo. Esso infatti si caratterizza dal punto di vista privatistico ed in relazione al dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., attraverso la violazione del principio di correttezza e buona fede posto a tutela delle parti processuali, le quali sono tenute, in virtù di tali canoni comportamentali, a non aggravare la posizione dell'uno dei confronti dell'altro, attraverso strumenti processuali che infliggono all'interlocutore un sacrificio non comparativamente giustificato dal perseguimento di un lecito interesse. Dal punto di vista pubblicistico poi, attraverso l'esigenza del giusto processo e della ragionevole durata dello stesso⁷.

Lasciamo questo spunto di riflessione a disposizione di chi lo vorrà elaborare, se lo riterrà in qualche modo sensato.

7 Cfr. Corte di Cassazione – Sezioni Unite Civili – Sentenza del 15/11/2007 n. 23726.

Profilo sanzionatorio

Un'ultima osservazione. Il comma 4 dell'articolo 1 del D.Lgs. 471/1997, dopo le modifiche del D.Lgs. 158/2015, stabilisce che, in caso di errori sulla competenza *"(...) se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250 (...)"*.

Sul concetto di "danno per l'Erario" la relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 ha precisato che *"(...) si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente (...)"*. Ora, a parte la focalizzazione più sui vantaggi del contribuente che sui danni per la riscossione, da questa impostazione pare di capire che il legislatore stesso abbia inteso regolare lo specifico tipo di violazioni con la sola sanzione in misura fissa e senza recupero di imposta.

Il richiamo alla *"mera violazione formale"* fatto dalla Corte nell'ordinanza in commento appare dunque non del tutto pertinente.

Esso evoca chiaramente il comma 3 dell'articolo 10 dello "Statuto", ovvero il riferimento al principio immanente del dovere di collaborazione e buona fede. Ma non serve un principio generale (che, nel caso specifico porta oltretutto a conclusioni opposte...) quando c'è una norma specifica da applicare.

Operazioni inesistenti: nullo l'avviso di accertamento se la società cessionaria non era a conoscenza della frode fiscale posta in essere dalla società cedente

Commento a Commissione Tributaria Regionale - Campania, Sentenza n.1114 del 07 febbraio 2019



di Federica Attanasi
Avvocato Tributarista

Il caso

A seguito di verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Benevento notificava a una società di consulenza immobiliare e ai suoi soci sei avvisi di accertamento.

Più nel dettaglio, la vicenda trae origine da un'attività investigativa posta in essere dall'Ufficio che, dopo aver riscontrato che la società aveva intrattenuto rapporti commerciali con una ditta di elettronica, contestava che da parte della società immobiliare erano state contabilizzate e dichiarate delle fatture emesse per **operazioni inesistenti**. In buona sostanza, a quest'ultima, si contestava un'indebita detrazione di costi riferiti ad operazioni inesistenti.

Avverso i suddetti avvisi di accertamento, la società contribuente e i soci depositavano tempestivi ricorsi dinnanzi alla competente Commissione tributaria di Benevento, eccependo:

- la nullità degli avvisi di accertamento per difetto di sottoscrizione e di motivazione;
- l'assoluta illegittimità del *modus operandi* dell'Ufficio;
- la violazione dei principi costituzionali di affidamento e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, così come disposto dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del Contribuente (Legge n. 212 del 2000);
- l'onere della prova e la validità delle presunzioni;
- nel merito, l'effettiva esistenza delle operazioni commerciali oggetto di contestazione (provata mediante il depositato di copie delle fatture ricevute dalla ditta elettronica e dimostrata attraverso copie degli avvenuti pagamenti di tali fatture mediante mezzi

tracciati);

- in subordine, la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'Iva a fronte di operazioni realmente poste in essere e intercorse tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi in giudizio, confermava la validità degli accertamenti e chiedeva l'integrale rigetto dei ricorsi.

Chiamata a pronunciarsi, l'adita CTP di Benevento, con sentenza n. **227/2/2013**, mentre accoglieva parzialmente alcuni ricorsi dei ricorrenti, rilevando nel merito che solo una piccola parte dei costi era stata legittimamente detratta, ne accoglieva totalmente altri per difetto di sottoscrizione.

Ebbene, avverso la sentenza di primo grado, proponevano **appello** sia i contribuenti, che l'Agenzia delle Entrate.

Nello specifico, la società e soci, reiterando integralmente tutte le eccezioni formulate in primo grado, insistevano nel sostenere l'illegittimità dell'accertamento societario stante **l'inidoneità delle prove fornite dall'Ufficio a dimostrare l'inesistenza delle operazioni in contestazione.**

Parimenti l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Benevento, impugnava parzialmente la sentenza di primo grado per quanto di ragione, sottolineando come le fatture oggetto di contestazione fossero relative ad **operazioni soggettivamente inesistenti** e, come tali, indeducibili, per non avere il contribuente (committente/cessionario) altresì dimostrato la propria buona fede nei rapporti intercorsi con il soggetto cedente.

Ebbene, con **sentenza n. 10968/15, la CTR di Napoli**, in riforma dell'impugnata pronuncia, **rigettava totalmente l'appello proposto dai contribuenti e accoglieva parzialmente l'appello dell'Ufficio**, in particolare affermando che avendo condotto delle indagini sulla figura del titolare della ditta elettronica fornitrice di servizi ed essendo quest'ultimo risultato nullatenente e privo di una struttura organizzativa idonea per la fornitura dei servizi fatturati *"(...) Di fronte ad elementi più che attendibili sulla inesistenza delle operazioni fatturate, sarebbe stato onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione e del costo, altrimenti indeducibili (Cassazione 2847/2008) non essendo sufficiente, a tale scopo, la dimostrazione della regolarità meramente formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cassazione, sentenze 15228/2001, 1950/2007, 12802/2011)".* Ancora in tal senso, i giudici della Commissione Regionale ritenevano che la contribuente non aveva comprovato la propria buona fede nei rapporti intercorsi con la ditta fornitrice (risultata priva di struttura organizzativa idonea)

e che l'Ufficio aveva contestato **tanto l'inesistenza soggettiva, quanto quella oggettiva delle operazioni commerciali in contestazione.**

Orbene, avverso la pronuncia *de qua*, la società di consulenza immobiliare proponeva **ricorso in Cassazione** contestando la nullità e censurabilità della sentenza d'appello ed eccependo in particolare:

- la violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3 c.p.c., denunciando che la CTR era incorsa nel **vizio di ultrapetizione per aver erroneamente considerato le operazioni commerciali in contestazione oggettivamente inesistenti, laddove, invece, l'Ufficio, nei sui precedenti atti difensivi, aveva sempre ristretto la contestazione al campo delle operazioni soggettivamente inesistenti.** Di fatto, i giudici di secondo grado si erano del tutto sostituiti all'Ufficio, ritenendo, che le suddette operazioni non fossero mai state poste in essere, e riformando così il *decisum* di primo grado che, viceversa, aveva riconosciuto l'esistenza delle operazioni ritenendole, tuttavia, sovrappagate;
- la violazione e falsa applicazione degli articoli 2697 c.c., 112 c.p.c. nonché dell'articolo 7 del D. Lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c., denunciando che la CTR aveva erroneamente considerato sufficientemente motivato e comprovato l'atto impositivo e sopperendo alle carenze di prove fornite dall'Ufficio;
- la rideterminazione delle sanzioni e rinvio.

