

#56 7.2019



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Picconate ai diritti dei contribuenti, ma passano come favori
- › L'esercizio delle funzioni essenziali ed indifferibili della pubblica amministrazione tra buona fede e legittimo affidamento: la validità e l'efficacia nei confronti dei terzi degli atti del funzionario di fatto
- › Eredità – imposte e tasse trasmissibili – subentro nel processo tributario
- › I principi di garanzia tra Cassazione e Corte UE
- › Notifiche degli atti digitali nel PTT: la circolare n.1/DF del MEF chiarisce modalità operative e criticità
- › Deducibili per la controllante le spese legali pagate per la controllata se la causa può comportare ricadute economiche dirette su chi sostiene le spese



#56.2019

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

DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti
Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE

- ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
- ✓ Le spese relative al contributo unificato;
- ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
- ✓ Le spese investigative per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
- ✓ Le spese per l'intervento di un perito nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
- ✓ Le spese di soccombenza;
- ✓ Gli oneri relativi alla registrazione di atti giudiziari entro il limite massimo di € 500,00;
- ✓ Gli oneri relativi al tentativo di conciliazione obbligatorio.

LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di assoluzione o derubricazione del titolo del reato da doloso a colposo;
- La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esaurimento di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;
- Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;
- Controversie relative alla Proprietà o derivanti dai contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;
- Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;
- Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lite superiore ad € 250,00;
- Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;
- Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.lgs. 196/2003 "Privacy", D.lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrative";
- Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lds 472;
- Estensione Territoriale: Europa;
- Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro :
€ 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

Fatturato	Attività base			Attività di sindaco, amministratore, revisore		
	in euro	€	€	€	€	€
50.000	€ 126	€ 190	€ 246	€ 164	€ 265	€ 344
50.001 - 100.000	€ 190	€ 283	€ 368	€ 246	€ 397	€ 516
100.001 - 150.000	€ 277	€ 383	€ 498	€ 331	€ 536	€ 696
150.001 - 200.000	€ 319	€ 479	€ 622	€ 414	€ 670	€ 871
200.001 - 250.000				€ 476	€ 770	€ 1.001

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

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





Picconate ai diritti dei contribuenti, ma passano come favori 02

di Paolo Soro

Approfondimento

L'esercizio delle funzioni essenziali ed indifferibili della pubblica amministrazione tra buona fede e legittimo affidamento: la validità e l'efficacia nei confronti dei terzi degli atti del funzionario di fatto 06

di Maurizio Villani e Chiara Stefanizzi

Eredità – imposte e tasse trasmissibili – subentro nel processo tributario 14

di Luca Labano

I principi di garanzia tra Cassazione e Corte UE 21

di Paolo Soro

Notifiche degli atti digitali nel PTT: la circolare n.1/DF del MEF chiarisce modalità operative e criticità 37

di Lucia Morciano

Giurisprudenza - Commento


Commissione Tributaria Regionale

Deducibili per la controllante le spese legali pagate per la controllata se la causa può comportare ricadute economiche dirette su chi sostiene le spese 43

(Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna, sentenza n. 1234 del 20 giugno 2019)

commento di Raffaele Di Ruberto

Giurisprudenza - Fonti

 Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna, sentenza n. 1234 del 20 giugno 2019 45

Il Punto

Picconate ai diritti dei contribuenti, ma passano come favori

di Paolo Soro



Il testo del decreto-legge “crescita e semplificazione” è appena stato convertito in legge dello Stato, recando con sé taluni emendamenti che, se poco hanno a che vedere con la “crescita”, di certo nulla c’entrano con la “semplificazione”.

Si dirà: e dove sta la novità?

La novità – sconvolgente – è che questa volta nessuno (o quasi) ha fatto luce su ciò che è accaduto. Anzi, quel che più lascia esterrefatti, taluni organi di informazione (meglio, disinformazione), hanno resocontato la norma con articoli da titoli fuorvianti e contenuti inesatti (esempio: “Fisco, contraddittorio di rigore”); dando pure voce ai parlamentari firmatari, i quali si pavoneggiavano di avere fatto finalmente qualcosa a favore delle imprese, ben sapendo che invece stavano sferrando l’ennesima picconata ai diritti garantiti dallo Statuto dei contribuenti e concedendo ulteriori privilegi all’Agenzia delle entrate.

Ma la cosa che più fa torto alla preparazione (e intelligenza) dei commercialisti italiani è leggere le dichiarazioni di plauso e gaudio, rilasciate in merito alla normativa in questione, dal loro presidente del Consiglio Nazionale. Caro presidente, tutti noi vogliamo sperare che si sia trattato del solito annuncio propagandistico (della serie Cicero pro domo sua), da comprendere in coloro che aspirano a ruoli politici, dimenticando di essere – prima di tutto – dei professionisti della materia fiscale. In caso contrario, sarebbe davvero preoccupante...

Come farebbe ogni buon cronista, dobbiamo riconoscere che il presidente si è detto dispiaciuto del fatto che molte richieste non siano state ascoltate. Cionondimeno, ha previamente salutato con “estremo favore” la legge che rappresenta “un primo segnale concreto di un approccio più attento della politica alle istanze della categoria”. Sarebbe come gioire per avere ricevuto un prestito di 100 euro, a fronte di 110 euro di interessi. A questo punto, speriamo vivamente che la categoria la smetta con certe istanze... o quanto meno che la politica torni a distrarsi come ha fatto finora.

Vediamo un rapido sunto di queste misure per “crescita e semplificazione”, passate quasi completamente sotto silenzio.

In particolare, il Capo 1 (Misure fiscali per la crescita economica) reca due rilevanti “picconate” alla legge 212/2000 (meglio nota, appunto, come Statuto dei diritti del contribuente). Innanzitutto, l’art. 4-bis, rubricato “*Semplificazioni in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine per la presentazione della dichiarazione telematica dei redditi*”, fornisce, senza peraltro qualificarla espressamente come tale, un’interpretazione autentica

del comma 4, art. 6, Statuto del contribuente:

Gli uffici, ai sensi dell'articolo 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non chiedono ai contribuenti documenti relativi a informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria o a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi, salvo che la richiesta riguardi la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nella stessa anagrafe, ovvero elementi di informazione in possesso dell'amministrazione finanziaria non conformi a quelli dichiarati dal contribuente.

La precisazione "salvo che" non è presente nella disposizione dello Statuto, che – all'opposto – stabilisce "in ogni caso": Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche.

L'interpretazione fornita dal legislatore oggi è, dunque, chiaramente a vantaggio del Fisco e a danno dei contribuenti, che vedono così un'altra fetta dei loro diritti, inopinatamente consumata da una vorace amministrazione finanziaria. Vorremo che il lettore pongesse, poi, particolare attenzione al titolo della disposizione "*Semplificazioni in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi*". Certo, non v'è dubbio, dopo questa ulteriore legge, il compito dell'Agenzia delle entrate è ulteriormente semplificato, a scapito di un maggiore e più complesso lavoro dei contribuenti (e di chi li assiste).

Anche la seconda "picconata" allo Statuto arriva mascherata sotto il cappello della "semplificazione". Il successivo art. 4-septies è infatti rubricato: "*Conoscenza degli atti e semplificazione*". La norma sostituisce integralmente il comma 3, del sopra richiamato art. 6, legge 212/2000, col seguente:

"L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono."

Per dovere di cronaca, ricordiamo che la precedente formulazione non fissava espressamente un termine, ma stabiliva: "*siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili*". Orbene, chiunque si occupi professionalmente di dichiarazioni tributarie, ogni anno, sperimenta a sue spese che 60 giorni non potrebbero mai essere considerati un "tempo utile", nemmeno nella chimerica visione di un Fisco davvero semplificato (e non solo millantato come tale). E, a quest'ultimo proposito, pur con tutta la più buona volontà del mondo, non riusciamo proprio a capire come una simile previsione possa costituire una semplificazione per i contribuenti; seppure, di sicuro la rappresenta per l'Agenzia delle entrate.

All'occhio di un giurista esperto non parrebbe, poi, priva di rilievo la circostanza che le disposizioni dello Statuto, in ossequio ai precetti di matrice costituzionale, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente, e mai da leggi speciali. Inoltre, l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica. Ciò che potenzialmente non esclude affatto un possibile futuro intervento della Consulta sulla legge qui oggetto di commento.

Ma le cose non finiscono qui. Passiamo alla famigerata conquista del “contraddittorio obbligatorio”. Al fine di evitare che la confusione continui a perpetrarsi in tutti quei colleghi che hanno il solo difetto di fidarsi degli “articolisti specialisti della materia” (anche perché non avrebbero il tempo materiale per andarsi ogni volta a leggere la norma originale), iniziamo subito col precisare che il legislatore non è intervenuto nel contraddittorio ex art. 12, comma 7, Statuto dei contribuenti, ma nella specifica procedura dettata dal D.Lgs. 218/1997 (accertamento con adesione).

Viene invero reso obbligatorio per legge il contraddittorio nella procedura di accertamento con adesione. Senonché, si tratta di una previsione abbastanza superflua, posto che in realtà, già nella precedente formulazione della legge, di fatto il contraddittorio era obbligatorio: “L’Ufficio *invita* il contribuente...” La norma non affermava “L’Ufficio *può invitare* il contribuente...”.

Ma, come si dice, *timeo Danaos et dona ferentes*, il legislatore (*rectius*, i funzionari dell’Agenzia), colgono la palla al balzo per stabilire – questa volta – per legge, che:

Tale contraddittorio non è obbligatorio nei casi di avvisi di accertamento e di rettifica parziale: questo, sì, innova decisamente la previgente normativa, e lo fa a favore dell’Ufficio, semplificandogli notevolmente il lavoro, posto che la stragrande maggioranza di avvisi risultano nella pratica quotidiana essere di tipo “parziale”.

Neppure è obbligatorio il contraddittorio (nel senso che la sua assenza non comporta in ogni caso la nullità dell’atto), laddove il contribuente non dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato; ennesima norma pro-Fisco, prima inesistente, improntata a sbilanciare ulteriormente il rapporto tra: il contribuente (parte debole del giudizio), e l’Agenzia delle entrate.

“Sdogana” implicitamente la possibilità per l’Ufficio di non rilasciare copia del processo verbale di chiusura delle operazioni (contrariamente a quanto espressamente di regola imposto dallo Statuto del contribuente all’Amministrazione, in relazione a qualsiasi atto di accertamento).

E, *last but not least*, una norma che grida “vendetta”:

Viene concesso – beninteso, sempre all’Amministrazione e non certo al contribuente – un prolungamento automatico per legge di 120 giorni del termine ordinario di decadenza, entro il quale notificare l’atto impositivo al contribuente, nel caso in cui il termine ordinario ricada nei 90 giorni (altra chiara disposizione di “semplificazione” per i contribuenti).

E tutto ciò viene sostanzialmente salutato con “estremo favore”?

Vi imploriamo, di cuore: non fateci alcun favore!

**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*



L'esercizio delle funzioni essenziali ed indifferibili della pubblica amministrazione tra buona fede e legittimo affidamento: la validità e l'efficacia nei confronti dei terzi degli atti del funzionario di fatto

di Maurizio Villani e Chiara Stefanizzi

Avvocati tributaristi

La necessità di incrementare le garanzie degli individui che si trovano in una posizione di soggezione rispetto ad un potere amministrativo, accompagnata all'evoluzione della tutela nei confronti dei poteri privati, ha fornito una manifesta riprova della relatività giuridica delle situazioni soggettive, particolarmente sensibili ai cambiamenti che investono il senso del significato assunto dalla loro speciale protezione¹.

Nel corso del tempo, si è assistito al passaggio da un sistema improntato sulla log-

ica del potere ad un sistema incentrato sul rapporto, in cui *"la tutela non viene filtrata dall'interesse pubblico e non si realizza attraverso la via indiretta delle norme di azione"*². Ne è derivato l'utilizzo, come regole di condotta, di principi di diritto comune per sostenere le ragioni del privato, quali la buona fede ed il legittimo affidamento, e di principi già specifici dell'agire amministrativo, quali la trasparenza e l'imparzialità.

In ragione dello statuto costituzionale dell'amministrazione, che implica un carattere pubblico del potere amministrativo e, quindi, un esempio caratteristico di tutela avverso il suo esercizio, la funzionalizzazione dell'attività amministrativa si riflette sul provvedimento, la cui validità è, conseguentemente, condizionata dall'interesse

1 Sul rapporto di equilibrio intercorrente Da privato ed amministrazione pubblica, si vedano F. BENVENUTI, Funzione amministrativa, procedimento, processo, in Riv. diritto pubblico, 1952, 118; id m. L'amministrazione oggettivata: un nuovo modello, in Riv. scienza dell'amministrazione, 1978, 6; ID., Per un diritto amministrativo paritario in Studi in memoria di Guicciardi, Padova, 1975, 893; G. ARENA, Introduzione all'amministrazione condivisa in Studi parlamentari e di politica costituzionale, 1997, 29; G. BERTI, Procedimento, partecipazione, procedura in Studi in memoria di E. Guicciardi, Padova, 1975, 779; V. OTTAVIANO, Oggettivazione e partecipazione nel pensiero di F. Benvenuti, in Giugno, 2000, 187.

2 C. CUDIA, Funzione amministrativa e soggettività della tutela, dall'eccesso di potere tutti regole della rapporto, Milano, 2008, 162, nota 1.

pubblico.

Con il canone della buona fede, si è andata imponendosi l'idea che la correttezza investisse anche l'amministrazione pubblica nel suo agire *'iure privatorum'*³ e che fosse applicabile solamente ai rapporti giuridici paritari, assorbendosi nell'interesse pubblico. Il principio della buona fede è direttamente connesso a quello di legalità, poiché dal dovere di buona fede in capo all'amministrazione pubblica si desume l'unitarietà sostanziale dell'ordinamento giuridico⁴ e l'imparzialità amministrativa. Quest'ultima, a sua volta, risolvendosi nel dovere di buona fede, viene a coincidere con il principio di tutela dell'affidamento, *"in base al quale, una volta che un comportamento del soggetto sia stato assunto, lo obbliga a conformare l'ulteriore suo comportamento a ciò che esso ha voluto essere secondo verità e fedeltà"*⁵.

In definitiva, la buona fede è vista quale principio regolatore dei rapporti di collaborazione perché riferisce *"la conformità del comportamento alla coscienza, la sua verità e sincerità"*⁶. Si tratta, soprattutto, di coscienziosità in rapporto non tanto allo

stato oggettivo dei fatti, quanto a quello delle conoscenze effettive che il soggetto ha assunto o che avrebbe dovuto assumere comportandosi secondo diligenza.

La buona fede, quindi, nella sua dimensione oggettiva, si applica ad ogni relazione fra soggetti e, nei confronti di un soggetto imparziale come l'amministrazione, opera in maggior misura in quanto si pone fra la dimensione della verità e quella della giustizia. Pertanto, la stessa presiede ad ogni decisione amministrativa e fa scaturire l'obbligo di bilanciamento dell'interesse pubblico con gli interessi connessi⁷ all'affidamento.

La tutela del legittimo affidamento non si traduce in un obbligo generico di agire secondo *'strictu jus'* o nel divieto di *'venire contra factum proprium'*, ma si identifica nella valutazione degli interessi collegati al medesimo affidamento creatosi da un comportamento precedente. Il canone dell'affidamento, così, non si costruisce quale principio della funzione procedimentale, bensì come regola che integra la decisione amministrativa. Esso opera ogniqualvolta un terzo entra in contatto con la pubblica amministrazione, come nel caso in cui questi voglia ottenere da chi gli si propone come funzionario pubblico un permesso ad eseguire una specificata attività e, solo dopo aver operato convinto, in buona fede, di averlo ottenuto, scopre che quel funzionario ha, in maniera illegittima, ricoperto quella funzione.

L'urgenza di una nuova dimensione relazionale dell'amministrazione, nonché di ricerca di un *"assetto teorico idoneo a spiegare il dato fenomenico e metagiuridico rappresentato dal cambiamento qualitativo e quantitativo delle relazioni che si instaurano tra cittadino e apparato burocratico"*⁸,

3 M.S. GIANNINI, Le responsabilità precontrattuali dell'amministrazione pubblica in Scritti in onore di Jemolo, Milano, 1963, 285; id m. Istituzioni di diritto amministrativo, Milano, 1981, 518; G. MIELE, La manifestazione di volontà del privato nel diritto amministrativo, Roma, 1931, 105; M. SANTILLI, Il diritto civile dello Stato, Milano, 1985, 83.

4 A. ROMANO, Amministrazione, principio di legalità in uso come un pronome riflessivo che significa "te stesso" ma spesso non tradotto in inglese. Amm., 1999, 120; P.M. VIPIANA, Autolimiti della pubblica amministrazione. L'attività amministrativa tra coerenza e flessibilità, Milano, 1999, 176; A. POLICE, Le predeterminazioni delle decisioni amministrative. Gradualità e trasparenza nell'esercizio della potestà discrezionale, Napoli, 1997. Si vedano, invece in giurisprudenza Contro. Stato, Sez. V, 30 anni maggio 2005, n. 2755, in Forum Amm. Contro St., 2005, 1497.

5 F. BENVENUTI, Per un diritto amministrativo paritario in Studi in memoria di Guicciardi, Padova, 1975, 819. Si vedano pure U. ALLEGRETTI, L'imparzialità amministrativa, Padova, 1965, 272; F. MANGANARO, Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche, Napoli, 1995, 57; F. BENATTI, Principio di buona fede e obbligazione tassativa B.t., 1.

6 ALLEGRETTI, L'imparzialità amministrativa, Padova, 1965, 274.

7 F. MERUSI, L'affidamento della cittadino, Milano, 1970, 128.

8 V. ANTONELLI, Contatto e rapporto nell'agire amministrativo, Padova, 2007, 219.

porta ad ammettere non soltanto il bisogno di una prospettiva relazionale dell'amministrazione pubblica, ma anche e soprattutto la valorizzazione della protezione della fiducia dei cittadini nei confronti della medesima. Si pensi, specificamente, all'istituto giuridico del funzionario di fatto.

Il funzionario di fatto identifica una figura creata appositamente dalla dottrina per l'esercizio dell'azione amministrativa da parte di un soggetto non avente la connessa legittimazione a compiere detta azione. La cd. teoria del funzionario di fatto implica l'ammettere come legittimi gli atti dal medesimo posti in essere qualora *"si tratti di esercizio di funzioni essenziali e/o indifferibili, che per loro natura riguardano i terzi con efficacia immediata e diretta"*⁹. Ne deriva che tale teoria può essere invocata solamente a vantaggio dei terzi e non a vantaggio dell'amministrazione procedente, assolvendo alla opportunità di salvaguardia della continuità dell'azione amministrativa e, al contempo, al bisogno di tutela dell'affidamento dell'amministrato che, senza colpa ed in buona fede, ha considerato valido l'esercizio della funzione pubblica.

Si tratta, per meglio specificare, di un caso di incompetenza sia perché l'atto amministrativo o l'attività si esplica mediante un soggetto privo della qualità di organo, sia perché l'atto di investitura non esiste, sia ancora perché il titolo è inefficace o viziato.

Il regime degli atti posti in essere dal funzionario di fatto risulta disomogeneo, tanto che, per la sua analisi, bisogna riferire della figura giuridica dell'usurpatore di pubbliche

funzioni¹⁰, di quella dell'inesistenza dell'atto di investitura o della sua nullità, nonché di quella dell'ingerenza autorizzata, ossia dell'investitura formale in seguito retroattivamente caducata perché affetta da illegittimità.

Nella prima di queste ipotesi vi è carenza di potere in astratto, perché manca totalmente il titolo di investitura; pertanto, gli atti adottati dall'usurpatore di pubbliche funzioni sono da considerarsi nulli perché non emanati da un organo amministrativo: ciò prefigura un illecito punibile penalmente. Tuttavia, bisogna effettuare una distinzione fra il caso in cui manchi originariamente il titolo ed il caso in cui sopravvenga la carenza dello stesso perché il titolo, *ab initio* ritenuto valido, risulti viziato. Si è ritenuto, qui, che *"sia che la legittimazione sia carente per vizio originario sia che per vizio sopravvenuto, gli atti emanati dal funzionario di fatto sarebbero nulli per carenza di potere in astratto"* e, quindi, *"non essendoci nell'ordinamento una norma attributiva del potere ad un soggetto di emanare provvedimenti in nome e per conto della P.A., si configurerebbe una fattispecie assimilabile al difetto assoluto di attribuzioni di cui all'art. 21-septies l. 241/90"*¹¹. Se ne deduce che, non essendo prominente l'esercizio di un potere pubblico da parte di un'amministrazione pubblica, le eventuali controversie sarebbero di competenza del giudice ordinario.

Ulteriore orientamento, all'opposto, attribuisce le suddette ipotesi alla carenza di potere in concreto perché l'atto posto in essere dal funzionario di fatto è il risultato di un cattivo utilizzo del potere amministrativo che ha come effetti l'annullamento ex art. 21-*octies* della legge n. 241/1990. In

9 Si veda, tra Le tante Contro. Stato, Sez. IV, 20 maggio 1999, n. 853, secondo cui la teoria del funzionario di fatto "si fonda sull'esigenza di garantire i diritti dei terzi che vengono un contatto col funzionario medesimo e si sostanzia dunque nella tutela della buona fede del privato; ed in questa prospettiva gli effetti presi in considerazione dalla teoria in esame sono solo quelli favorevoli al privato. E' stato anche affermato che la teoria del c.d. funzionario di fatto si fonda sul principio di continuità dell'azione amministrativa".

10 Secondo Arte. 347 Mila, ma C.p., si tratta di colui che si appropria con dolo, di poteri funzionali pubblici.

11 A.P. ESPOSITO, Il funzionario di fatto: in particolare l'ordinare degli atti adottati in www.diritto.it, 2017.

tal caso, invece, le controversie, semmai costitutesi, sarebbero di competenza del giudice amministrativo.

La teoria del funzionario di fatto, come già accennato, può essere invocata solamente quando sia esplicita a vantaggio del terzo, ma non quando essa costituisca per quest'ultimo un pregiudizio¹². Nel primo caso verrà a rappresentarsi *“una situazione tipica di apparentia iuris che (...) comporta la tutela del terzo il quale, in buona fede, incolpevolmente e ragionevolmente abbia fatto affidamento sull'attività del funzionario col quale sia entrato in contatto”*¹³. Detta ipotesi si rafforza con riferimento al principio di continuità dell'azione amministrativa, secondo il quale deve evitarsi che si interrompano le funzioni pubbliche. Il principio di continuità dell'azione amministrativa sarebbe, tuttavia, da valutarsi recessivo nel caso in cui sia assente il presupposto della necessità e dell'urgenza perché soccombente rispetto al principio di legalità dell'azione amministrativa. Tale ultimo principio, assieme a quello di conservazione degli atti giuridici¹⁴ ed a quello di certezza del diritto¹⁵, non deve considerarsi in termini assoluti, benché abbisogna che vi sia un rapporto di diritto fra la continuità dell'azione amministrativa ed il buon andamento di cui all'art. 97 Cost.¹⁶.

Per tutto ciò, la giurisprudenza prevalente

è indotta a considerare efficaci gli atti provenienti dal funzionario di fatto. Se, di contro, si tratti di atti negativi per i terzi destinatari, quindi di atti posti in essere dall'usurpatore di pubbliche funzioni o dal funzionario investito da un atto nullo o inesistente, si parla di nullità-inesistenza, perché l'atto risulterebbe adottato in difetto assoluto di attribuzioni, con la conseguenziale irrisorietà dei termini decadenziali ai fini impugnatori. Invero, in base all'efficacia retroattiva dell'atto di nomina, il soggetto che ha posto in essere l'atto amministrativo ha agito in carenza di potere in concreto perché esterno all'organizzazione interna dell'apparato amministrativo, per cui il provvedimento adottato è da considerarsi pienamente e totalmente nullo.

Siffatta ipotesi è ricollegabile all'istituto dell'incompetenza assoluta e si risolve, così, in termini di inefficacia o di nullità, con la conseguenza che, se l'atto di nomina non fosse stato annullato, il privato potrebbe comunque avere un interesse alla sua impugnazione oltre il termine di decadenza previsto dalla legge, pur se entro e non oltre i sessanta giorni dalla notifica o dalla conoscibilità del provvedimento lesivo. Diversamente, *“l'adesione alla tesi dell'illegittimità comporta la necessità di ottenere, come impugnativa congiunta, l'annullamento dell'atto presupposto a quello presupponente, dato che quest'ultimo, proprio perché semplicemente annullabile, sarebbe efficace fino all'eliminazione”*¹⁷.

Maggiormente articolato è il caso in cui si prendano in esame gli atti emanati dal funzionario la cui nomina, originariamente valida, sia ritenuta successivamente viziata, quindi caducabile. In tal caso, il venimento dell'atto di investitura non pregiu-

12 Si annoverano, Da Le tante, Tar Lazio, Roma, Sez. II, 15 anni marcia 2012, 2550; Contro. Stato, Sez. IV, 20 maggio 1999, 853.

13 A.P. ESPOSITO, Il funzionario di fatto: in particolare L'ordinare degli atti adottati in www.diritto.it, 2017.

14 Cfr. Contro. Stato, Sez. IV, 6 giugno 2001, 3070; Contro. Stato, Sez. V, 17 febbraio 2003, n. 821; T.A.R. Lazio, Roma, Sez. III-Avere, 14 anni, (in questo modo) febbraio 2006, 1073.

15 Cfr. Contro. Stato, Sez. VI, 24 maggio 2013, 2861.

16 Si vedano, per un maggiore approfondimento in ordine in questo aspetto, S. FANTINI, Attività amministrativa del funzionario di fatto ed invalidità derivata, in B. CAVALLO (a cura di), Il funzionario di fatto, Milano, 2005; M. DE PALMA, Sulla teoria del funzionario di fatto in Urb. e app., 2000, 429 ss.; S. MAGRA, Principio di conservazione del provvedimento amministrativo Da nullità, annullabilità e inesistenza in www.overlex.com, 2006.

17 M. DE PALMA, Sulla teoria del funzionario di fatto in Urb. e app., 2000, 433 ss.

dica, in automatico, il venir meno anche dell'eventuale atto posto in essere dal funzionario di fatto il quale, tuttavia, apparirà come meramente viziato, passibile di impugnazione.

Ciononostante, quando l'atto lesivo sia stato adottato prima dell'annullamento dell'atto di nomina, il Consiglio di Stato, come anche il giudice di prime cure, ha disposto che l'annullamento della nomina non coinvolge anche la generalità degli atti già predisposti, ma solo quelli rispetto ai quali l'illegittimità della costituzione dell'organo sia stata dedotta come motivo di invalidità derivata, mediante un rituale ricorso¹⁸. Invero, se l'atto di nomina del funzionario avente competenza generale non sia stato annullato, non si potrà configurare un interesse qualificato e volto alla sua impugnazione in occasione di quella degli atti da questo adottati. Si potrà, invece, procedere all'impugnazione accorpata dell'atto lesivo e dell'atto di nomina soltanto in previsione di un collegamento procedimentale fra i due, perché, in tal caso, l'atto di nomina si configurerebbe come un atto infraprocedimentale, ovvero come un antecedente logico e cronologico rispetto all'emanazione dell'atto negativo, sul quale si tramandano i vizi dell'atto di nomina. In questa ipotesi, si potrà far valere l'illegittimità dello stesso atto di nomina nel termine decadenziale di sessanta giorni, solo da coloro che hanno un interesse preminente ad essere nominati¹⁹.

18 Contro. Stato, Ad. pieno., 29 febbraio 1992, 4; T.A.R., Passeggiata, 29 luglio 1999, n. 909, in Forum Amm., 2000, p. 1009; T.A.R. Lazio, Roma, Sez. III-Avere, 14 anni, (in questo modo) febbraio 2006, 1073.

19 Cfr. Contro. Stato, Sez. V, 24 anni febbraio 1996, 232. se vedano in dottrina, per una maggiore disamina, i contributi di V. GHERGHI, Il funzionario di fatto. Analisi dell'istituto in Nuova rass., 2002, 777 ss.; P.G. SCARABINO, S. SCARABINO, Il funzionario di fatto tra realtà e contraddizioni in Giust. Amm., 2003, P.t. 111, 607 ss.

I problemi connessi all'efficacia ed alla validità degli atti emanati dal funzionario di fatto, in relazione all'affidamento del cittadino nei confronti dell'esercizio del potere di annullamento d'ufficio, hanno fatto emergere il limite del ricorso al concetto di discrezionalità amministrativa al fine di moderare le risultanze del potere di autotutela, invece che ammettere al privato una posizione soggettiva autonoma. L'annullamento d'ufficio, *"in quanto atto discrezionale, doveva tenere conto degli interessi presenti nella situazione esistente, ivi compresi quelli introdotti per effetto dell'emanazione del provvedimento del cui annullamento si doveva decidere"*²⁰. In tal modo, tuttavia, l'affidamento non esibisce certamente un valore aggiunto rispetto al diritto alla ponderatezza degli interessi che erompe direttamente dall'annullamento d'ufficio come potere discrezionale di amministrazione attiva.

Affinché l'affidamento sia considerato meritevole di tutela, occorre che esso sia legittimo e chiaro, ovvero occorre escludere le pretese alla conservazione di vantaggi acquisiti in mala fede o per effetto di una condotta dolosa o notevolmente colposa e, contemporaneamente, occorre che il comportamento delle istituzioni sia evidente nel determinare l'aspettativa. Ne deriva che soltanto le condotte attive e non omissive possano originare un legittimo affidamento.