Ebbene, la Suprema Corte di Cassazione, con **ordinanza n. 13265 del 25/05/2017, nel ritenere che i Giudici di secondo grado erano incorsi nel vizio di ultrapetizione, accoglieva il primo ed il terzo motivo di ricorso, cassava la sentenza impugnata e rinviava a diversa sezione della CTR della Campania per un nuovo esame.**

Soluzione giuridica: commissione tributaria regionale - campania, sentenza n. 1114/2019.

In seguito all'ordinanza della Cassazione n. 13265/ 2017, i contribuenti proponevano regolare e tempestivo **atto di riassunzione innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania**, chiedendo il riesame della controversia sulla base dei principi stabiliti dalla Cassazione con la suddetta ordinanza, sia in riferimento al fatto che la contestazione sollevata dall'Ufficio nei propri atti difensivi riguardasse solo operazioni soggettivamente inesistenti (e non anche oggettivamente inesistenti), sia in riferimento alla rideterminazione delle sanzioni in caso di accoglimento solo parziale delle motivazioni di parte. Peraltro, la società insisteva nel sostenere di avere dimostrato la veridicità delle operazioni in contestazione fatturate dalla ditta elettronica, l'avvenuto pagamento delle stesse mediante pagamenti tracciati e la regolare contabilizzazione di tali fatture, con la conseguente deducibilità dei costi sostenuti.

Ancora, la società si soffermava sul fatto che nonostante l'avvenuto deposito di copiosa documentazione contabile (assegni e fatture) idonea a dimostrare la veridicità delle operazioni commerciali in contestazione, **l'Agenzia delle Entrate non aveva prodotto nessuna concreta prova in relazione a una eventuale conoscibilità da parte della contribuente di partecipare a una falsa fatturazione compiuta dalla ditta elettronica** (ritenuto soggetto nullatenente e con una struttura commerciale inidonea) e che, di conseguenza, non poteva essere negata la sua buona fede nei rapporti intercorsi con la ditta fornitrice, sostenendo quindi la piena detraibilità anche dell'iva versata sugli acquisti medesimi.

Con proprie controdeduzioni, la resistente Agenzia si costituiva in giudizio, sostenendo che la contestazione riguardava anche operazioni oggettivamente inesistenti e che, a *“prescindere dalla sottile discriminazione tra operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti”*, era stata dimostrata l'insussistenza dei costi recuperati a tassazione e relativi alle prestazioni di servizio fatturate dalla ditta elettronica.

Ebbene, sulla base delle suddette argomentazioni, i Giudici della **27° sezione della Commissione Tributaria Regionale - Campania, il 07 febbraio 2019, con la sentenza n. 1114, accoglievano la tesi della ricorrente e annullavano totalmente i sei avvisi di accertamento impugnati** sulla scorta del fatto che:

- ✓ l'Ufficio, nei suoi precedenti atti difensivi, aveva sempre ristretto la contestazione al campo delle sole operazioni soggettivamente inesistenti e, dunque, *« (...) non si può condividere la tesi esposta dalla resistente Agenzia, secondo la quale sarebbe influente la discriminazione formale tra operazioni oggettivamente inesistenti o soggettivamente inesistenti »>*;
- ✓ *« (...) non risulta, nel caso di specie, che l'ufficio accertatore abbia mai concretamente contestato alla contribuente una qualsiasi consapevole connivenza con la ditta fornitrice atta a far ritenere che la contribuente medesima fosse stato in qualche modo consapevole di partecipare ad una frode fiscale ai fini dell'IVA.>>*

Invero, a parere del Collegio, la contribuente aveva depositato agli atti le copie delle fatture ricevute dalla ditta elettronica e dalle quali si poteva rilevare la data di emissione, la natura delle prestazioni ricevute e l'indicazione delle modalità di pagamento, dimostrando inoltre l'avvenuto pagamento di tali fatture mediante mezzi tracciati.

Evidenziavano ancora i giudici che, la contribuente aveva dimostrato, mediante deposito di stralcio delle scritture contabili, di avere correttamente contabilizzato tali fatture e di avere, inoltre, correttamente contabilizzato le fatture attive emesse in relazione ai ricavi conseguiti anche in seguito all'avvenuta informatizzazione dei propri archivi mediante le prestazioni ricevute dalla ditta fornitrice.

In sostanza, alla luce di tanto, emergeva come:

- ✓ da un lato, la società contribuente avesse realmente e correttamente posto in essere le operazioni *de quibus*;
- ✓ dall'altro, come non potesse essere al corrente della eventuale natura fraudolenta delle operazioni compiute dalla società cedente, risultata nullatenente e priva di struttura organizzativa idonea a eseguire le prestazioni fatturate.

Sul punto, il Collegio riteneva condivisibile :<< ***l'orientamento generale secondo il quale l'imprenditore commerciale non può rispondere della eventuale natura fraudolenta delle operazioni, occorrendo la dimostrazione della piena conoscenza e della partecipazione alla frode fiscale o dell'accordo simulatorio***>> con la società cedente.

Nel caso in esame la pretesa impositiva trovava il suo fondamento sostanzialmente sul fatto che la ditta fornitrice era risultata essere evasore totale delle imposte e dell'IVA, ma tale circostanza (evidentemente negativa) non poteva da sola comportare conseguenze negative per la società appellante, avendo dovuto e potuto l'Agenzia delle Entrate agire nei confronti del titolare della ditta elettronica.

A sostegno delle proprie argomentazioni, i giudici di secondo grado rilevavano, inoltre, come la Suprema Corte avesse più volte, e con un orientamento del tutto uniforme, chiarito che << (...) ***in caso di apparente regolarità delle fatture, la mera contestazione dell'amministrazione finanziaria non è affatto sufficiente ad invertire l'onere della prova, essendo invece necessario che essa dimostri sia la frode del cedente, sia la connivenza del cessionario*** >> (cfr. Cass. Sent. 05-12-2014, n. 25778) e che << ***In tema di IVA, qualora l'Amministrazione contesti a un operatore il diritto alla detrazione d'imposta in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva - per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione - in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni.*** >> (ctr. Cass, Sent. 20-12-2012, n. 23560).

In definitiva, gli avvisi di accertamento impugnati sono stati annullati perché, a parere della Commissione Tributaria Regionale Campania, l'Ufficio ha sovrapposto e alternato *la ratio* delle operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti e perché non ha concretamente provato l'eventuale connivenza o consapevolezza della società concessionaria alla asserita frode fiscale posta in essere dal soggetto cedente, non essendo emerse risultanze che potessero autorizzare l'Ufficio a ritenere che la contribuente sapesse o che avrebbe dovuto sapere di partecipare a una eventuale frode fiscale con evasione d'imposta.

Osservazioni

In conclusione, occorre rilevare che con la sentenza **n. 1114/2019**, i giudici tributari campani hanno annullato totalmente sei avvisi di accertamento e ritenuto, che:

- ✓ non si può condividere la tesi secondo la quale sarebbe ininfluente la discriminazione formale tra operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, perché al contrario è di rilevante importanza ed è ben nota l'evoluzione giurisprudenziale di legittimità venutasi a creare in argomento;
- ✓ spetta all'Amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione dei costi e in detrazione l'Iva pagata su fatture emesse per cd. operazioni soggettivamente inesistenti, provare che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapesse o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente avesse, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode.

Corte di Cassazione, Sentenza n. 7121 del 13 marzo 2019

Fatti di causa

L'Agenzia delle Entrate, a seguito di processo verbale di constatazione redatto dallo stesso Ufficio, ha emesso, nei confronti dell' I.I. s.p.a., avviso di accertamento - in materia di I.V.A., I.R.E.S. ed I.R.A.P. relative all'anno d'imposta 2003 - con il quale ha accertato un maggior reddito imponibile di euro 244.821,00, sia recuperando a tassazione componenti positivi, costituiti da maggiori ricavi non contabilizzati (derivanti dalla cessione di beni a prezzi nettamente inferiori a quelli di mercato) e da variazioni in aumento delle rimanenze finali (corrispondenti a beni, in giacenza o acquistati nell'anno d'imposta 2003, che non risultavano ceduti, distrutti o furtivamente sottratti, o che risultavano ceduti solo in anni d'imposta successivi); sia contestando e rettificando componenti negativi, rappresentati da minusvalenze fittizie (relative alla cessione di beni avvenute in anni d'imposta precedenti), ammortamenti erroneamente quantificati (in quanto relativi a bene strumentale ceduto nell'anno d'imposta, senza che sia stato stornato contabilmente nello stesso esercizio) o indeducibili, nonché costi per gli acquisti di beni (avvenuti già nell'anno d'imposta 2002, precedente a quello di accertamento).

La contribuente ha proposto ricorso, avverso l'accertamento, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bari, che, dato atto dell'acquiescenza della ricorrente rispetto ad una parte delle riprese fiscali, lo ha respinto relativamente a quelle ancora controverse.

La C.T.P., infatti, quanto ai maggiori ricavi non contabilizzati, ha ritenuto che la contribuente non avesse dimostrato la ragionevolezza economica della cessione di beni a prezzi inferiori a quelli di acquisto. Quanto alle maggiori rimanenze finali, la C.T.P. ha escluso che la contribuente avesse provato le ragioni di una minore consistenza delle merci giacenti alla chiusura dell'esercizio oggetto dell'accertamento. Con riferimento, poi, ai costi, il primo giudice ha ritenuto giustificato il loro disconoscimento in ragione del criterio, inderogabile, della competenza, che impediva di imputare all'esercizio oggetto dell'accertamento i corrispettivi pagati dalla contribuente per gli acquisti di beni avvenuti in anni precedenti a quello sub iudice. Infine, la C.T.P. ha confermato l'ineducibilità della quota di ammortamento indicata tra i componenti negativi del reddito ed ancora controversa, essendo riferita non ad un bene materiale strumentale per l'esercizio dell'impresa, ma ad un bene costituente merce, pertanto da non includere nelle immobilizzazioni.

La contribuente ha quindi proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Puglia, ribadendo l'acquiescenza prestata ad alcuni dei rilievi contenuti nell'accertamento e, per quelli controversi, assumendo la nullità della decisione di primo grado per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine al divieto di doppia imposizione ed al principio di competenza. In particolare, poi, l'appellante ha contestato l'affermazione della C.T.P. in ordine alla mancata prova contraria, da parte della stessa contribuente, di quanto accertato dall'ufficio.

La C.T.R., con la sentenza n. 11/8/12, depositata il 28 febbraio 2012, esclusa la nullità della sentenza impugnata, ha accolto nel merito l'appello, affermando che l'inderogabilità delle regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito

dettate dall'art. 75 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) non potesse comunque generare una doppia imposizione a carico del contribuente, espressamente vietata dall'art. 127 d.P.R. n. 917/1986, ma che si sarebbe realizzata nel caso di specie. Infatti, secondo la C.T.R., «risultano del tutto condivisibili le argomentazioni dell'appellante, secondo le quali, nel momento in cui si considera una vendita non avvenuta nell'esercizio 2003 ma in quello 2004, oltre a rettificare in aumento il valore finale delle rimanenze dell'esercizio 2003 si sarebbe dovuto stralciare il ricavo di vendita contabilizzato dal contribuente nel corso dello stesso esercizio (l'obbligo, in questo caso, derivato dal fatto che le componenti reddituali interessavano il medesimo esercizio e non due esercizi diversi); se ciò fosse avvenuto, l'effetto finale sul reddito sarebbe dovuto essere nullo, cosa che non si è verificata. Tutti gli addebiti relativi ai punti 2-4-5-6-7 (per gli altri l'appellante ha prestato acquiescenza alle determinazioni dell'Ufficio) presentano le medesime caratteristiche e sono riconducibili, per quanto rilevato, ad una non consentita duplicazione d'imposta».

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per la cassazione della predetta sentenza di secondo grado, articolando un unico motivo.

Resiste con controricorso il contribuente, eccependo l'inammissibilità e l'infondatezza dei motivi dedotti dalla ricorrente.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 75 d.P.R. n. 917 del 1986, da parte del giudice a quo che - pur avendo espressamente affermato l'inderogabilità del principio di competenza, quale criterio di imputazione temporale dei componenti del reddito imponibile, e pur avendo richiamato un precedente giurisprudenziale di legittimità, secondo il quale l'applicazione di detto principio non implica, di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (così, in motivazione, Cass., 13/5/2009, n. 10981, citata nella sentenza impugnata) - ha tuttavia, contemporaneamente, negato che lo stesso principio di competenza possa operare nel caso di specie, poiché la sua applicazione avrebbe effetti tali da consentire la doppia imposizione.

Preliminarmente, deve escludersi che il ricorso sia improcedibile, come eccepito dalla controricorrente. Infatti, premessa la rituale richiesta della ricorrente, ai sensi dell'art. 369, comma 3, cod. proc. civ., di trasmissione del fascicolo d'ufficio del giudizio a quo, non rende improcedibile il ricorso la mancata allegazione, o la mancata indicazione della specifica collocazione, di atti o documenti, il cui esame non risulti indispensabile ai fini della decisione (cfr. Cass. 23/03/2016, n. 5819). Pertanto - anche in considerazione della riproduzione, incontestata, all'interno del ricorso e dello stesso controricorso, di parte del contenuto dell'avviso di accertamento e della sentenza di primo grado - va rigettata la relativa eccezione, formulata dalla controricorrente senza specifico riferimento ad alcun atto o documento la cui omessa allegazione possa precludere la decisione in questa sede.

Deve parimenti escludersi che il ricorso sia inammissibile, come eccepito, per plurime ragioni, dalla contro ricorrente. Infatti, l'unico motivo di ricorso appare autosufficiente, in quanto contiene l'esposizione sommaria dei fatti di causa e le indicazioni sufficienti ad individuare la questione di diritto, oggetto della censura sottoposta a questa Corte, ante riprodotta.