Questo principio trova collocazione anche in ambito erariale. Con la soppressione di Equitalia nel 2016 e con la conseguente costituzione dell'Agenzia delle Entrate Riscossione che, diversamente dalla prima, ha natura di ente pubblico, il passag-

20 F. TRIMARCHI BANFI, L'annullamento d'ufficio e l'affidamento del cittadino in uso come un pronome riflessivo che significa "te stesso" ma spesso non tradotto in inglese. Amm., 2005, 843.

gio di tutto il personale nella suindicata Agenzia è avvenuto automaticamente e senza concorso, difformemente a quanto voluto dalla Carta costituzionale che, nel suo art. 97, dichiara espressamente che il personale di ogni amministrazione pubblica deve essere assunto per concorso, ancor più quando la qualifica richiesta dalla natura dell'incarico è quella di dirigente. Qualora ciò non avvenga, il rapporto venutosi ad instaurare è nullo, perché viene meno il titolo su cui fondare il conferimento di funzioni e poteri a quei soggetti che, ai sensi dell'art. 4 del D. Lgs. n. 165/2001, devono procedere all'adozione di quegli atti che obbligano le pubbliche amministrazioni verso l'esterno. Le funzioni dirigenziali, in particolare, come disposto dall'art. 52 del citato decreto legislativo, sono nulle e, quindi, non possano produrre effetti, quando l'attribuzione delle stesse funzioni avvenga di fatto e non secondo diritto.

In merito, vi è stata una fondamentale pronuncia, in fase cautelare, del Consiglio di Stato che, con ordinanza n. 3213/2017, ha dichiarato illegittime le disposizioni legislative che hanno permesso l'assegnazione di funzioni di dirigenza senza il previo superamento di un concorso pubblico. Non dimeno, il giudice amministrativo di primo grado, dapprima con sentenza n. 6307 del 23 maggio 2019 e, dopo, con sentenza n. 6861 del 30 maggio 2019, ha ritenuto la possibilità di assumere posizioni dirigenziali senza concorso, facendo nascere un vero e proprio problema per il fisco e per la collettività, poiché ogni contribuente, che decida di impugnare un qualsivoglia atto di riscossione, potrebbe porre in evidenza la stessa questione.

Ma, se è vero che il funzionario di fatto è una figura che trova la sua origine e la sua *ratio* nel principio di conservazione degli atti giuridici per la continuità dell'azione

amministrativa, dovrebbero valere, anche in tale caso, le conclusioni cui è giunta la Corte costituzionale nella pronuncia del 17 marzo 2015, n. 37, nonché la giurisprudenza di legittimità citata nell'indicata sentenza in relazione alla validità degli atti sottoscritti da personale incaricato di funzioni dirigenziali. Difatti, qui il giudice amministrativo ha precisato che *“allorché venga annullata in sede giurisdizionale la nomina del titolare di un organo, l'accertata invalidità dell'atto di investitura non ha di per sé alcuna conseguenza sugli atti emessi in precedenza, tenendo conto che quando l'organo è investito di funzioni di carattere generale, il relativo procedimento di nomina ha una sua piena autonomia, sicché i vizi della nomina non si riverberano sugli atti rimessi alla sua competenza generale”*²¹.

Se ne deduce che gli atti emanati dal dirigente-funziionario di fatto conservano la loro validità e la loro efficacia sia pure qualora si abbiano irregolarità nell'atto di investitura e di inefficacia della nomina del sottoscrittore, considerata la diretta rilevabilità dei medesimi atti all'Ente pubblico dal quale derivano.

Pertanto, richiamando la pronuncia del 1^a aprile 2015, n. 63/01/15 della Commissione tributaria provinciale di Gorizia, la succitata sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015 non deve, in alcun modo, produrre *“la caducazione (nullità) degli avvisi di accertamento (...) in trattazione, ritenendo si debba applicare la teoria del funzionario di fatto. Invero la giurisprudenza assolutamente prevalente afferma che gli atti ‘medio tempore’ adottati dal funzionario la cui nomina sia sta-*

21 Cfr. Contro. Stato, Sez. IV, 21 maggio 2008, 2407; Contro. Stato, Sez. VI, 10 marzo 2005, 992; T.A.R. Lombardia, Milano, Sez. II, 8 febbraio 2011, n. 402; T.A.R. Lazio, Roma, Sez. III, 14 anni febbraio 2006, 1073.

ta annullata sono da considerarsi efficaci, essendo irrilevante verso i terzi il rapporto fra la pubblica amministrazione e la persona fisica dell'organo che agisce".

Si potrà, quindi, legittimarsi l'impugnazione dell'atto di investitura soltanto se esiste un collegamento fra il procedimento di investitura dell'organo amministrativo ed il procedimento di adozione dell'atto considerato pregiudizievole. Infatti, continua la sentenza n. 63/01/15, *"qualora l'organo è investito di funzioni di carattere generale, l'efficacia degli atti posti in essere deriva dal fatto che il relativo procedimento di nomina ha una piena autonomia dal procedimento di emanazione degli atti"*.

In ultimo, sempre a favore della tesi sul funzionario di fatto, si è espressa la Commissione tributaria provinciale di Pesaro con sentenza del 28 aprile 2015, n. 309/1/15, la quale, sempre richiamando la pronuncia della Corte costituzionale n. 37/2015, ha enumerato che *"la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata"*, per cui, in base a quanto costituzionalmente previsto con gli artt. 53 e 97, la decisione della Corte costituzionale produce *"effetti solo per il futuro, mentre, per gli atti già emessi, la validità è fuori discussione purché essi promanino e siano riferibili all'ufficio che esprime la volontà impositiva"*.

Si ritorna, di conseguenza, pur sempre a parlare di buona fede e di legittimo affidamento, perché il principio del funzionario di fatto non può essere invocato a danno del terzo che, inconsapevolmente, ha fatto affidamento sulla provenienza dell'atto amministrativo. Viene a rilevarsi lo stato psicologico non del soggetto che agisce, quanto di colui nella cui sfera giuridica si producono le vicende giuridiche. Il bisogno di difendere gli effetti degli atti prodotti garantisce la buona fede del pubblico che

viene a contatto con il funzionario per sua necessità e non ha ragione di sospettare, né tanto meno di investigare, sulla validità della sua nomina o sul fatto che la sua permanenza in servizio non sia contrastata dall'autorità superiore²².

Il principio dell'affidamento trova la sua consistenza nella fiducia incolpevole della situazione costituitasi con il provvedimento amministrativo, pur se compiuto da un funzionario di fatto, perché una riduzione del livello di tutela del cittadino nei confronti dell'amministrazione pubblica provocherebbe una concreta frustrazione delle esigenze di affidamento del privato nei riguardi del corretto esercizio del potere pubblico. Motivazione, questa, che determina un'esigenza di restringimento dell'operatività degli atti amministrativi ai soli atti sfavorevoli per il cittadino, con la conseguenza che per gli atti ad esso favorevoli progredirebbe a valere il consueto regime di annullabilità, per il fatto che *"l'annullamento del provvedimento favorevole, deciso dopo un'incensurabile ponderazione degli interessi, è un comportamento lesivo dell'affidamento di chi abbia confidato, senza colpa, nella stabilità della situazione creata dall'amministrazione"*²³. Ne consegue che il danno da affidamento, o danno risarcibile, viene a limitarsi *"alla perdita che sarebbe stata evitata se non si fosse riposta fiducia nella spettanza di quanto è stato a suo tempo attribuito con il provvedimento"*²⁴.

In verità, il principio di buona fede è sta-

22 Cfr. A.M.R. LIU'Ò, Il funzionario di fatto e la tutela del legittimo affidamento dei privati in Giustamm.it, 11/2009, para. 8; L. D'ANGELO, Le nullità del provvedimento amministrativo 15/2005: il esequie del funzionario di fatto in Giustamm.it, 4/2005, para. Sono tre.

23 F. TRIMARCHI BANFI, L'annullamento d'ufficio e l'affidamento del cittadino in uso come un pronomo riflessivo che significa "te stesso" ma spesso non tradotto in inglese. Amm., 2005, 864.

24 C. CUDIA, Funzione amministrativa e soggettività della tutela, dall'eccesso di potere tutti regole della rapporto, Milano, 2008, 257-258.

to sempre posto sul piano della funzione amministrativa collocandosi come confine all'esercizio della discrezionalità: l'amministrazione, infatti, deve esplicitamente vagliare le situazioni di vantaggio ottenute dai privati a seguito di una previa attività amministrativa. Ciò porta ad affrancare il canone della buona fede dal rapporto con precedenti comportamenti afferenti all'amministrazione e, quindi, dal principio di affidamento. Siffatto dovere consegue all'obbligo di solidarietà fra soggetti, consistendo nell'esercizio di diritti in modo corretto rispetto alle esigenze sociali dettate negli standard valutativi, legislativi o giurisprudenziali, senza sacrificare eccessivamente la sfera giuridica altrui.

Ne risulta che *"demiurgo dell'azione"* non sarà solamente *"la sacerdotale amministrazione ma anche il cittadino"*, perché assumerebbero significato e si fonderebbero *"con i contributi dell'amministrazione anche quelli forniti dal privato coinvolto nell'agire amministrativo"*²⁵. Abbandonando l'interpretazione formalistica del procedimento amministrativo, la clausola della buona fede attribuirebbe importanza giuridica a comportamenti e/o a manifestazioni che, pur non essendo ricompresi nella disciplina formale del procedimento, a questa si congiungono.

La mancanza, quindi, di una qualificazione normativa e l'espletamento di un'attività informale o di fatto conduce ad un nuovo volto del rapporto procedimentale, più autonomo rispetto al rapporto provvedimentale, dal quale deriva anche un nuovo volto dell'amministrazione pubblica,

nella quale la forza suppletiva della buona fede consente la realizzazione piena della persona, soddisfacendo i suoi specifici interessi e garantendone il legittimo affidamento.

25 V. ANTONELLI, *Contatto e rapporto nell'agire amministrativo*, Padova, 2007, 222. Si vedano un riguardo, A. Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo, Milano, 1996, 133; G. PASTORI, *Le discipline generali dell'azione amministrativa* in *Annuario 2002 dell'Associazione italiana dei professori di diritto amministrativo*, Milano, 2003, 34 del 34.



Eredità – imposte e tasse trasmissibili – subentro nel processo tributario

di Luca Labano

Dottore Commercialista

Secondo il costante orientamento della giurisprudenza di questa Corte, in tema di legittimazione attiva incombe alla parte che ricorre per cassazione, nella qualità di erede della persona che fece parte del giudizio di merito, l'onere di dimostrare, per mezzo delle produzioni documentali consentite dall'art. 372 c.p.c., il decesso della parte originaria e la propria qualità di erede; in difetto, il ricorso dev'essere dichiarato inammissibile per mancanza di prova della legittimazione ad impugnare, nessun rilievo assumendo la mancata contestazione di tale legittimazione ad opera della controparte, trattandosi di questione rilevabile d'ufficio (Cass. 10/05/2018, n. 11276).

Inoltre, le Sezioni Unite di questa Corte hanno precisato che colui che, assumendo di essere erede di una delle parti originarie del giudizio, intervenga in un giudizio civile pendente tra altre persone, ovvero lo rias-

suma a seguito di interruzione, o proponga impugnazione, deve fornire la prova, ai sensi dell'art. 2697 c.c., oltre che del decesso della parte originaria, anche della sua qualità di erede di quest'ultima; a tale riguardo la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, artt. 46 e 47, non costituisce di per sé prova idonea di tale qualità, esauendo i suoi effetti nell'ambito dei rapporti con la P.A. e nei relativi procedimenti amministrativi, dovendo tuttavia il giudice, ove la stessa sia prodotta, adeguatamente valutare, anche ai sensi della nuova formulazione dell'art. 115 c.p.c., come novellato dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 45, comma 14, in conformità al principio di non contestazione, il comportamento in concreto assunto dalla parte nei cui confronti la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà viene fatta valere, con riferimento alla verifica della contestazione o meno della predetta

qualità di erede e, nell'ipotesi affermativa, al grado di specificità di tale contestazione, strettamente correlato e proporzionato al livello di specificità del contenuto della dichiarazione sostitutiva suddetta (Cass., sez. un., 29/05/2014, n. 12065).

L'apertura di una successione mortis causa determina il sorgere di vari problemi, il primo tra questi è quello di individuare chi sono gli eredi. In modo molto semplificato, si può dire che in presenza di un testamento è questo documento che identifica gli eredi, però potrebbe anche capitare che il testamento non contenga la nomina di un erede, come potrebbe anche mancare un testamento. In tali ipotesi si apre la c.d. successione ab intestato o legale, cioè è il legislatore che fornisce i criteri per identificare chi potrebbero essere gli eredi. In poche parole, il legislatore individua un ordine di preferenza tra diversi soggetti che potrebbero succedere (ad esempio la moglie e i figli del *de cuius* sono preferiti alla padre e ai fratelli dello stesso *de cuius* ecc.). Il motivo di tale "graduatoria" o dell'identificazione di diversi possibili eredi, anche se subordinati gli uni agli altri, è semplice il soggetto morto potrebbe anche non essere sposato e potrebbe anche non avere figli oppure (la moglie potrebbe non essere interessata all'eredità del marito), cioè potrebbe mancare una categoria di eredi, ecco, quindi che il legislatore si limita ad individuare delle categorie di persone che subentrano nella possibilità di diventare eredi se la categoria precedente non esiste o non è interessata all'eredità. Altro interesse che spiega tale scelta è quello di cercare sempre di assicurare un erede ad una data eredità. Tutti questi soggetti sono (sia i primi della "lista" sia i subordinati), in teoria, possibili eredi, ma non sono effettivi eredi, infatti, possono diventare eredi solo coloro che hanno il diritto di accettare l'eredità. Hanno il diritto di accettare l'eredità solo i primi nella "graduatoria" o "lista di scorrimento",

per cui la loro eventuale accettazione esclude (definitivamente) i possibili successori in subordine, mentre, se i primi della graduatoria, non accettano l'eredità (es. rifiutano di accettare), il diritto di accettare l'eredità viene trasferito ai cd. chiamati in subordine. La mera chiamata all'eredità o la mera possibilità di poter accettare l'eredità non significa che l'eredità è automaticamente accettata, poiché spetta sempre al singolo successore decidere se accettare o meno l'eredità, in altri termini, si è in presenza di una scelta facoltativa propria del chiamato ad accettare. Solo effettuando l'accettazione dell'eredità il chiamato all'eredità (il possibile successore) acquista la qualità e la posizione di erede.