Né, peraltro, l'inammissibilità del ricorso deriva dall'asserita errata indicazione della norma violata, o falsamente applicata, che la ricorrente individua nell'art. 75 d.P.R. n. 917 del 1986, in luogo dell'art. 127 d.P.R. n. 917 del 1986, che costituirebbe invece, secondo la controricorrente, l'unica norma applicata e ritenuta dirimente dal giudice a quo.

Infatti, la lettura complessiva dell'unico motivo di ricorso evidenzia in maniera inequivocabile come la ricorrente abbia inteso censurare la decisione impugnata nella parte in cui ha ritenuto che l'inderogabilità del criterio di competenza, di cui al citato art. 75, trovi un limite necessario nel divieto della doppia imposizione, di cui al predetto art. 127, a sua volta espressamente menzionato nel corpo del motivo.

In virtù di tale contenuto sostanziale del motivo di ricorso, che attinge l'unica *ratio* decidendi della sentenza della C.T.R., deve, infine, respingersi anche l'eccezione della controricorrente, secondo la quale la stessa sentenza non sarebbe stata impugnata sul punto e sarebbe quindi passata in giudicato.

L'unico motivo di ricorso è fondato e va accolto.

Infatti, questa Corte ha costantemente ribadito che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, dettate in via generale dall'art. 75 d.P.R. n. 917 del 1986, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cass., 18/12/2009, n. 26665. Nello stesso, *ex plurimis*, già Cass. 15/11/2000, n. 14774, in motivazione; Cass., 13/5/2009, n. 10981, in motivazione, citata nella stessa sentenza impugnata; Cass. 17/07/2014, n. 16349; Cass. 30/7/2018, n. 20095), poiché ciò finirebbe per rendere lo stesso contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i componenti del proprio reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del relativo reddito imponibile.

Premessa quindi l'inderogabilità del criterio di competenza dettato dall'art. 75 d.P.R. n. 917 del 1986, occorre precisare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la violazione dei criteri d'imputazione cronologica dei componenti positivi e negativi del reddito non costituisce una violazione meramente formale, sia perché l'imputazione ad un determinato periodo di imposta di componenti ad esso estranei (in quanto riferibili ad altro periodo) incide sulla determinazione del reddito d'impresa di quella specifica annualità (*cf.* Cass. 03/10/2018, n. 24006); sia perché, comunque, «in nessun caso [...] il contribuente può scegliere liberamente, secondo le proprie convenienze, l'esercizio in cui registrare i costi, dovendo l'eventuale spostamento dall'anno di riferimento essere ancorato a fatti obbiettivi e verificabili.» (Cass., 30/12/2009, n. 28070. Nello stesso senso, Cass. 30/7/2018, n. 20095).

Inoltre, come del resto premesso nella stessa decisione impugnata, questa Corte ha costantemente affermato che la deroga del criterio di competenza non può essere legittimata neppure dalla paventata conseguenza dell'eventuale doppia imposizione, a sua volta vietata dall'art. 127 d.P.R. 917 del 1986, trattandosi di un effetto che deriva direttamente dall'applicazione dell'art. 75 d.P.R. 917 del 1986 e che, in base ai principi generali, è evitabile dal contribuente mediante l'esercizio, con la richiesta di rimborso (e conseguente impugnazione, ai sensi dell'art. 19 d. lgs. n. 546/1992, del silenzio rifiuto su di essa eventualmente formatosi) della maggior imposta in ipotesi versata per la mancata esposizione di componenti del reddito nell'annualità di effettiva competenza, che è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione *ex art.* 2935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (*ex plurimis*, Cass., 13/5/2009, n. 10981, in motivazione; Cass., 06/09/2017, n. 20805 ; Cass. 30/7/2018, n. 20095).

Infine, la rettifica, secondo la corretta imputazione temporale all'esercizio di competenza, dei componenti del reddito, può incidere, come avvenuto nel caso di specie, sulla conseguente determinazione delle rimanenze finali dell'esercizio sottoposto ad accertamento, poiché il principio della cd. continuità di bilancio, sancito dall'art. 92 d.P.R. n. 917/1986 (per effetto del quale le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali di quello successivo) non esclude il potere dell'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di rideterminare il valore delle rimanenze medesime (Cass., 26/09/2018, n. 22932).

La decisione impugnata non si è attenuta a tali principi, laddove, dopo aver premesso che l'applicazione del criterio di competenza non è derogata dalla possibile conseguenza della doppia imposizione, ha invece, contraddittoriamente, ritenuto che «risultano del tutto condivisibili le argomentazioni dell'appellante, secondo le quali, nel momento in cui si considera una vendita non avvenuta nell'esercizio 2003 ma in quello 2004, oltre a rettificare in aumento il valore finale delle rimanenze dell'esercizio 2003 si sarebbe dovuto stralciare il ricavo di vendita contabilizzato dal contribuente nel corso dello stesso esercizio (l'obbligo, in questo caso, derivato dal fatto che le componenti reddituali interessavano il medesimo esercizio e non due esercizi diversi); se ciò fosse avvenuto, l'effetto finale sul reddito sarebbe dovuto essere nullo, cosa che non si è verificata. Tutti gli addebiti relativi ai punti 2-4-5-6-7 (per gli altri l'appellante ha prestato acquiescenza alle determinazioni dell'Ufficio) presentano le medesime caratteristiche e sono riconducibili, per quanto rilevato, ad una non consentita duplicazione d'imposta».

Tale affermazione appare, innanzitutto, non condivisibile nella parte in cui, dopo aver individuato l'effetto della ritenuta doppia imposizione nell'ipotesi di contemporanea inclusione nel medesimo esercizio tanto di un bene, tra le rimanenze finali, quanto del ricavo della sua vendita, apoditticamente estende la medesima conclusione a tutti i diversi addebiti contenuti nell'accertamento e controversi, i quali comprendono (a quanto si ricava dalla sentenza impugnata, dal ricorso e dallo stesso controricorso) anche la rettifica di componenti negativi (minusvalenze fittizie, ammortamenti erroneamente quantificati o indeducibili, costi per acquisti di beni avvenuti nell'anno d'imposta precedente) e positivi (costituiti da maggiori ricavi non contabilizzati e da ulteriori variazioni in aumento delle rimanenze finali corrispondenti a beni, in giacenza o acquistati nell'anno d'imposta 2003, che non risultavano ceduti, distrutti o furtivamente sottratti) che sono oggettivamente difforni dalla fattispecie descritta nella motivazione, poiché non contemplano la contemporanea contabilizzazione di un ricavo derivante dalla vendita dello stesso cespite.

Inoltre, anche con riguardo all'unica fattispecie di rettifica della base imponibile espressamente descritta nella motivazione, la sentenza impugnata (che peraltro neppure individua specificamente il bene ed il corrispettivo della sua vendita che sarebbero oggetto della doppia imposizione) non offre alcun argomento che possa legittimare la violazione dell'inderogabile criterio di cui all'art. 75 d.P.R. n. 917/1986 da parte del contribuente, al quale non è comunque consentito di alterare l'imputazione temporale legale dei componenti del reddito neppure anticipando, rispetto all'esercizio di competenza, la contabilizzazione di ricavi (come la stessa C.T.R. da per presupposto sia avvenuto nel caso di specie), poiché anche in questo caso l'imputazione ad un determinato periodo di imposta di componenti ad esso estranei (in quanto riferibili ad altro periodo) incide arbitrariamente sulla determinazione del reddito d'impresa di quella specifica annualità.