In tema di litisconsorzio necessario, promossa impugnazione, da parte di un erede, della sentenza di primo grado in un giudizio nel quale siano succeduti alla parte deceduta più eredi, ai sensi dell'art. 110 c.p.c., la sentenza non passa in giudicato nei confronti degli altri; inoltre, una volta integrato il contraddittorio, la sentenza di accoglimento o rigetto dell'appello, con la relativa statuizione sul rapporto sostanziale, ha effetto nei confronti di tutti gli eredi, sebbene alcuni rimangano contumaci, stante la unitarietà ed inscindibilità della loro legittimazione; l'esito del precetto di cui era parte il "*de cuius*" è infatti destinato ad incidere solo indirettamente, e nella misura di cui all'art. 754 c.c., col patrimonio dei singoli eredi, mentre incide direttamente sull'eredità nel suo complesso¹.

La costituzione di erede non può mai venire a mancare, posto che, in assenza di testamento, il Codice civile dispone che al defunto debbano comunque succedere determinati soggetti, individuati dagli artt. 565 ss. cc. Quindi esiste sempre un soggetto che può subentrare nella posizione della parte defunta nel processo salvo il caso in cui, in

1 Cass. 1° gennaio 2011, n. 25706.

assenza di altri successibili, l'eredità sia devoluta allo stato (Cass.01/03/2006 n.1573).

In tema di equa riparazione, ai sensi della legge 24 marzo 2001 n. 89, qualora la parte costituita sia deceduta anteriormente al decorso del termine di ragionevole durata del processo presupposto, l'erede ha diritto al riconoscimento dell'indennizzo "*iure proprio*" dovuto al superamento del predetto termine, soltanto a decorrere dalla sua costituzione in giudizio; ne consegue che qualora l'erede agisca sia "*iure haereditatis*" che "*iure proprio*", non può assumersi come riferimento temporale di determinazione del danno l'intera durata del procedimento, ma è necessario procedere ad una ricostruzione analitica delle diverse frazioni temporali al fine di valutarne separatamente la ragionevole durata, senza, tuttavia, escludere la possibilità di un cumulo tra il danno morale sofferto dal dante causa e quello personalmente patito dagli eredi nel frattempo intervenuti nel processo, non ravvisandosi incompatibilità tra il pregiudizio patito "*iure proprio*" e quello che lo stesso soggetto può far valere "*pro quota*" e "*iure successionis*", ove già entrato a far parte del patrimonio del proprio dante causa. Cass. 19 ottobre 2011, n. 21646).

Qualora la dichiarazione dei redditi del contribuente defunto presenti un debito IRPEF da pagare, gli eredi sono obbligati al versamento seguendo le disposizioni dettate dall'articolo 65 del DPR 600/1973. Per i soggetti deceduti entro il mese di febbraio 2018, valgono gli ordinari termini di versamento.

Per i soggetti deceduti successivamente al 28 febbraio, i termini per il pagamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi sono prorogati di 6 mesi.

Nel caso in cui dalla compilazione della dichiarazione dei redditi emerga un credito d'imposta, l'unica opzione possibile per l'e-

rede che presenta la dichiarazione è quella di chiedere il credito a rimborso, attraverso la compilazione dell'apposito quadro RX della dichiarazione.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver effettuato i controlli sulla dichiarazione dei redditi del contribuente defunto, procederà a rimborsare il credito direttamente sul conto corrente bancario degli eredi.

Per quanto concerne i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi del soggetto deceduto, occorre individuare la data in cui è avvenuto il decesso. A seconda della data cambiano infatti i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Se il decesso del contribuente è avvenuto nell'anno o entro il mese di febbraio dell'anno venturo, la dichiarazione dei redditi deve essere presentata nei termini ordinari (31 ottobre per l'invio telematico).

Se il decesso è avvenuto dal 1° marzo al 30 giugno dell'anno trascorso, i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi sono prorogati di 6 mesi, con la conseguenza che la presentazione cartacea (presso gli uffici postali) avviene entro il 31 dicembre (e cioè 6 mesi dalla scadenza ordinaria che è il 30 giugno), mentre la presentazione telematica avviene entro il 30 aprile dell'anno successivo (e cioè 6 mesi dalla scadenza ordinaria che è il 31 ottobre dell'anno precedente).

La risposta è negativa. Non è possibile presentare per conto di un contribuente deceduto la dichiarazione dei redditi con il modello 730, neanche nella forma prevista nei casi in cui manchi il sostituto d'imposta (il cosiddetto modello 730 senza sostituto d'imposta).

Gli eredi del contribuente non devono versare l'acconto della seconda rata di novembre, dal momento che il decesso del

contribuente è avvenuto prima del termine utile per il versamento dell'acconto stesso. Gli eredi, nella dichiarazione dei redditi del *de cuius* che presenteranno, potranno chiedere lo scomputo della prima rata di acconto versata a maggio 1997. La *legitimatio ad causam* ossia la legittimazione processuale, non si trasmette dal *de cuius* (defunto) all'erede per effetto della sola apertura della successione, sicché grava sulla parte istante l'onere di provare la legittimazione passiva processuale dei soggetti ai quali la domanda o l'impugnazione sia stata notificata, per cui la loro avvenuta assunzione della qualità di erede e quindi di legittimato processuale si concretizza solo con accettazione espressa o tacita, non essendo sufficiente la mera chiamata all'eredità. In tal senso si è pronunciata la Cassazione Sezione tributaria sentenza 24 febbraio 2016, n. 3611 depositata il 24 febbraio 2016.

Dottrina e giurisprudenza di merito, hanno sempre concordato nello stabilire che la pena pecuniaria, comminata per la violazione della legge tributaria, non si trasmette agli eredi dell'autore della violazione, essendo applicabile anche alle pene pecuniarie previste per violazioni delle leggi finanziarie non depenalizzate la norma della non trasmissibilità di cui all'art. 7 della L. 24 novembre 1981, n. 689. In realtà non sembra necessario il richiamo alla L. n. 689 per affermare l'intrasmissibilità della pena pecuniaria agli eredi del trasgressore di leggi tributarie. Il principio, anche se non espressamente stabilito, è insito nella L. n. 4 del 1929 ed il legislatore, forse per evitare nella più recente materia delle sanzioni amministrative il ripetersi di interpretazioni contrastanti, ha ritenuto di introdurre esplicitamente nelle leggi n. 706 del 1975 e n. 689 del 1981 quella disposizione di intrasmissibilità che, quantunque non espressa, è tuttavia connaturata nella legge del 1929. Gli artt. 3 e 15 della L. 7 gennaio 1929, n.

4 esplicitamente considerano la pena pecuniaria nascente dalla violazione, per cui l'obbligazione per il pagamento della pena pecuniaria sorge al momento della violazione ed il successivo provvedimento di irrogazione costituisce non un provvedimento costitutivo, ma un semplice provvedimento di liquidazione di un'obbligazione già sorta, con valore dichiarativo (Cassazione 30 novembre 1985, dec. n. 5980). Ne deriva, in relazione a tale natura, che deve ritenersi fondata la concezione che considera non trasmissibile agli eredi la pena pecuniaria, di guisa che la sua applicazione e determinazione in concreto non può non avvenire che nei confronti dell'autore della violazione. Se, pertanto, esiste un principio presuntivo di carattere generale di non trasmissibilità agli eredi della sanzione pecuniaria, già nella stessa L. n. 4/1929 si sarebbe dovuto sancire, per la sua trasmissibilità, una regola espressa contraria al detto principio, che invece nella legge del 1929 manca del tutto. Espressione di tale principio generale di intrasmissibilità è stato, invero, confermato nella disposizione contenuta nell'art. 7 della succitata legge di depenalizzazione n. 689/1981, che sancisce l'intrasmissibilità agli eredi dell'obbligo di pagare le somme dovute a titolo di sanzione amministrativa, posto che l'art. 12 della stessa legge stabilisce che i principi ivi contenuti sono applicabili in tutti i casi in cui *"non sia diversamente stabilito"*. Motivo di ulteriore convincimento e delle affermazioni del ricorrente deriva dall'art. 39 della stessa L. n. 689/1981 nel sancire che alle violazioni finanziarie depenalizzate si applicano le disposizioni della L. n. 4/1929 *"salvo che sia diversamente disposto da leggi speciali"*.

Tale interpretazione è stata alla fine recepita dall'art. 8 D.Lgs. n. 472/1997 che prevede, in linea con l'art. 7 della legge n. 689 del 1981, la non trasmissibilità della sanzione agli eredi dell'obbligazione avente ad oggetto il pagamento. Questa disposizio-

ne non fa venir meno la responsabilità degli obbligati in solido che, come si dirà, assume particolare rilevanza nel nuovo sistema sanzionatorio anche quando la morte dell'autore della violazione si sia verificata anteriormente all'irrogazione della sanzione, secondo l'espressa prescrizione della delega.

Alla morte del *de cuius*, all'erede non spettano unicamente i beni da costui posseduti in vita, ma anche l'onere di sobbarcarsi, in caso di accettazione dell'eredità e acquisto della qualità di erede, i debiti accumulati.

Si tratta, precisamente, dei debiti ereditari, ossia quelli lasciati dal defunto al momento della sua morte. Ereditabili sono le più disparate tipologie di debito: ad esempio imposte e altri debiti verso il fisco, bollette non pagate, mutuo, debiti dei confronti dell'INPS o prestiti non pagati. Anche i debiti nei confronti di Equitalia si trasmettono agli eredi.

La trasmissibilità non coinvolge, tuttavia, le eventuali sanzioni (amministrative, tributarie...) comminate al defunto: gli eredi saranno, pertanto, responsabili del pagamento della sola somma capitale e dei relativi interessi.

È l'art. 752 del codice civile a disciplinare espressamente le modalità con cui i coeredi sono tenuti a rispondere dei debiti ereditari, prevedendo che "I coeredi contribuiscono tra loro al pagamento dei debiti e pesi ereditari in proporzione delle loro quote ereditarie, salvo che il testatore abbia altrimenti disposto".

Ai sensi della summenzionata disposizione, quindi, ciascun coerede deve rispondere dei debiti del *de cuius* proporzionalmente alla quota di eredità di sua spettanza, a meno che il *de cuius* non abbia stabilito diversamente, ad esempio prevedendo espressamente che i coeredi rispondano dei debiti ereditari solidalmente tra loro.

A tutela degli stessi, tuttavia, la legge offre la possibilità di non ereditare i debiti del defunto: la soluzione è quella di rinunciare all'eredità (*ex art. 519 ss. del Codice civile*) oppure di accettare con beneficio di inventario (*ex art. 490 ss. del Codice civile*). In particolare, in quest'ultimo caso, il beneficio di inventario permette di tenere separato il proprio patrimonio da quello del defunto, così di impedire ai creditori di aggredire i propri averi e di rivalersi soltanto su quanto ereditato.

Se la regola generale è quella della proporzionalità, questa è derogata in diversi casi in cui i debiti si ripartiscono in solido tra i coeredi: l'articolo 65 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che in caso di obbligazioni aventi carattere tributario gli eredi siano responsabili in solido e non per quota ereditaria, così attribuendo sostanzialmente all'erario la facoltà di richiedere a ciascuno di essi di onorare l'intero debito del *de cuius*. Pertanto, in caso di imposte sui redditi (Irpef, Ires, ecc.) l'erede è chiamato a pagarne l'intero importo al fisco, salvo il diritto di rivalsa, pro quota, sugli altri.

La solidarietà tra coeredi si ritiene sussistente anche per quanto riguarda l'imposta di successione, anche se trattasi di successione testamentaria anziché legittima (*ex art. 36 del d.lgs. 346/90*), come conferma anche la giurisprudenza di legittimità: la Corte di Cassazione, sent. n. 22426/2014 ha infatti precisato che "*in caso di successione... nasce a carico di tutti i coeredi un'obbligazione tributaria solidale, avente a oggetto l'intero importo del tributo successorio, analogamente a quanto accade nel negozio traslativo posto in essere nei confronti di più acquirenti di un immobile...*"

Nella stessa sentenza, tuttavia, la Cassazione ha confermato che per gli eredi non c'è sempre solidarietà tributaria e che ciascun coerede dovrà versare al Fisco la propria parte in relazione alla quota ereditaria: se-

condo gli Ermellini, infatti, allorché si tratti di debito ereditario derivante dal recupero, verso il *de cuius*, di una maggiore imposta di registro non versata, non si applica la regola generale della corresponsabilità, ma gli eredi risponderanno esclusivamente pro quota sulla base della comune regola prevista dal codice civile, in mancanza di norme speciali che vi derogano come, invece, avviene in materia di imposte dirette e di imposta di successione.

Fanno eccezione alla regola della solidarietà anche IMU e TASI: gli eredi saranno tenuti al pagamento dei tributi per conto del defunto, fino alla data del decesso e per il periodo successivo, per conto proprio sulla base delle quote a loro riconosciute in caso di successione legittima, o indicate nel testamento in caso di successione testamentaria.

Dette sanzioni – si legge nel testo della decisione - hanno carattere afflittivo, di tal ché devono inquadrarsi nella categoria dell'illecito amministrativo di natura punitiva, disciplinato dalla Legge n. 689/1981, essendo commisurate alla gravità della violazione e alla personalità del trasgressore.

Ne consegue che ad esse si applica il principio generale sancito dall'articolo 7 della menzionata Legge, secondo cui l'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione non si trasmette agli eredi (Cass. Civ. Sez. trib. Sent. 6500 del 06/03/2019).

La norma civilistica ha la funzione da una parte di evitare che qualcuno possa divenire erede anche quando non voglia e dall'altra, con la retroattività dell'accettazione, assicura che non vi sia soluzione di continuità nella titolarità del patrimonio del *de cuius*. Va tuttavia sottolineato come, sino a quando gli eredi, aperta la successione, non hanno provveduto ad accettare l'eredità, non possono essere ritenuti titolari né di diritti né di obblighi in merito all'asse ereditario.

Detto questo, la vicenda, in merito alla debenza di IMU, TASI e TARI si svolgerà secondo le fasi seguenti: dopo che è stata aperta la successione, e fino a che i chiamati non abbiano deciso per l'accettazione dell'eredità, il Comune nel cui ambito sono collocati i beni caduti in successione (rammenando come lo stesso sia il soggetto attivo per IMU, TASI e TARI) avrà la facoltà di richiedere, a tutela del proprio credito, che venga fissato un termine per l'accettazione dell'eredità stessa (così come viene previsto dall'articolo 481 del Codice civile, secondo cui: "Chiunque vi ha interesse può chiedere che l'autorità giudiziaria fissi un termine entro il quale il chiamato dichiari se accetta o rinuncia all'eredità. Trascorso questo termine senza che abbia fatto la dichiarazione, il chiamato perde il diritto di accettare").