Pertanto, a fronte dell'indiscussa ed ingiustificata alterazione del criterio temporale legale di imputazione dei componenti reddituali, non vi è ragione, per quanto qui controverso, di ritenere che la riespansione, attraverso la rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, del principio di competenza sia preclusa dal paventato effetto della doppia imposizione. Evento, quest'ultimo, la cui ricorrenza, nel caso di specie, appare peraltro dubbia (non ravvisandosi identità di presupposto tra la rimanenza attiva in un esercizio e la vendita del bene nell'esercizio successivo) e, comunque, ove sussistente, derivante direttamente dall'applicazione della legge, ovvero dall'attuazione dell'inderogabile criterio di competenza.

Alla cassazione della sentenza impugnata segue il rinvio al giudice a quo, che, applicato il principio sinora illustrato, dovrà decidere in merito alle contestazioni, relative alle singole voci della rettifica effettuata nell'accertamento, oggetto dell'appello ed assorbite dalla pronuncia cassata.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto;

rinvia alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Commissione Tributaria Regionale - Campania, Sentenza n.1114 del 07 febbraio 2019

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI CAMPANIA
VENTISETTESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

DE CAMILLIS GIUSEPPE - Presidente e Relatore

D'ORIANO MILENA - Giudice

PREZIOSO MICHELE - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 143/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 227/2013 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BENEVENTO

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI BENEVENTO

(omissis)

FATTO E DIRITTO

La società C.C.I. Sas ed i soci C.E. e F.M. proposero innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Benevento distinti ricorsi avverso gli avvisi di accertamento: n. (...) n. (...) (imposte IRAP ed IVA in capo alla società); n. (...) e n. (...) (imposte IRPEF e relative Addizionali Regionale e Comunale IRPEF in capo alla socia C.E.); n. (...) e n. (...) (imposte IRPEF e relative Addizionali Regionale e Comunale IRPEF in capo al socio F.M.); tutti emessi dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Benevento per l'anno di imposta 2007.

Con il primo accertamento societario n. (...) la precedente Agenzia contestava l'indebita detrazione di costi per un importo di Euro 340.000,00 oltre relativa IVA di Euro 107.000,00, considerati riferiti ad operazioni inesistenti, in relazione a 8 fatture passive emesse dalla ditta "E.C.", richiamando in tal senso gli esiti del controllo della documentazione fornita dalla contribuente in risposta al questionario e gli esiti dei dati riscontrati in Anagrafe tributaria, richiedendo il pagamento di una maggiore IRAP di Euro 18.850,00 ed una maggiore IVA di Euro 107.000,00, oltre relativi interessi e sanzioni irrogate in Euro 160.500,00.

In conseguenza di tale accertamento l'Agenzia emanava i consequenziali avvisi di accertamento di

partecipazione n. (...) (nei confronti della socia C.E., richiedendo il pagamento di una maggiore IRPEF di Euro 22.243,00, di una maggiore Addizionale Regionale IRPEF di Euro 714,00 e di una maggiore Addizionale Comunale IRPEF di Euro 408,00, oltre relativi interessi e sanzioni irrogate in Euro 23.365,00) e n. (...) (nei confronti del socio F.M., richiedendo il pagamento di una maggiore IRPEF di Euro 124.270,00, di una maggiore Addizionale Regionale IRPEF di Euro 4.046,00 e di una maggiore Addizionale Comunale IRPEF di Euro 2.312,00, oltre relativi interessi e sanzioni irrogate in Euro 130.628,00.

Ancora la precedente Agenzia delle Entrate emanava a carico della stessa società un ulteriore avviso di accertamento integrativo n. (...) con il quale contestava l'indebita detrazione di ulteriori costi per Euro 50.000,00, in relazione ad una sponsorizzazione della "Associazione S.A.", considerati non inerenti, richiedendo il pagamento di una maggiore IRAP di Euro 2.625,00 ed una maggiore IVA di Euro 10.000,00, oltre relativi interessi e sanzioni irrogate in Euro 15.000,00. In conseguenza di tale ulteriore accertamento l'Agenzia emanava i consequenziali ulteriori avvisi di accertamento di partecipazione n. (...) (nei confronti della socia C.E.) e n. (...) (nei confronti del socio F.M.), richiedendo il pagamento delle ulteriori maggiori imposta accertate oltre ulteriori e relativi interessi e sanzioni. Nei ricorsi societari la contribuente chiedeva l'annullamento degli atti impositivi, sostenendone l'illegittimità, eccependo: il difetto di sottoscrizione; la carenza di motivazioni; l'inattendibilità e mancanza di prove a sostegno della pretesa impositiva; la violazione dei principi costituzionali e dell'art. 10 della L. n. 212 del 2000; la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'IVA in relazione ai costi considerati soggettivamente inesistenti; Nel merito eccepiva la sussistenza delle operazioni commerciali contestate e la corretta contabilizzazione dei costi in questione, eccepiva ancora l'assoluta inerenza dei costi sostenuti per la sponsorizzazione, chiedendo infine la riunificazione delle controversie societarie con quelle dei soci.

Nei ricorsi proposti dai soci veniva eccepita la nullità dei relativi accertamenti di partecipazione, richiamando le motivazioni esposte nei ricorsi societari, eccependo l'insussistenza e l'inattendibilità della pretesa impositiva, denunciando la nullità di tali accertamenti in quanto atti derivati da accertamenti societari di per se illegittimi ed infondati, chiedendo anch'essi la riunificazione delle controversie. L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio con proprie controdeduzioni sostenendo la legittimità del proprio operato e la fondatezza della pretesa impositiva: sostenendo che i recuperi riguardavano costi riferiti ad operazioni inesistenti, risultati inoltre sproporzionati rispetto ai contratti di servizio stipulati, nonché dal recupero di ulteriori costi per sponsorizzazione non inerenti l'attività esercitata; che gli atti impositivi dovevano ritenersi sufficientemente motivati in quanto avevano consentito lo svolgimento di valide difese e che, in ogni caso, la ricorrente non aveva fornito valide prove atte a dimostrare la sussistenza delle operazioni commerciali contestate, e l'inerenza degli ulteriori costi recuperati, concludendo il proprio assunto con la richiesta di rigetto dei gravami. L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Benevento, con la sentenza n. 227/2/13, dopo avere provveduto alla riunificazione delle controversie, accoglieva parzialmente i ricorsi introduttivi prodotti avverso gli avvisi di accertamento n. (...), n. (...) e n. (...), ritenendo, dapprima, che l'accertamento societario doveva considerarsi validamente motivato con l'indicazione dei presupposti posti a base della rettifica e, nel merito, che i costi riferiti alle fatture rilasciate dalla ditta "E.C." potevano essere riconosciuti nella misura di Euro 80.000,00 per come risultanti dal contratto di fornitura di servizi stipulato dalle due società; mentre accoglieva invece totalmente gli ulteriori ricorsi prodotti avverso gli avvisi di accertamento n. (...), n. (...) e n. (...) per difetto di sottoscrizione, rilevando che la resistente Agenzia non aveva dimostrato che tali atti impositivi fossero stati sottoscritti da funzionari validamente delegati dal direttore dell'ufficio.

Avverso tale sentenza proponevano atto di appello i contribuenti, sia la società che i soci, contestando la nullità e censurabilità della sentenza di Prime Cure, eccependo in tal senso un vizio di ultra-petizione, l'erroneità della pronuncia laddove aveva considerato sufficientemente motivato l'accertamento societario e l'errata interpretazione del contratto di fornitura di servizi stipulato tra la C.I. Sas e la ditta "E.C.", reiterando quindi integralmente tutte le eccezioni formulate nel ricorso introduttivo, insistendo nel sostenere l'illegittimità dell'accertamento societario per carenza di motivazioni di tale atto impositivo e che la precedente Agenzia non aveva fornito valide prove atte a dimostrare l'inesistenza delle operazioni fornite dalla ditta "E.C.", eccependo l'erroneità della sentenza impugnata che non aveva considerato tale circostanza, prendendo per buone le indimostrate affermazioni dell'ufficio accertatore, così come veniva nuovamente contestata, nel merito, la sussistenza delle contestate operazioni commerciali ed, in ogni caso, la deducibilità dei costi considerati soggettivamente inesistenti.

Nell'atto di Appello veniva poi contestata e ribadita la nullità degli accertamenti emessi in capo ai soci in quanto derivati da un accertamento societario di per se illegittimo ed infondato.

Anche l'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza di Primo Grado, eccependo in primo luogo l'infondatezza dell'appello di parte e chiedendo il rigetto di tale impugnazione, lo stesso ufficio chiedeva poi la parziale riforma di tale pronuncia nella parte in cui aveva ammesso in deduzione costi per Euro 80.000,00, eccependo in tal senso la carenza di motivazioni della sentenza di Primo Grado contestando che la Prima Commissione non

aveva considerato le motivazioni esposte dall'ufficio a dimostrazione dell'inesistenza soggettiva delle operazioni commerciali recuperate a tassazione e che la ricorrente non aveva dimostrato la propria buona fede nei rapporti con il soggetto cedente. Ancora l'ufficio contestava il decretato annullamento degli ulteriori avvisi di accertamento riferito al recupero dei costi considerati non inerenti, depositando in tal senso i provvedimenti di delega concessi dal direttore dell'ufficio ai funzionari che avevano sottoscritto gli atti, concludendo il proprio assunto con la richiesta di integrale conferma degli atti impositivi in contestazione con vittoria di spese processuali. Con successive controdeduzioni i contribuenti contestavano l'appello dell'ufficio, sostenendone l'infondatezza e insistendo nella richiesta di accoglimento dell'appello principale e di totale annullamento degli accertamenti in contestazione

L'adita Commissione Tributaria Regionale di Napoli, con la sentenza n. 10968/8/15 del 04/12/2015, riformava parzialmente la sentenza di Primo Grado, rigettando totalmente l'appello dei contribuenti ed accogliendo parzialmente l'appello dell'ufficio, confermando integralmente gli avvisi di accertamento n. (...), n. (...) e n. (...) e confermando, di contro, il già decretato annullamento degli ulteriori avvisi di accertamento n. (...), n. (...) e n. (...)

In particolare i Giudici di Appello richiamavano la loro ordinanza istruttoria emessa in corso di causa con la quale erano stati richiesti alla G.d.F. di Benevento indagini sulla figura professionale del sig. C. (titolare della ditta fornitrice dei servizi) e dalle quali era emerso che il predetto sig. C. era risultato nullatenente e senza alcuna struttura organizzativa idonea alla fornitura dei servizi fatturati che, trattandosi di opere di informatizzazione di dati di grande valenza, non potevano essere state fornite senza assistenza di alcun collaboratore, rendendo quindi improbabile la sussistenza di tali operazioni. Ancora in tal senso i Giudici della Regionale ritenevano che la contribuente non avesse comprovato la propria buona fede nei rapporti intercorsi con la ditta fornitrice e che non era vero che l'ufficio avesse contestato solo l'inesistenza soggettiva delle operazioni, bensì quella oggettiva, confermando quindi integralmente l'accertamento societario riferito al recupero dei costi di Euro 340.000,00 ed i consequenziali accertamenti di partecipazione emessi in capo ai soci.

La stessa Commissione Regionale, in prosieguo ed in relazione al secondo accertamento societario riferito al recupero dell'ulteriore costo di Euro 50.000,00 considerato non inerente dall'ufficio, prendeva atto dell'avvenuto deposito da parte dell'ufficio medesimo dei provvedimenti di delega concessi dal direttore dell'ufficio ai funzionari che avevano sottoscritto gli atti, ma confermava il già decretato annullamento di tale atto impositivo e degli ulteriori consequenziali accertamenti di partecipazione emessi in capo ai soci, considerando congrua ed inerente la spesa sostenuta per la sponsorizzazione rispetto al volume di affari realizzato dalla contribuente.

Avverso tale sentenza proponevano ricorso per Cassazione i contribuenti, sia la società che i soci, contestando la nullità e censurabilità della sentenza di appello.

Con il primo motivo di ricorso veniva eccepita la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., denunciando che la commissione Regionale era incorsa nel vizio di ultra-petizione per avere erroneamente considerato le operazioni commerciali in contestazione oggettivamente inesistenti laddove l'Agenzia delle Entrate, nel suo atto di appello, aveva ristretto la contestazione nel campo delle operazioni soggettivamente inesistenti.

Con il secondo motivo di ricorso veniva eccepita la violazione degli artt. 2697 c.c., 112 c.p.c. e 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., denunciando che la commissione Regionale aveva erroneamente considerato sufficientemente motivato e comprovato l'atto impositivo e che era incorsa nella violazione dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 laddove aveva sopperito alla carenza di prove da parte dell'ufficio emanando una ordinanza istruttoria non consentita dalla legge.

Con il terzo motivo di ricorso veniva richiesta la rideterminazione delle sanzioni in applicazione del favor rei e dello jus superveniens ai sensi del D.Lgs. n. 158 del 2015.

La Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 13265/17 depositata in data 25/05/2017 accoglieva il primo e terzo motivo di ricorso, rigettando il secondo, cassando la sentenza di Secondo Grado e rimettendo la controversia ad altra sezione della Commissione Regionale di Napoli per il riesame della controversia. In particolare la Corte Suprema riteneva che, effettivamente, nella precedente sentenza di Secondo Grado, i Giudici di Appello erano incorsi nel vizio di ultrapetizione, rilevando in tal senso che l'Agenzia delle Entrate nel suo atto di Appello aveva effettivamente ristretto la contestazione nel campo delle operazioni soggettivamente inesistenti, rispetto all'originario accertamento societario laddove si parlava congiuntamente di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, sanzionando l'errore commesso dalla Commissione Regionale che, prendendo a base l'originario atto impositivo e senza considerare i motivi del gravame proposti dall'ufficio e così incorrendo nel denunciato vizio di ultra petizione, aveva errato nel considerare la contestazione come relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti, accogliendo quindi il primo motivo di ricorso e demandando al Giudice del Rinvio la

decisione tenendo in considerazione la contestazione relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti.