Successivamente, nel caso in cui il chiamato (o i chiamati) non abbia/abbiano accettato l'eredità e non sia/siano pertanto nella proprietà e nel possesso dei beni ereditari, non essendosi concretizzato il presupposto impositivo per IMU, TASI e TARI a loro carico, il tribunale del circondario in cui si è aperta la successione, su istanza delle persone interessate (*rectius* dell'Amministrazione comunale interessata) o anche d'ufficio, procede alla nomina di un curatore dell'eredità.

In tale contingenza si realizza l'istituto denominato "eredità giacente", istituto che è disciplinato dall'articolo 528 del Codice civile. In altre parole, nel caso in cui l'eredità non sia stata accettata da alcuno dei chiamati, e non vi sia nessuno nel possesso dei beni ereditari, per evitare che il patrimonio resti privo di tutela giuridica, il Codice civile prevede la nomina di un curatore dell'eredità stessa che opera con funzioni di amministratore sotto la vigilanza del Giudice della successione.

L'Amministrazione finanziaria rettifica inductivamente l'IVA dovuta dagli eredi di un

imprenditore individuale in relazione alle cessioni onerose di immobilizzazioni materiali da loro effettuati a seguito della liquidazione del complesso aziendale. Queste operazioni non devono essere assoggettate a imposizione, essendo stati acquisiti i beni aziendali a titolo di successione ereditaria e, in virtù di tale circostanza, i successivi atti liquidatori non costituendo cessioni di beni o autoconsumo ex art. 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In tal caso valgono i seguenti principi di diritto: a) in seguito al decesso dell'imprenditore individuale, la gestione dell'azienda è soggetta alle regole della comunione ereditaria fino alla cessazione della medesima, che si verifica con la manifestazione - espressa o tacita - della volontà degli eredi di proseguire l'attività imprenditoriale facente capo al de cuius, eventualmente nelle forme societarie; b) fino a quando non si verifici la cessazione della comunione ereditaria, le operazioni effettuate dagli eredi

ai fini della liquidazione dell'azienda sono assoggettate a IVA ex art. 35-bis, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; c) grava sugli eredi l'onere di provare che in fase di liquidazione i beni aziendali non sono stati ceduti a terzi o destinati ad autoconsumo.

Secondo l'Agenzia delle entrate i richiamati principi sono applicabili anche in capo agli eredi del professionista, con la conseguenza che, in presenza di fatture da incassare o prestazioni da fatturare, gli eredi non possono chiudere la partita Iva del professionista deceduto sino al momento in cui non sono state incassate tutte le prestazioni sospese.

È quindi derogabile il termine di sei mesi previsto dall'articolo 35-*bis* D.P.R. 633/1972 secondo cui, come detto, la partita Iva deve essere chiusa entro il termine di sei mesi dalla data del decesso.



I principi di garanzia tra Cassazione e Corte UE

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Analizzando a mente fredda l'evoluzione delle sentenze della Corte UE e, nel contempo, l'involuzione di quelle della Corte di Cassazione, ci si può rendere effettivamente conto di quelli che sono (o, nel secondo caso, dovrebbero essere) i principi di diritto, e del perché, mentre ultimamente sono sempre più numerose le pronunce di Legittimità a favore del Fisco in Italia, all'opposto, sono sempre di più quelle contrarie alle amministrazioni nazionali e favorevoli ai contribuenti, emesse dalla Corte UE.

La Corte di Cassazione

In Italia la Corte Suprema di Cassazione è al vertice della giurisdizione ordinaria.

Il ricorso in Cassazione può essere presentato avverso 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 (errores in iudicando) o procedurale (errores in procedendo), 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 summenzionati, ha il potere-dovere non sol-

tanto di cassare la decisione del giudice del grado inferiore, ma anche di enunciare il principio di diritto che il provvedimento impugnato dovrà osservare: principio cui 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, invece, vincolanti per i giudici, in generale, quando questi devono decidere cause diverse, rispetto alle quali la decisione della Corte Suprema può comunque considerarsi un "precedente" influente.

In realtà, i giudici delle giurisdizioni inferiori si conformano alle decisioni della Corte di Cassazione nella maggioranza dei casi.

Ciò premesso, secondo l'articolo 111

della Costituzione, ogni cittadino può comunque ricorrere alla Corte di Cassazione per violazione di legge contro qualunque provvedimento dell'autorità giudiziaria, senza dover esperire alcun appello in materia civile o penale, o contro qualunque provvedimento che limiti la libertà personale.

Alla Corte di Cassazione è anche attribuito il compito di stabilire la giurisdizione (vale a dire, di indicare, quando si crea un conflitto tra il giudice ordinario e quello speciale, italiano o straniero, chi abbia il potere di trattare la causa) e la competenza (vale a dire, di risolvere un conflitto tra due giudici di merito).

Le funzioni della Cassazione

Tra le principali funzioni che sono attribuite alla Cassazione dalla legge fondamentale sull'ordinamento giudiziario RD n. 12 del 30 gennaio 1941 (art. 65) vi è quella di assicurare:

- ✓ l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge
- ✓ l'unità del diritto oggettivo nazionale
- ✓ il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni

La Corte ha una funzione essenzialmente nomofilattica (protezione della norma) e unificatrice, finalizzata ad assicurare la certezza nell'interpretazione della legge. Tale funzione nomofilattica si articola in due sotto-funzioni ben distinte:

- ✓ garantire l'attuazione della legge nel caso concreto, realizzando il profilo giurisdizionale in senso stretto
- ✓ fornire indirizzi interpretativi "uni-

formi" 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 persone fisiche chiamati a ricoprire incarichi nella magistratura di legittimità, troppo spesso si assiste a mutamenti nella giurisprudenza della Cassazione, che di fatto vanificano la funzione nomofilattica.

Per cercare di sopperire all'indubbio problema della crisi della funzione nomofilattica, si è tentato di porre rimedio con il D.Lgs. 40/2006, che ha sostanzialmente dato maggiore peso alle pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, impedendo alle sezioni semplici di discostarsi da esse, se non rimettendo motivatamente la questione a una nuova pronuncia delle Sezioni Unite, come disciplinata dall'art. 374 del CPC.

La certezza del diritto è senza dubbio imprescindibile per garantire la legalità dell'Ordinamento, il rispetto del principio di uguaglianza e l'affidabilità democratica del Paese. Tale certezza del diritto rappresenta in sostanza la naturale aspettativa del cittadino di poter disporre, da un lato, di norme chiare e precise, e dall'altro lato, di una prevedibile interpretazione delle stesse, per consentirne un'uniforme applicazione giudiziale. Tutto ciò permetterà al cittadino di poter conformare i propri comportamenti in modo coerente e armonico, nell'ambito dell'intero territorio nazionale. Il cittadino ha il diritto/dovere di conoscere le regole e la loro

interpretazione, così da poter fondare una corretta previsione degli effetti dei propri comportamenti.

Peraltro, lo scenario attuale dimostra un parziale scostamento dal nostro modello di *civil law*, per effetto del quale il giudice spesso si muove in un sistema normativo multilivello, superando la tradizionale gerarchia delle fonti, e asurgendo a un ruolo partecipativo nella formazione effettiva delle leggi, che costituzionalmente in realtà non gli è consentito.

Complici fattori quali: la iperproduzione normativa (che ci mette oggi di fronte a un numero improponibile di norme), la legislazione a singhiozzo (con interventi ripetuti senza adeguata coordinazione sistematica), il fenomeno delle leggi di emergenza (dettate spesso solo da ragioni propagandistiche-elettorali), e il ricorso sempre più frequente alle deleghe (fonti di secondo livello che lasciano alla sede giudiziaria il compito di trovarne il corretto coordinamento), il ruolo del giudice è andato via via mutando, passando da controllore del potere legislativo, a creatore vero e proprio delle norme.

Indipendentemente da quelli che sono gli esiti pratici (a dire il vero, abbastanza negativi) di tale situazione, pare evidente che stiamo sempre più modificando il nostro sistema di *civil law*, in un altro, più tipicamente anglosassone di matrice *common law*; e ciò è inaccettabile, prima ancora che incostituzionale.

Sembra superfluo ricordare che:

nel regime di common law

Il giudice rinviene la regola (rispettando eventuali precedenti esistenti) e/o la crea di propria iniziativa

nel regime di civil law

Il giudice applica le leggi dello Stato create dal Parlamento, in nome e per conto del popolo.

Sia ben chiaro, non si vuole affatto negare che la Cassazione, dovendo necessariamente produrre quel che possiamo definire “diritto concreto” a fronte di ipotesi spesso troppo particolari per essere ricondotte *sic et simpliciter* all’interno dei rigidi confini previsti dalla norma di legge generale, debba necessariamente avere anche una funzione nomo-poietica (ossia, parzialmente creativa). Nemmeno si vuole disconoscere il fatto che, a distanza di tempo, una stessa decisione debba necessariamente intendersi “superata” e dunque sostanzialmente non vincolante.

Ma, purtroppo, è oramai evidente a tutti, come molti – troppi – giudici approfittino di queste scusanti per stravolgere e riformulare di sana pianta leggi dello Stato che non necessitano di alcun particolare adattamento al caso concreto, né tanto meno risultano anacronistiche; andando così a formare, non dei “semplici” difformi orientamenti, ma un vero e proprio sistema decisionale ondivago, che è esattamente l’opposto rispetto all’obbligatorio esercizio della funzione nomofilattica, così esclusivamente perseguendo l’incertezza (e non la certezza) del diritto.

Come se già questo non bastasse, non di rado ci siamo trovati di fronte anche a decisioni contraddittorie espresse (a brevissima distanza di tempo), pure dalle stesse Sezioni Unite e persino – parrebbe incredibile – dai medesimi giudici. Si aggiunga, infine, per quanto riguarda in particolare la materia tributaria di nostro precipuo interesse, che – è persino ridicolo rappresentarlo – la nazione che possiede la più corposa e complicata raccolta di leggi fiscali, non possiede per

contro di fatto ancora un apposito specializzato organo giudicante (come esiste, per esempio, in Germania e in altri stati europei). L'inevitabile risultato di tutto questo è la delegittimazione della magistratura (ossia, dell'organismo di maggiore tutela dei cittadini) nell'immaginario collettivo, e il conseguente venir meno dei necessari principi di garanzia.

Le Sezioni della Cassazione

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 solo 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 di tale V 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 a oggetto imposte e tasse allora ancora attratte alla cognizione del giudice ordinario a sensi dell'art. 9 CPC. Questa residuale sfera di competenza è andata via, via a sparire nel corso del tempo, considerato anche l'ampliamento delle materie assegnate alle Commissioni tributarie.

Data la funzione svolta, nei progetti di delega legislativa succedutisi per la revisione del contenzioso tributario, è stata prospettata l'istituzione per legge della sezione incaricata esclusivamen-

te della trattazione dei ricorsi tributari, così come avviene per la sezione lavoro. Tra le varie proposte di riforma, ci pare doveroso ricordare in particolare il Progetto di legge CNEL 20 Marzo 2013, il quale stabiliva 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 componenti, 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”.

Oggigiorno, il ruolo attinente al contenzioso tributario presente in Cassazione è diventato talmente elevato che si sta pensando di correre ai ripari con solu-

zioni che, se da un lato possono giusto appena tamponare il problema dei tempi d'attesa, dall'altro lato prevedono l'ingresso di magistrati ancor meno specializzati nella materia rispetto a quelli attuali; ciò che – se vogliamo – renderà maggiormente improbabile il perseguimento di un'ormai chimerica certezza del diritto. In conclusione, appare di tutta evidenza come la creazione di una magistratura tributaria specializzata della Corte di Cassazione sia necessaria e urgente per realizzare il corretto esercizio della difesa, come garantito dalla Carta costituzionale e dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Corte di Cassazione: Alcuni esempi di incertezza del diritto

La tassazione indiretta del *trust*

Cassazione Civile, Sezione VI, N. 3735 del 24/02/2015

“Va applicata l'imposta proporzionale sulle successioni e donazioni, nella peculiare accezione concernente la costituzione di vincolo di destinazione, assunta come autonomo presupposto impositivo, sull'attribuzione di danaro, conferito in *trust* e destinato a essere investito a beneficio di terzi”.

Conformi: 3737/2015, 3886/2015, 5322/2015, 4482/2016 – stessa Sezione “filtro” – 13626/2018 (30/05: Di Iasi / Castorina) Sezione Tributaria.

Cassazione Civile, Sezione Tributaria, N. 25478 del 18/12/2015

“La costituzione di un *trust* va considerata estranea al presupposto dell'imposta indiretta sui trasferimenti in misura proporzionale, sia essa l'imposta di registro, sia essa l'imposta ipotecaria o l'imposta

catastale, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al soggetto beneficiario”.

Conformi: 25480/2015, 21614/2016, 975/2018 (17/01: Chindemi / De Masi), 31445/2018 e 31446/2018 (05/12: Chindemi / Penta), 1131/2019 (Cristiano (De Masi), 15453/2019 (Chindemi / Mondini), stessa Sezione Tributaria.

Su tali premesse, ci piace innanzitutto segnalare la:

Cassazione Civile, Sezione Tributaria, N. 13141 del 25/05/2018 (Di Iasi / Castorina)

“In caso di atto dispositivo nell'ambito di un *trust*, il giudice di merito deve accertare se l'atto in questione sia annoverabile o meno tra gli atti onerosi o tra gli atti gratuiti, da doversi tassare, nel primo caso, in misura proporzionale, ovvero, nel secondo, in misura fissa.”

Che dire: Ponzio Pilato non avrebbe saputo fare di meglio.

Ma non è finita qui. Invitiamo a focalizzare l'attenzione sulla:

Cassazione Civile, Sezione Tributaria, N. 734 del 15/01/2019 (Chindemi / Penta)

“Sulla questione concernente il momento in cui si realizza il presupposto impositivo nel caso di costituzione di un *trust*, si assiste, all'interno di questa Sezione, a un **apparente** contrasto di vedute.”

...APPARENTE?

Classico esempio di “funzione nomofilattica” della Cassazione: stessa Sezione, stesso presidente, stesso relatore = il 5 dicembre 2018, *trust* soggetto a tassazione fissa; il 15 gennaio 2019, *trust* soggetto a tassazione proporzionale. Motivazione: bisogna valutare caso per caso. Ma se si tratta in entrambi i casi di un *trust*, con conferimento di beni in capo

al trustee e beneficiari finali individuati; dove mai può esistere una differenziazione “caso per caso”, in questo “caso”?

Orbene, a titolo esemplificativo, ho evidenziato la problematica con riferimento alla tassazione indiretta del *trust*; ma i casi in cui tutti noi abbiamo potuto riscontrare – per usare un eufemismo – l’assenza della funzione nomofilattica della Cassazione sono assai numerosi. Ricordiamo questioni lungamente soggette a giudicati a dir poco contraddittori, come: IRAP professionisti, presunzioni sui prelevamenti bancari, emendabilità della dichiarazione, deleghe di firma a dirigenti illegittimi, elusione e abuso del diritto, anti-economicità, sono solo i primi che mi vengono ora in mente. Non vorrei, però, dilungarmi troppo in questo tipo di premessa, per quanto imprescindibile ai fini di una relazione che deve analizzare i “principi di garanzia” della Cassazione. Alla luce di quanto precede, in effetti, parlare di “principi di garanzia” della Cassazione, parrebbe quanto meno aleatorio.