La Cassazione rigettava poi il secondo motivo di ricorso ritenendo che le Commissioni Tributarie, nell'ambito dei poteri loro concessi dalla legge, ben potevano disporre supplementi istruttori allo scopo di ottenere informazioni utili alla definizione della Causa.

La Suprema corte, infine, accoglieva il terzo motivo di ricorso ritenendo applicabile alla fattispecie lo jus superveniens, demandando al Giudice del Rinvio la decisione in merito alle sanzioni da applicarsi secondo le disposizioni contenute nei decreti legislativi n. 472/97 e 158/15.

In seguito a tale pronuncia della Cassazione i contribuenti hanno proposto regolare e tempestivo atto di riassunzione innanzi a questa Commissione Tributaria Regionale chiedendo il riesame della controversia sulla base dei principi stabiliti dalla Cassazione, sia in riferimento al fatto che la contestazione riguarda operazioni soggettivamente inesistenti, sia in riferimento alla rideterminazione delle sanzioni in caso di accoglimento solo parziale delle motivazioni di parte.

In particolare la società ha insistito nel sostenere di avere dimostrato la veridicità delle operazioni fatturate dalla ditta "E.C.", di avere dimostrato l'avvenuto pagamento delle fatture al sig. C. mediante pagamenti tracciati e la regolare contabilizzazione di tali fatture, con la conseguente deducibilità dei costi sostenuti.

Ancora la società si è soffermata sul fatto che la precedente Agenzia delle Entrate nessuna concreta prova aveva prodotto in relazione ad una eventuale conoscibilità da parte della contribuente di partecipare ad una falsa fatturazione e che, di conseguenza, non poteva essere negata la buona fede della C.I. Sas nei rapporti intercorsi con la ditta fornitrice, sostenendo quindi la piena detraibilità anche dell'iva versata sugli acquisti medesimi, richiamando in tal senso copiosa giurisprudenza della Cassazione e della Corte di Giustizia Europea, concludendo con la richiesta di totale annullamento degli atti in contestazione, con vittoria di spese processuali. Solo in subordine chiedeva una significativa riduzione del maggior reddito accertato e la rideterminazione delle sanzioni in applicazione delle norme più favorevoli.

Con proprie controdeduzioni la resistente Agenzia si è costituita in giudizio, sostenendo che la contestazione riguardava operazioni oggettivamente inesistenti, così come accertato nell'originario atto impositivo e che, a prescindere dalla sottile discriminazione tra operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, era stata dimostrata l'insussistenza dei costi recuperati a tassazione e relativi alle prestazioni di servizio fatturate dalla ditta "E.C.", precisando che l'insussistenza di tali operazioni era già stata acclarata dalle indagini della G.d.F. la cui regolarità era stata confermata dalla Cassazione che, in tal senso, aveva rigettato il secondo motivo di ricorso proposto dai contribuenti, richiamando inoltre l'esito di diverse controversie nelle quali era stata acclarata l'inesistenza delle faure emesse dalla ditta "E.C." nei confronti di altri contribuenti.

Chiedeva quindi la conferma del predetto recupero a tassazione, quantomeno ai fini IVA, affermando infine che, in ogni caso, le sanzioni sarebbero state rideterminate in base alla norma più favorevole al contribuente.

La presente controversia, rimessa dalla Cassazione, è stata assegnata a questa sezione della Commissione Regionale e posta in discussione per la trattazione laddove le parti si richiamano alle proprie richieste conclusionali.

Questo Collegio rileva che la presente controversia riguarda sei avvisi di accertamento ed in particolare: ai n. (...), n. (...) e n. (...), emessi dall'ufficio nei confronti della società e dei due soci, in seguito al mancato riconoscimento di costi per un importo di Euro 340.000,00 oltre relativa IVA, in quanto considerati riferiti ad operazioni soggettivamente inesistenti; nonché agli ulteriori avvisi: n. (...), n. (...) e n. (...), sempre emessi dall'ufficio nei confronti della società e dei due soci, in seguito al mancato riconoscimento di costi per un importo di Euro 50.000,00 oltre relativa IVA, in quanto considerati privi del requisito dell'inerenza.

Ritiene la Commissione di valutare in via preliminare le contestazioni inerenti gli avvisi di accertamento n. (...), n. (...) e n. (...) relativi al mancato riconoscimento di costi per un importo di Euro 50.000,00.

In tal senso si deve rilevare che tali avvisi di accertamento erano stati già annullati dalla Commissione di Primo Grado (per difetto di sottoscrizione) e che tale annullamento era stato comunque confermato dalla precedente sentenza di Appello, anche se con diversa motivazione, avendo la Commissione Regionale considerato che detta spesa sostenuta per la sponsorizzazione dovesse ritenersi congrua ed inerente rispetto al volume di affari realizzato dalla contribuente.

In tal senso si deve osservare che tale punto della precedente pronuncia di Secondo Grado non è stato impugnato dalla Agenzia delle Entrate innanzi alla Suprema Corte di Cassazione, con la conseguente formazione del giudicato interno in relazione a tali punti di contestazione e che, in ogni caso, questo Giudice del Rinvio non ha motivi di discostarsi da tale pronuncia, ritenendo la spesa sostenuta per sponsorizzazione evidentemente

inerente alla attività esercitata, trattandosi di evidente spesa volta a pubblicizzare la società in relazione all'attività immobiliare esercitata, oltre che congrua rispetto ai complessivi ricavi realizzati dalla contribuente durante l'annualità in contestazione.

Deve quindi essere confermato l'integrale annullamento dell'avviso di accertamento societario n. (...) e di quelli derivati e consequenziali n. (...) e n. (...) emessi in capo ai soci.

Occorre quindi esaminare le ulteriori controversie riferite agli avvisi di accertamento n. (...), n. (...) e n. (...) riferiti al mancato riconoscimento di costi per un importo di Euro 340.000,00, sulla base delle considerazioni svolte e dai dettami stabiliti dalla Suprema Corte nella sentenza di rinvio.

In tal senso non si può condividere la tesi esposta in questa sede dalla resistente Agenzia, secondo la quale sarebbe ininfluenza la discriminazione formale tra operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, risultando nota l'evoluzione giurisprudenziale, soprattutto di legittimità, venutasi a creare in argomento. Nel caso di specie, come evidentemente rilevato dalla Suprema Corte, l'appellante Agenzia nella sua impugnazione proposta avverso l'originaria pronuncia di Primo Grado, aveva effettivamente ristretto la contestazione nel campo delle operazioni soggettivamente inesistenti, rispetto all'originario accertamento societario laddove si parlava alternativamente di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, ed in tali termini deve essere esaminata e valutata la contestazione riguardante l'accertamento societario da cui hanno poi tratto origine i derivati avvisi emessi in capo ai soci, così come chiaramente stabilito la Cassazione nella sua ordinanza di rinvio. In tal senso questo Collegio ritiene che l'originario appello prodotto dai contribuenti e riassunto in questa sede di rinvio si palesa fondato e, come tale, meritevole di accoglimento. La Commissione rileva che l'ufficio ha considerato inesistenti le prestazioni fornite e fatturate nell'anno dalla ditta individuale "E.C." recuperando tali costi integralmente a tassazione, giustificando la pretesa affermando che il predetto fornitore non sarebbe stato in grado di effettuare le prestazioni fatturate alla contribuente in quanto lo stesso era risultato essere nullatenente e che non aveva mezzi o personale addetto per poter eseguire le prestazioni fatturate.

Nella precedente sentenza di questa Commissione, poi cassata dalla Cassazione, i Giudici di Appello avevano condiviso totalmente la tesi accusatoria dell'ufficio, ritenendo che, in presenza di fondate motivazioni supportate poi dal supplemento istruttorio disposto dalla Commissione medesima, atte a dimostrare l'inesistenza delle operazioni, l'onere di comprovare il contrario (sussistenza delle operazioni) gravava sulla contribuente, ritenendo che la ricorrente non aveva fornito tale prova, tutto ciò ritenendo erroneamente che la controversia sottoposta al suo esame riguardasse operazioni oggettivamente inesistenti. Tale punto della precedente sentenza di Secondo Grado, a parere di questo Collegio, non risulta essere condivisibile, sia per quanto disposto dalla Cassazione nella sua ordinanza di rinvio, sia in base alle seguenti considerazioni.

La Suprema Corte di Cassazione, pur ponendo sempre a carico del contribuente l'onere di comprovare la sussistenza e la deducibilità dei costi, ha anche affermato (*cf.* sentenze n. 1048 e n. 1110 del 17/01/2013) che in caso di operazioni inesistenti il ribaltamento dell'onere della prova a carico del contribuente avviene solo dopo che l'ufficio accertatore abbia fornito la prova concreta, precisa e concordante atta a dimostrare che l'operazione dovesse essere considerata inesistente.

D'altronde non risulta, nel caso di specie, che l'ufficio accertatore abbia mai concretamente contestato alla contribuente una qualsiasi consapevole connivenza con la ditta fornitrice atta a far ritenere che la contribuente medesima fosse stata in qualche modo consapevole di partecipare ad una frode fiscale ai fini dell'IVA.

Di contro la contribuente ha depositato agli atti le copie delle fatture ricevute dalla stessa, dalle quali si poteva e si può rilevare la natura delle prestazioni eseguite (informatizzazione di dati), informatizzazione poi evidentemente utilizzata dalla contribuente nello svolgimento della propria attività immobiliare.

Dalle fatture medesime si rilevava e si rileva la data di emissione, la natura delle prestazioni ricevute e l'indicazione delle modalità di pagamento, dimostrando inoltre l'avvenuto pagamento di tali fatture mediante mezzi tracciati.

Ancora la contribuente ha dimostrato, mediante deposito di stralcio delle scritture contabili, di avere correttamente contabilizzato tali fatture, e di avere inoltre correttamente contabilizzato le fatture attive emesse in relazione ai ricavi conseguiti anche in seguito alla avvenuta informatizzazione dei propri archivi mediante le prestazioni ricevute dalla ditta fornitrice.

Sempre sull'argomento, inoltre, il Collegio condivide l'orientamento generale secondo il quale l'imprenditore commerciale non può rispondere della eventuale natura fraudolenta di una delle operazioni occorrendo la dimostrazione della piena conoscenza e della partecipazione alla frode fiscale o dell'accordo simulatorio.

Nel caso in esame la pretesa impositiva trovava il suo fondamento sostanzialmente sul fatto che la ditta fornitrice era risultata essere evasore totale delle imposte e dell'IVA, ma tale circostanza (evidentemente negativa) non poteva da sola e non può comportare conseguenze negative per la società appellante, avendo dovuto e potuto l'Agenzia delle Entrate agire nei confronti del sig. C., titolare della ditta individuale "E.C.".

Non è sufficiente, cioè, la sola contestazione della inesistenza delle operazioni rappresentate in fattura dovendosi dimostrare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata affatto posta in essere ovvero che è stata posta tra soggetti diversi (Cass. 21953/2007).

Con particolare riferimento al caso di specie si deve rilevare come la Suprema Corte abbia più volte, e con un orientamento del tutto uniforme, chiarito che "in caso di apparente regolarità della fattura, la mera contestazione dell'amministrazione finanziaria non è affatto sufficiente ad invertire l'onere della prova, essendo invece necessario che essa dimostri sia la frode del cedente, sia la connivenza del cessionario" (cfr. Cass. Sent. 05-12-2014, n. 25778) e che "In tema di IVA, qualora l'Amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione d'imposta in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva - per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione - in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni." (cfr. Cass. Sent. 20-12-2012, n. 23560).

Tale orientamento della Suprema Corte discende dalla "giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, secondo la quale il diritto alla detrazione dell'IVA, previsto dall'art. 167 e ss. della Direttiva n. 2006/112 e costituente parte integrante del meccanismo di traslazione dell'imposta proprio dell'IVA in ambito comunitario, può essere negato solo quando l'amministrazione finanziaria dimostri, "alla luce di elementi oggettivi" (...) che il soggetto passivo al quale siano stati forniti i beni o i servizi "sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte" (cfr. Corte di giustizia dell'Unione Europea, 21 febbraio 2006, in C - 255/02; 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04; 21 giugno 2012, in C - 80/11; 6 dicembre 2012, in C-285/11; 31 gennaio 2013, in C-642/11).

Il collegio rileva che, nel caso che ci occupa, non sono stati concretamente provati l'eventuale connivenza o consapevolezza della società cessionari alla asserita frode fiscale posta in essere dal soggetto cedente, non risultando risultanze che potessero autorizzare l'ufficio a ritenere che la contribuente sapesse o che avrebbe dovuto sapere di partecipare ad una frode fiscale con evasione di imposta.

Deve essere quindi totalmente annullato l'avviso di accertamento societario n. (...) e da tale statuizione deriva la conseguenziale nullità dei derivati avvisi di accertamento n. (...) e n. (...) emessi nei confronti dei soci che devono essere parimenti e totalmente annullati.

Le spese di lite seguono la soccombenza in giudizio e vengono liquidate come da dispositivo, tenuto conto della entità della contestazione e delle difese svolte e motivazioni dedotte dalle parti e del giudizio di Cassazione.

P. Q. M.

La Commissione accoglie l'appello di parte ed, in riforma della originaria sentenza di Primo Grado, decreta il totale annullamento dei sei avvisi di accertamento in contestazione.

Condanna la soccombente Agenzia al pagamento delle spese processuali da distrarre in favore del difensore costituito in giudizio che si liquidano in misura di Euro 3.000,00, oltre IVA e Cassa di previdenza, nonché alla refusione dei contributi unificati anticipati dai contribuenti per tutti i gradi di giudizio. Inoltre si liquidano in Euro 2.00,00 le spese di giudizio della Cassazione.

Così deciso in Napoli, nella sede della Commissione Tributaria Regionale Sez.27, il 5 dicembre 2018

itributo.it
associazione

per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