Entriamo allora più nel cuore del tema, esaminando le decisioni che riguardano l’essenza di tali principi; vale a dire, le garanzie di tutela dei contribuenti sottoposti a verifiche: nella fattispecie, contraddittorio preventivo e rispetto del termine dei 60 giorni, principi di garanzia stabiliti dal noto Statuto dei diritti del contribuente, sistematicamente stravolti nella loro essenza da pronunciamenti della Corte di Legittimità che risultano a dir poco non condivisibili.

Già il nome: “statuto dei diritti del contribuente” (legge dello Stato 212/2000), come direbbero a Roma, sede della Cassazione, suona strano. Quali diritti avrà mai il contribuente? Il diritto al contraddittorio? Il diritto di avere 60 giorni di tempo per rispondere alle contestazioni

dell’Ufficio? Il diritto che l’Ufficio valuti gli scritti difensivi del contribuente e gli risponda? Il diritto che l’Ufficio non richieda atti e documenti che sono già in possesso della Pubblica Amministrazione? Il diritto, in sostanza, di essere considerato nel processo, parte avente gli stessi diritti dell’Ufficio?

A leggere moltissime sentenze della Cassazione, pare ovvio che troppi giudici non la pensano così.

Eppure la norma non sembra possa dare adito a particolari difformi interpretazioni. Pertanto, il giudice dovrebbe limitarsi ad applicarla, senza travalicare i suoi compiti, assumendo un potere legislativo che la Costituzione non gli ha mai conferito. Riproponiamo di seguito solo alcuni principi fondamentali che risultano spesso disattesi:

Art. 1. (Principi generali)

1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Art. 3. (Efficacia temporale delle norme tributarie)

1. Salvo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Art. 6. (Conoscenza degli atti e semplificazione)

2. L’amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza

za a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.

4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.

Art. 12. (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Orbene, secondo la:

Cassazione, Sezioni Unite, N. 19667 e 19668 del 18/09/2014

Dal complesso delle anzidette norme fissate nello Statuto del contribuente, "Emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una 'decisione partecipata' mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il prin-

cipio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella 'fase precontenziosa o endo-doprocedimentale', al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost."

Conformi a questa decisione anche le precedenti: Cassazione, Sezioni Unite, N. 18184 del 2013 – Cassazione, Sezioni Unite 26635-26636-26637-26638 del 2009.

Sullo stesso corretto filone rispettoso dei principi di diritto stabiliti dalla 212, si pone la:

Cassazione, Sezione Tributaria, N. 6971 del 08/04/2015

"Un avviso di accertamento notificato senza tener conto delle precisazioni scritte del contribuente in seguito a un primo invito al contraddittorio è nullo. Ciò per violazione del principio del contraddittorio laddove in particolare si tratti di un accertamento standardizzato sulla base di strumenti parametrici."

E, invero, la norma prescrive che: "Il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che **sono valutate dagli uffici impositori**".

Ancora in linea con i principi dello Statuto, la:

Cassazione, Sezione Tributaria, N. 11088 del 28/05/2015

"Se la norma in esame tende a garantire il contraddittorio procedimentale – ossia a consentire al contribuente di far vale-

re le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà dell'Amministrazione si forma, quando l'atto impositivo è ancora in fieri – il criterio teleologico induce ad una interpretazione alla cui stregua l'Ufficio debba attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente, prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che ha il potere di adottarlo; vale a dire, come appunto la legge recita, venga 'emanato'."

Conforme anche la successiva Cassazione, Sezione Tributaria, N. 5361 del 17/03/2016, che si limita – correttamente – a una mera interpretazione letterale della norma.

Questa lettura, oltre tutto, riceve il placet del Giudice delle Leggi.

Corte costituzionale, N. 132 del 07/07/2015

Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis comma 4 del DPR 600/73 prospettata dalla Corte di Cassazione (ordinanza del 5 novembre 2013), la quale dubita della legittimità costituzionale della norma in parola nella parte in cui sanziona con la nullità l'avviso di accertamento che sia stato emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal ricevimento da parte del contribuente della richiesta di chiarimenti. La Consulta boccia l'eccezione di incostituzionalità della legge, precisando, tra le altre cose che: "Il contraddittorio è sempre obbligatorio e l'atto emesso senza contraddittorio endoprocedimentale è nullo. L'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di

un'espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso".

Successivamente, la:

Cassazione, Sezione Tributaria, N. 17584 del 03/09/2015

Afferma l'obbligo di contraddittorio anche in materia di iscrizione ipotecaria:

"L'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea".

Conforme anche:

Cassazione, Sezione Tributaria, 23050 dell'11/11/2015

Seppure pronunciata in materia di elusione.

Dopo di che, non è dato sapere per quale motivo (problemi di mancato gettito erariale?), improvvisamente la Cassazione incomincia a pensarla diversamente e inverte la rotta sul principio concernente la generale obbligatorietà del contraddittorio.

Cassazione, Sezioni Unite, N. 24823 del 09/12/2015

Afferma che non esiste alcuna norma specifica che lo imponga; pertanto, le garanzie fissate dall'articolo 12 dello Statuto del Contribuente si applicano soltanto agli atti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate presso la sede del soggetto sottoposto a controllo, ma non anche alle verifiche c. d. "a tavolino".

È evidente anche per i meno intellettualmente dotati che trattasi di un escamotage (pure abbastanza risibile), utilizzato per salvare l'Amministrazione: al di là infatti di una naturale e conseguente applicazione analogica della norma in questione che imporrebbe l'esatto opposto, pare persino superfluo rappresentare come, sempre le stesse Sezioni Unite (alla faccia della funzione nomofilattica della Cassazione e della certezza del diritto), solo un anno prima, avevano affermato il principio in forza del quale il contraddittorio endoprocedimentale è sempre obbligatorio (non tanto – e solamente – perché discende dalle norme dello Statuto, quanto piuttosto) poiché: “Realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.” Questo principio di diritto, però, a quanto pare, è stato improvvisamente dimenticato dallo stesso organo giudicante. Parimenti dimenticata anche la Consulta, la quale, lo ricordiamo, aveva precisato cinque mesi prima che: “L'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale opera anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità”. Lecito domandarsi allora se tali organi giudicanti abbiano davvero avuto la memoria così corta, o piuttosto abbiano voluto (quasi come atto di sfida) far presente alla Consulta che loro la pensavano diversamente, fregandosene altamente della gerarchia delle fonti. Come a dire che la loro particolare interpretazione della legge vale anche se il giudice delle leggi afferma il contrario.

Non basta ancora, però, perché le Sezioni Unite vanno ben oltre:

“Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in

capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi 'non armonizzati', l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi 'armonizzati', avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.”

Ci limitiamo semplicemente a evidenziare che non esiste alcuna norma specifica nella direttiva europea in materia di IVA che imponga al contribuente di dimostrare, in giudizio, le ragioni concrete che avrebbe potuto far valere qualora fosse stato attivato il contraddittorio. Gli ermellini continuano a interpretare ad libitum, facendo finta di pensare di essere investiti di un potere legislativo che sanno bene di non avere mai avuto. Questo ulteriore obbligo sancito a carico del contribuente, infatti, deriva dall'interpretazione relativa a una frase (e non a un ben definito principio di diritto mai affermato nemmeno dalla Corte UE), estrapolata da una sentenza della Corte di Strasburgo, la quale, con espresso riferimento a uno specifico caso, scriveva che:

“Una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l’annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso”.

Senonché, questo pensiero è inserito in una sentenza che cita precedenti decisioni relative a un contesto normativo differente; ossia, quando ancora non era in vigore l’articolo 41, comma 2, della Carta, il quale prevede invece “Il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”. Francamente, appare oggettivamente inconcepibile affermare che esista un principio di diritto europeo, soltanto basandosi sull’esistenza di tale frase nella sentenza in questione. Peraltro, anche tale “sciagurata” frase, non impone alcun onere specifico a carico del contribuente.

Di converso all’evoluzione normativa europea, la legge che concerne i diritti dei contribuenti (lo Statuto del 2000), non è affatto mutata tra gli anni in cui si sono espresse le precedenti Sezioni Unite (2009, 2013, 2014), e la Corte costituzionale (2015), e quelli afferenti alla presente nuova pronuncia delle Sezioni Unite (sempre 2015). Per cui non esiste alcuna giustificazione giuridica che possa consentire detto inopinato e improvviso cambio di rotta, con evidente spregio della funzione nomofilattica e della certezza del diritto. Tutto ciò è più che sufficiente a far comprendere anche ai meno “svegli” qual era l’animo dei giudici delle Sezioni Unite nella particolare fattispecie. Partono da qui, con alterne pronunce, le picconate allo Statuto, i cui principi di diritto vengono,

a mano, a mano, completamente vanificati.

Conformemente: Cassazione, Sezione Tributaria, 6966 e 17720 del 2016.

Altre valutazioni occorre fare con riferimento agli accertamenti da 36-*bis* e 36-*ter*, per i quali, la:

Cassazione, Sezione Tributaria, N. 19861 del 05/10/2016

Afferma che: “La disciplina dei procedimenti di controllo formale delle dichiarazioni (*ex art. 36-ter* d.P.R. n. 600 del 1973) è connotata dalla generale previsione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale. Ben diversamente la disciplina dei procedimenti di liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni (*ex art. 36-bis* d.P.R. n. 600 del 1973) è inidonea a generare un vincolo procedimentale in termini di obbligatoria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale... salvo il caso in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.”

In salvataggio dello Statuto interviene la:

Cassazione, Sezione VI, N. 10989 del 05/05/2017

“Il contraddittorio preventivo è obbligatorio in caso di accesso nei luoghi di pertinenza del contribuente, anche se solo a scopo di acquisizione di documenti”.

Riprendendo, invece, il filone del “diritto creativo” inaugurato dalle Sezioni Unite del 2015, abbiamo la:

Cassazione, Sezione VI, N. 2873 del 06/02/2018

Sono applicabili, in linea di principio, investendo la questione un tributo armonizzato, le garanzie dell’articolo 12 comma 7. Però, avendo i Giudici regionali omissivo qualsiasi verifica

in punto di assolvimento da parte del contribuente dell'onere di specifica enunciazione, in sede giudiziale, delle ragioni, non meramente pretestuose, che avrebbe potuto far valere in sede amministrativa se il termine dilatorio di cui al succitato comma 7 dell'art. 12 della l. n. 212/2000, fosse stato rispettato, viene accolto il ricorso dell'Ufficio.

Riguardo ad altre garanzie espresse dallo Statuto, ricordiamo:

Cassazione, Sezione VI, N. 8749 del 10/04/2018

In tema di avviso emesso ante tempus, non è mai l'imminenza della scadenza del termine in sé a integrare l'urgenza ma, semmai, l'insorgenza di fatti concreti e precisi che possano rendere giustificata l'attivazione dell'Ufficio quando non può più essere rispettato il termine dilatorio, a pena di vedere decaduta l'amministrazione.

Cassazione, Sezione VI, N. 17210 del 02/07/2018

Relativamente all'obbligo di contraddittorio preventivo per quanto attiene alla necessità che le memorie del contribuente siano valutate, la mancata considerazione delle tesi ivi espone rende il contraddittorio non svolto e l'atto impositivo conseguentemente nullo.

Prima di chiudere, corre l'obbligo di ricordare due recentissime decisioni che hanno lasciato basito l'intero mondo tributario italiano.

Cassazione, Sezione Tributaria, Ordinanza N. 12094 del 08/05/2019

Un'ordinanza che – per usare un linguaggio cinematografico – a neanche due mesi dalla sua uscita nelle austerie sale di via Cavour, è diventata già un

“cult”.

Il 10 maggio 2009, accesso mirato per acquisire documentazione dal contribuente, con redazione di un verbale – appunto – di acquisizione dei documenti. Il 10 settembre 2009, senza precedenti contestazioni, né redazione di PVC o altro verbale di chiusura delle operazioni di verifica, emissione dell'avviso di accertamento.

La Cassazione dà ragione all'Ufficio, sulla base delle seguenti affermazioni:

L'obbligo del contraddittorio preventivo in materia IVA è soddisfatto in una situazione nella quale è stato redatto solo un verbale di accesso: come se fare l'elenco della documentazione che si acquisisce equivalga a svolgere il contraddittorio.

Il PVC non deve necessariamente contenere le contestazioni: premesso che se il PVC non contiene contestazioni non esiste alcun contraddittorio poiché evidentemente non esistono risposte o note difensive che il contribuente potrebbe esporre nei confronti dell'Ufficio che non gli ha previamente eccettuato alcunché, nel caso in questione l'Ufficio non ha redatto alcun PVC.

Siccome l'avviso di accertamento è stato emesso dopo che sono trascorsi 60 giorni dalla data in cui si è svolto l'accesso mirato ad acquisire documentazione, il termine prescritto dallo Statuto è stato rispettato: la norma di legge in questione, peraltro, stabilisce che:

“Dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza

del predetto termine.”

Qui, però, non è mai stato rilasciato alcun processo verbale di chiusura. Il contribuente avrebbe dovuto avere la palla di cristallo per sapere quali fossero le eventuali contestazioni che l'Ufficio aveva intenzione di rivolgergli e che ha espresso solo nell'avviso di accertamento.

Alla faccia della libera interpretazione della legge...

Ancora più di recente, segnaliamo la:

Cassazione, Sezione VI, Ordinanza N. 15147 del 03/06/2019

L'Agenzia, qui, risulta vittoriosa perché il contribuente avrebbe dovuto provare in giudizio le proprie pretese, allegando una dichiarazione precedentemente già trasmessa ad altro ufficio della Pubblica amministrazione: ulteriore picconata ai principi di garanzia stabiliti dallo Statuto.

Le norme dello Statuto sono emanate:

“In attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”.

Fra queste norme, ne esiste una posta a tutela in particolare del seguente diritto dei contribuenti:

“Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti e informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto inte-

ressato dall'azione amministrativa”.

Per la Cassazione, però, questa norma non vale: il contribuente doveva provvedere autonomamente a reperire tale specifica dichiarazione e farla valere in giudizio. Non facendolo, non ha adempiuto all'onere della prova che era a suo carico.

Francamente, non è dato di sapere come possa la Cassazione imporre l'onus probandi a carico del contribuente, quando una legge dello Stato, in tale specifica evenienza, impone detto obbligo a carico dell'Ufficio. Altri giudici che, a quanto pare, non hanno ben compreso i poteri a loro riconosciuti dalla Costituzione.

Operiamo in uno Stato nel quale: da una parte, abbiamo dei funzionari che percepiscono lauti fringe benefit in base al numero degli accertamenti che svolgono (indipendentemente dal fatto che, poi, tali accertamenti si dimostrino corretti); da un'altra parte, una magistratura che, quanto meno agli alti livelli, aspira a ruoli politici, dimenticando di essere un organo giudicante posto al servizio della legge e del popolo (come del resto abbondantemente acclarato dal caso Palamara). La verità, per quanto ci consta, è che, in un sistema simile, non esiste di fatto alcuna reale garanzia per i diritti dei contribuenti.

La Corte di Giustizia UE

La Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) interpreta il diritto dell'UE per garantire che sia applicato e rispettato allo stesso modo in tutti gli Stati membri e dirime le controversie giuridiche tra governi nazionali e istituzioni dell'UE. Può essere adita, in talune circostanze, anche da singoli cittadini, imprese od organizzazioni, allo scopo di

intraprendere un'azione legale contro un'istituzione dell'UE, qualora ritengano che abbia in qualche modo violato i loro diritti.

I casi più comuni riguardano i seguenti aspetti:

- ✓ Interpretazioni del diritto (pronunce pregiudiziali) – i tribunali nazionali degli Stati membri devono assicurare la corretta applicazione del diritto dell'UE, ma i tribunali di Paesi diversi potrebbero darne un'interpretazione differente. Se un giudice nazionale è in dubbio sull'interpretazione o sulla validità di una normativa dell'UE, può chiedere chiarimenti alla Corte. Lo stesso meccanismo può essere utilizzato per stabilire se una normativa o prassi nazionale sia compatibile con il diritto dell'UE.
- ✓ Assicurare il rispetto della legge (procedure d'infrazione) – questo tipo di misure viene adottato nei confronti di un governo nazionale che non rispetti il diritto dell'UE. Possono essere avviate dalla Commissione europea o da un altro Paese dell'UE. Nel caso in cui il Paese si dimostri inadempiente, è tenuto a porvi rimedio immediatamente, altrimenti rischia una seconda procedura, che potrebbe comportare una multa
- ✓ Annullare atti giuridici dell'UE (ricorsi per annullamento) – se ritengono che un atto dell'UE violi i trattati o i diritti fondamentali, i governi degli Stati, il Consiglio dell'UE, la Commissione europea o, in taluni casi, il Parlamento europeo, possono chiedere alla Corte di annullarlo. Anche i privati cittadini possono chiedere alla Corte di annullare un atto dell'UE che li riguardi direttamente.

- ✓ Assicurare l'intervento dell'UE (ricorsi per omissione) – in talune circostanze, il Parlamento, il Consiglio e la Commissione devono prendere determinate decisioni. In caso contrario, i governi dell'UE, altre istituzioni dell'UE e, a certe condizioni, anche i privati cittadini o le imprese possono rivolgersi alla Corte.
- ✓ Sanzionare le istituzioni dell'UE (azioni di risarcimento del danno) – qualsiasi cittadino o impresa i cui interessi siano stati lesi da un'azione od omissione dell'UE o del suo personale può citarli davanti alla Corte.

La CGUE è suddivisa in 2 sezioni:

1. la Corte di giustizia tratta le richieste di pronuncia pregiudiziale presentate dai tribunali nazionali e alcuni ricorsi per annullamento e impugnazioni
2. il Tribunale giudica sui ricorsi per annullamento presentati da privati cittadini, imprese e, in taluni casi, governi di paesi dell'UE.

Nella Corte di giustizia ogni causa viene assegnata a un giudice (il "giudice relatore") e a un avvocato generale. Le cause sono trattate in due fasi:

Fase scritta

Le parti presentano dichiarazioni scritte alla Corte; osservazioni possono anche essere presentate dalle autorità nazionali, dalle istituzioni dell'UE e talvolta da privati.

Tutto ciò viene sintetizzato dal giudice relatore e successivamente discusso durante la riunione generale della Corte, che decide:

- ✓ quanti giudici si occupano della causa: 3, 5 o 15 giudici (ossia la Corte nel suo insieme), a seconda della sua im-

portanza e complessità. La maggior parte delle cause viene trattata da 5 giudici, ed è molto raro che di una causa si occupi la Corte nel suo insieme

- ✓ se deve tenersi un'audizione (fase orale) e se è necessario un parere ufficiale dell'avvocato generale.

Fase orale – un'audizione pubblica

Gli avvocati delle parti sono sentiti dai giudici e dall'avvocato generale che possono rivolgere loro le domande che ritengono opportune. Se la Corte ha deciso che è necessario, il parere dell'avvocato generale è fornito alcune settimane dopo l'audizione. I giudici, successivamente, deliberano ed emettono il verdetto. La procedura del Tribunale è simile, a parte il fatto che la maggior parte delle cause viene seguita da tre giudici e che non vi sono avvocati generali. Se un cittadino o un'impresa ritiene che le Autorità di un qualsiasi Paese abbiano violato il diritto dell'UE, può seguire la particolare procedura ufficiale per i reclami.

Quanto agli effetti giuridici delle sentenze emesse dalla Corte, giova ricordare che il rinvio pregiudiziale consente ai giudici degli Stati membri, nell'ambito di una controversia della quale sono investiti, di interpellare la Corte in merito all'interpretazione del diritto dell'Unione, o alla validità di un atto dell'Unione. La Corte non può risolvere contestualmente la controversia nazionale. Spetta però ai giudici nazionali risolvere la causa conformemente alla decisione della Corte. Ovviamente, tale decisione vincola egualmente gli altri giudici nazionali ai quali venga sottoposto un problema simile.

Relativamente, infine, alle spese del giudizio, nei confronti delle Parti del

procedimento principale, la causa costituisce un incidente sollevato dinanzi ai giudici nazionali, cui spetta quindi di statuire pure sulle spese. Viceversa, le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla CGUE non possono dar luogo a rifusione.

Corte UE: Alcuni esempi di certezza del diritto

Esenzione IVA sulle esportazioni

Corte di Giustizia 19.12.2013 – C-563/12

“Una normativa nazionale che assoggetta l'esenzione all'esportazione a un termine di uscita, con l'obiettivo, in particolare, di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale, senza per questo consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esenzione, che la condizione di uscita è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in ragione del non rispetto del termine, qualora sia fornita la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione, eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo.”

A differenza della Corte di Cassazione, la Corte UE ritiene fondamentale l'aspetto sostanziale che si fonda sulla ratio della direttiva IVA, la quale prevede l'esenzione del tributo sulle esportazioni, indipendentemente da qualsivoglia adempimento formale, laddove sia effettivamente provato che i beni (oltre ad aver cambiato proprietà) abbiano lasciato il territorio dell'Unione.

Ma, cosa succede a distanza di diversi anni, laddove il Collegio sia composto da differenti giudici?

Esattamente niente. Nulla cambia. In Europa, a differenza dell'Italia, esiste certezza del diritto (entro ovvi limiti).

Corte di Giustizia 28 marzo 2019, Causa C-275/18

“L'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'Imposta sul Valore Aggiunto, letto in combinato disposto con l'articolo 131 della stessa, deve essere interpretato nel senso che osta a che una disposizione legislativa nazionale subordini l'esonero dall'IVA prevista per beni destinati a essere esportati fuori dell'Unione Europea alla condizione che tali beni siano stati vincolati al regime doganale dell'esportazione, in una situazione nella quale è dimostrato che le condizioni sostanziali dell'esenzione, tra cui in particolare quella che richiede l'uscita effettiva dal territorio dell'Unione dei beni interessati, siano state soddisfatte”.

Ovviamente, la sostanza prevale sulla forma anche a sfavore del contribuente.

Corte di Giustizia 8 marzo 2017 – Causa C-448/15

La direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune per le società madri e figlie di Stati membri diversi, non è applicabile qualora la società madre sia assoggettata all'imposta ad aliquota zero sulle società, poiché la Direttiva è stata emanata per evitare casi di doppia imposizione; non per consentire casi di doppia non-imposizione.

“La presente Direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi.” Detta Direttiva è applicabile solo laddove siano rispet-

tate tutte le condizioni ivi previste, tra le quali, quella che prescrive che la società che riceve i dividendi in esenzione, a sua volta:

“Sia assoggettata, senza possibilità di opzione e senza esserne esentata, a una delle imposte elencate nell'allegato I, parte B, o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate.”

Lo stesso dicasi per i casi in cui, chi, alla fine, va a percepire tali dividendi sia un soggetto extra-UE (esempio: società o persona fisica / beneficial owner, residenti in Stati a fiscalità privilegiata, indipendentemente dal primo passaggio di dividendi fra società madre e figlia, entrambe localizzate nell'Unione).

Il presente orientamento della CGUE risulta immutato negli anni, anche in questo caso:

Corte di Giustizia 7 settembre 2004 – Causa C-319/02

“Gli artt. 56 CE e 58 CE ostano a una normativa ai sensi della quale il diritto di una persona, che sia fiscalmente residente in uno Stato membro, al credito d'imposta sui dividendi versatigli da società per azioni, sia escluso qualora queste ultime non abbiano sede in tale Stato.”

Questa decisione datata 2004, si ripresenta identica nel 2019, a opera della “Grande Sezione”

Corte di Giustizia 26 febbraio 2019 - Cause riunite: C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16

“I pagamenti di interessi o di canoni provenienti da uno Stato membro sono esentati da ogni imposta applicata in tale Stato su detti pagamenti, sia tramite ritenuta alla fonte sia previo accertamento fiscale, a condizione che il

beneficiario effettivo degli interessi o dei canoni sia una società di un altro Stato membro o una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, di una società di uno Stato membro. Una società di uno Stato membro è considerata beneficiario effettivo di interessi o canoni soltanto se riceve tali pagamenti in qualità di beneficiaria finale e non di intermediaria, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona. Lo Stato d'origine può subordinare l'esenzione all'emanazione di un certificato che attesta il soddisfacimento dei requisiti previsti".

Un altro esempio tipico è quello relativo alla "libertà di stabilimento: libera circolazione delle persone – capitali – lavoro".

Corte di Giustizia 15 luglio 2004 – Causa C-315/02

"Gli artt. 73 B e 73 D, nn. 1 e 3, del Trattato CE ostano a una normativa che consente ai soli titolari di redditi da capitale di origine austriaca di scegliere tra l'imposta speciale a carattere liberatorio e l'imposta ordinaria sul reddito con l'applicazione di un'aliquota dimezzata, mentre prevede che i capitali originari di un altro Stato membro siano obbligatoriamente assoggettati all'imposta ordinaria sul reddito senza riduzioni di aliquota."

In sostanza, nel 2004, la CGUE ci dice che, in ossequio al principio della libertà di stabilimento, le esenzioni che competono all'interno di una singola nazione (nella specie, l'Austria), devono essere garantite anche ai residenti che possiedono redditi in un altro Paese membro.

Saltiamo, ora, ad altra pronuncia (diversa sezione):

Corte di Giustizia 21 settembre 2016 – Causa C-478/2015

In questo caso la CGUE deve pronunciarsi su un problema di libertà di stabilimento analogo al precedente (garantire il medesimo regime fiscale agevolato), peraltro con riferimento alla Svizzera (dunque, territorio extra-UE, ma legato con apposito trattato all'UE).

Il parere della CGUE resta immutato a distanza di oltre 12 anni:

"Le esenzioni valide nei singoli Paesi membri devono trovare applicazione anche in Svizzera, in forza dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, siglato a Lussemburgo, il 21.06.1999, tra la Comunità europea e la Confederazione elvetica."

Conclusione

A questo punto, possiamo concludere osservando come la nota funzione nomofilattica, sempre più assente dai pronunciamenti della Corte di Cassazione, in realtà la ritroviamo – abbastanza regolarmente e correttamente applicata – nelle sentenze della Corte di Giustizia UE.

Certo, la CGUE non è esattamente accessibile a tutti. Ma se parliamo concretamente di principi di garanzia per i contribuenti, i dati di fatto indicano che tali elementi sono assicurati dalla Corte di Giustizia del Lussemburgo e – per quanto di propria competenza – dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo di Strasburgo.

Quanto alla nostra Corte di Cassazione... no comment!



Notifiche degli atti digitali nel PTT: la circolare n.1/DF del MEF chiarisce modalità operative e criticità

di Lucia Morciano

Avvocato tributarista

1. Perfezionamento della notifica

Si premette che l'art. 16 *bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, che disciplina la notifica degli atti processuali, dispone che le notificazioni degli atti, dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali avvengano esclusivamente con modalità telematiche. Giova ribadire che tale obbligo vige per i giudizi di primo e secondo grado instaurati con ricorsi/appelli notificati a decorrere dal 1° luglio 2019. Resta ferma la facoltatività dell'opzione telematica della notifica e del deposito degli atti per i ricorsi/appelli notificati entro il 30 giugno 2019.

Si rammenta che la disciplina delle notifi-

che a mezzo PEC è contenuta nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, recante il "Regolamento sulla disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario".

Precisamente, il comma 2 dell'art. 5 del predetto Regolamento statuisce che il perfezionamento della notifica telematica si realizza al momento in cui viene generata, da parte del gestore PEC del destinatario, la ricevuta di avvenuta consegna (RAC); tale principio vale sia per le notifiche effettuate dal contribuente che dagli enti impositori.

A ogni buon conto, ai fini della decorrenza dei termini processuali, il comma 1 dell'articolo 8 del citato Regolamento differenzia gli effetti per il mittente e per il destinatario della notifica PEC andata a buon fine.

In particolare, predette notificazioni, per il

mittente s'intendono eseguite al momento dell'invio del documento al proprio gestore PEC, attestato dalla ricevuta di accettazione (RdAC) rilasciata al medesimo gestore del sistema; di converso, per il destinatario occorre far riferimento al momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella casella PEC dal suo gestore.

Si sottolinea che, per il mittente, pertanto, ai fini del corretto perfezionamento della notifica risulta indifferente che il destinatario visualizzi o meno il contenuto della PEC ricevuta; infatti, risulta sufficiente che il gestore del sistema di trasporto delle informazioni renda accessibile l'atto al destinatario affinché la notifica si ritenga perfezionata. In sostanza, è sufficiente che il messaggio di PEC venga consegnato al gestore del servizio del destinatario, che ne rilascia immediata e automatica ricevuta (RAC).

A seguito della sentenza n. 75/2019, con cui la Corte costituzionale, ha ritenuto incostituzionale la norma "nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta", tali principi si sono resi applicabili anche al processo tributario con le conseguenze di seguito esposte.

La notifica eseguita tra le ore 21 e le ore 24 del giorno di scadenza si perfeziona, e si considera dunque tempestiva, per il notificante, se entro le ore 23,59 di quel giorno è generata la ricevuta di accettazione, mentre è solo per il destinatario che opera il differimento al giorno successivo del momento perfezionativo della notifica stessa.

Predette notifiche assumono rilevanza per il corretto computo dei termini di costituzione in giudizio o per la proposizione

dell'appello incidentale.

2.Modalità operative delle notifiche tramite PEC

La circolare n.1/DF del MEF ha ritenuto opportuno evidenziare alcuni elementi da indicare nell'oggetto e nel messaggio di PEC al fine di:

- ✓ consentire al destinatario la corretta individuazione dell'atto notificato (ricorso o provvedimento del giudice) per le conseguenti attività difensionali;
- ✓ consentire al destinatario di comprendere la finalità della notifica dell'atto;
- ✓ permettere al notificante, una volta perfezionata la procedura di notifica, di ottenere ricevute PEC di accettazione e consegna complete di tutte le informazioni e i dati riguardanti gli atti oggetto di notifica.

Precisamente, in caso di notifica di un atto introduttivo del giudizio è consigliabile inserire nell'oggetto la seguente dicitura "notificazione ai sensi dell'art. 16 *bis*, comma 3, D.Lgs. n. 546/92" e nel corpo del messaggio, indicare:

- ✓ la tipologia dell'atto (es: ricorso, appello, istanza di pubblica udienza, sentenza, ecc.);
- ✓ l'atto impositivo impugnato ovvero gli estremi della sentenza;
- ✓ il nome, cognome ed il codice fiscale del difensore/ufficio notificante;
- ✓ il nome e cognome o la denominazione e ragione sociale ed il codice fiscale della parte che ha conferito la procura alle liti ove necessaria;

- ✓ il nome e cognome o la denominazione e ragione sociale del destinatario;
- ✓ l'indirizzo di PEC a cui l'atto viene notificato;
- ✓ l'indicazione della Commissione tributaria adita.

Ove la notifica abbia a oggetto la sentenza è opportuno indicare nell'oggetto la dicitura "notificazione ai sensi dell'art. 16 *bis*, comma 3, D.Lgs. n. 546/92" e nel messaggio specificare che si tratta di notifica ai sensi dell'art. 38 del D.Lgs. n. 546/92, ai fini della decorrenza del termine breve.

3. Prova delle notifiche

La prova delle notifiche PEC degli atti processuali digitali consiste nel depositare successivamente tramite il PTT i seguenti file originati dal sistema informatico del gestore della PEC:

- ✓ la ricevuta di accettazione (RdAC) sottoscritta con la firma del gestore del mittente;
- ✓ la ricevuta di avvenuta consegna (RAC) sottoscritta con la firma del gestore del destinatario.

4. Standard degli atti oggetto di notificazione

Giova rammentare che gli atti e i documenti processuali che la parte o il difensore intende notificare a mezzo PEC devono rispettare, ai sensi all'articolo 2 del Regolamento n. 163/2013 e degli articoli 6 e 10 del decreto direttoriale 4 agosto 2015 (regole tecniche), determinati requisiti dimensionali e tecnici che garantiscano l'uniformità e l'interope-

abilità dei sistemi informatici.

In particolare, i documenti da notificare tramite PEC devono seguire gli stessi dettami, con riferimento alla dimensione e al formato previsti per il deposito al Sigit.

A tal proposito, occorre ribadire che il Sigit consente solo il caricamento dei documenti attraverso il portale, ma non l'utilizzo della Pec (se non per le comunicazioni); i files devono essere in formato Pdf/A e devono essere firmati digitalmente.

Il rispetto degli standard tecnici garantisce l'autenticità, la leggibilità, l'integrità, l'immodificabilità e l'affidabilità degli atti digitali processuali nel tempo, come previsto dall'art. 44 del D.Lgs. n. 82/2005 anche ai fini della loro conservazione sostitutiva.

5. Indirizzi PEC

Gli atti redatti con gli standard previsti dalle regole tecniche sono notificati all'indirizzo PEC del destinatario risultante dagli elenchi pubblici indicati nell'art. 7 del Regolamento n. 163/2013.

Infatti, nel processo tributario, la PEC è reperibile nei seguenti pubblici elenchi:

- ✓ INI-PEC: indice nazionale dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato, di cui all'articolo 6-ter del CAD;
- ✓ IPA: indice nazionale dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori dei pubblici servizi di cui all'art. 6-ter del CAD.

Il MEF, nella predetta circolare, ha precisato che nel PTT la PEC degli avvocati non può essere estratta dal REGINDE, registro gestito dal Ministero della Giustizia. Infatti, nel processo tributario, a differenza di quello civile ed amministrativo, possono assumere

la difesa tecnica non solo gli avvocati, ma diverse categorie di professionisti individuate nell'articolo 12 del D. Lgs. n. 546/92.

6. Criticità delle notifiche telematiche

Le notifiche telematiche come sopra descritte potrebbero non risultare possibili o non perfezionarsi. Tra le ipotesi riscontrabili, la circolare citata individua:

- ✓ mancata indicazione dell'indirizzo PEC nell'atto introduttivo, ove lo stesso non sia reperibile nei pubblici elenchi;
- ✓ mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (ad. es. cassetta incapiente o inattiva);
- ✓ notifica a soggetto non obbligato alla titolarità di un indirizzo PEC, che comunque non è stato indicato nel primo atto difensivo.

Il notificante, nei casi sopra esposti, in base a quanto stabilito dal comma 2 dell'art. 16-bis del D.Lgs. n. 546/92, dovrà attivare tempestivamente le modalità tradizionali di notifica degli atti processuali, previste dall'art. 16 del medesimo decreto legislativo.

Infine, in caso della c.d. "irreperibilità assoluta" del soggetto destinatario della notifica, ossia:

- ✓ in mancanza di elezione del domicilio o della dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato della parte;
- ✓ nell'assoluta incertezza degli elementi sopra individuati che rende impossibile la notificazione al destinatario secondo le regole previste dal suddetto articolo 16; occorre procedere, ai sen-

si dell'articolo 17, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92, mediante il deposito degli atti presso la segreteria della Commissione tributaria.

6.1. La mancata notifica per cause imputabili al destinatario della PEC

La circolare in esame ha individuato il comportamento da eseguire nel caso in cui le procedure di notifica via PEC, tra soggetti che hanno fatto ricorso al PTT, non siano andate a buon fine per cause imputabili al destinatario.

In questi casi, il notificante è tenuto a seguire tempestivamente le procedure di notifica analogiche previste dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 546/92 (consegna a mani proprie, servizio postale, ufficiale giudiziario).

Questo comporta la redazione del ricorso in originale cartaceo e di una dichiarazione nella quale si attesta che la notifica avviene con la modalità analogica prescelta in quanto la precedente notifica a mezzo PEC non è andata a buon fine per cause imputabili al destinatario.

Inoltre, secondo il predetto documento del MEF, il notificante che risulti *ex lege* pubblico ufficiale (tipicamente l'ente impositore), potrà stampare una copia analogica del ricorso nativo digitale sottoscritto e firmato digitalmente, della ricevuta di accettazione e di quella di mancata consegna della PEC. Lo stesso soggetto dovrà redigere, altresì, una dichiarazione attestante, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del CAD, che le copie analogiche dell'atto giudiziario, della ricevuta di accettazione e di mancata consegna PEC, sono conformi agli originali digitali detenuti e che la notifica avviene con la modalità analogica prescelta in quanto la precedente notifica via PEC non è andata a buon fine per cause imputabili al destina-

tario.

La circolare citata, per di più, ha precisato che, nei casi sopracitati, la notifica ex articolo 16 del D.Lgs. n. 546/92 dovrà essere effettuata entro un termine ragionevole, secondo il pacifico orientamento della Corte di Cassazione. Le Sezioni Unite, con sentenza n. 14594/2016, hanno infatti precisato che tale termine corrisponde a un “tempo pari alla metà dei termini indicati dall’art. 325 c.p.c. per ciascun mezzo di impugnazione, salvo circostanze eccezionali di cui sia data rigorosa prova” (in sostanza, il termine ragionevole viene individuato nella metà del termine breve di impugnazione).

Le due procedure alternative sopra esplicate (redazione del ricorso in originale cartaceo o stampa del ricorso nativo digitale) trovano applicazione anche per le notifiche effettuate dagli enti impositori e dai soggetti della riscossione nei confronti dei contribuenti che si difendono personalmente ai sensi dell’articolo 12, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92, non obbligati *ex lege* alla titolarità di un indirizzo PEC, comun-

que non indicato nel primo atto difensivo.

Rimane ferma la necessità che anche nelle ipotesi di notifica tradizionale sopra descritte ex articolo 16 del D.Lgs. n. 546/92, la parte ricorrente provveda al deposito telematico:

della scansione dell’atto del ricorso in originale cartaceo ove sia stata notificata tale tipologia di ricorso; in tale ipotesi, si consiglia di inviare anche l’atto difensivo in formato nativo digitale, con specifica dichiarazione di conformità all’atto notificato;

dell’atto nativo digitale ove sia stata notificata la sua copia analogica da parte del soggetto che riveste la qualifica di pubblico ufficiale.

In entrambi i casi, il deposito dovrà essere corredato delle rispettive prove di avvenuta notifica con modalità analogiche unitamente alle relative attestazioni di conformità ai sensi dell’articolo 25-*bis*, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92, nonché dei file delle ricevute PEC non andate a buon fine, ove presenti.

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

Deducibili per la controllante le spese legali pagate per la controllata se la causa può comportare ricadute economiche dirette su chi sostiene le spese

Commento a Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna, sentenza n. 1234 del 20 giugno 2019)



di Raffaele Di Ruberto

Giudice Tributario

La Commissione tributaria regionale di Bologna, con la sentenza dello scorso 20 giugno, numero 1234/7/19, ha sancito la deducibilità, in quanto inerenti, dei costi sostenuti dalla controllante per spese legali relative ad un processo, tenutosi negli Stati Uniti, nei confronti di una controllata. Detto responso si profila particolarmente interessante, posto che, in maniera condivisibile, viene censurata la tesi dell'Ufficio, secondo cui, tra l'altro, i costi, per essere considerati inerenti dunque per essere ammessi in deduzione, avrebbero dovuto essere sostenuti e dedotti dalla controllata, che aveva assunto la qualità di parte nel processo.

I fatti di causa possono essere sintetizzati nel modo seguente.

La società Alfa, che possiamo definire la "casa madre", sostiene costi per spese legali, debitamente documentati su base oraria dallo studio legale statunitense, inerenti ad un processo civile intentato da una multinazionale nei confronti di Beta, società controllata. Beta commerciale, in USA, bilance commerciali: alcune componenti di tali bilance sono acquistate dalla casa madre Alfa, la quale possiede brevetti che concede a Gamma (altra società del gruppo), che, a sua volta, li riconcede a Beta. Il processo civile riguarda la titolarità dei brevetti, rivendicata dalla multinazionale. Si precisa, peraltro, che le componenti delle bilance commerciali erano create nelle sedi italiane di Alfa, che le ha brevettate sia in Europa sia in USA. L'eventuale perdita della causa civile, precisano i giudici, avrebbe di sicuro avuto effetti negativi diretti nella sfera giuridica della casa madre. Perdere la causa avrebbe comportato l'inibitoria all'utilizzo dei prodotti, e ciò, "a cascata", avrebbe avuto effetti sul contratto di licenza d'uso stipulato tra la casa madre Alfa e Gamma, e, per ulteriore riflesso, tra Gamma e Beta. In sostanza, sarebbe stata seriamente compromessa la commerciabilità delle bilance commerciali in USA, come effetto di un giudicato negativo.

Ecco la ragione per cui l'inerenza dei costi, sostenuti dalla casa madre e non direttamente dalla controllata, non può essere messa in discussione. Il ragionamento degli uffici, a livello pratico, appare debole, in quanto non sussisterebbe comunque evasione, almeno nel "senso comune" del termine. Nel momento in cui si sostiene che i costi avrebbero, semmai, dovuto essere sostenuti dalla controllata, allora a questa spetta il diritto al rimborso (o alla dichiarazione integrativa, se ancora nei termini) delle maggiori imposte pagate come conseguenza della mancata deduzione dei medesimi.

Del pari infondata si palesa la tesi secondo cui la licenza d'uso era stata concessa dalla casa madre a Gamma, e non direttamente a Beta, visto che Gamma ha riconcesso la licenza a Beta. Ad ogni modo, è evidente il vantaggio di Alfa, derivante dall'aver vinto la causa.

Premesso tanto, come sostenuto in sentenza, la decisione si profila conforme agli ultimi orientamenti della giurisprudenza in tema di inerenza.

La Corte di Cassazione è ormai costante nel sostenere che il nesso di inerenza non si instaura tra costi e ricavi, bensì tra costi e attività aziendale nel complesso; sostiene la Regionale, richiamando precedenti di legittimità, come sia *"ininfluente sia l'assenza di un collegamento esclusivo e totale fra il costo e l'attività di impresa che l'incongruità del costo, se non indicativa di una sua estraneità alla stessa sfera imprenditoriale"*. A sostegno di ciò, viene richiamata la recente sentenza 11 gennaio 2018 n. 450, nonché la ancora più recente sentenza della Cassazione 26202/2018, in cui i menzionati concetti sono stati ribaditi.

Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna, sentenza n. 1234 del 20 giugno 2019)

OGGETTO DELLA DOMANDA, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA SENTENZA

Con verbale del 2 luglio 2010 la G.d.F. di Modena, sezione verifiche complesse, contestò alla Società Cooperativa Soc. A il difetto di inerenza ex art. 109, 5 comma, Tuir quanto alle spese sostenute dalla Società per la difesa in un giudizio dinanzi alla Corte Distrettuale americana e, conseguentemente, considerò indeducibili i predetti importi ai fini sia dell'IRES che dell'IRAP, evidenziando in particolare che sarebbe mancato un rapporto diretto tra le spese in questione e la produzione di ricavi imponibili. L'Agenzia delle Entrate di Modena si adeguò a tale verbale riprendendo a tassazione il costo per la parte imputata al periodo interessato.

La causa americana di cui trattasi era stata proposta da Soc. X contro Soc. B, soggetto giuridicamente autonomo rispetto a Soc. A (la Società qui Appellata), di cui è socia di minoranza (25%), pur dando atto che "Soc. B produce e commercializza nel mercato americano bilance industriali, parte delle quali utilizzano componenti (es, "celle di carico" e "terminali") acquistati dalla Soc. A" e che "le bilance industriali prodotte e commercializzate dalla Soc. B contengono componenti i cui brevetti sono stati concessi in licenza d'uso "gratuito" a quest'ultima dal socio Soc. B, che a sua volta ha avuto la licenza d'uso anch'essa a titolo gratuito dalla Soc. A, che ne è il proprietario.

Il tutto era ripreso in avviso di accertamento notificato alla Società portante una maggiore pretesa per l'anno 2007 in materia di imposte dirette ed indirette.

La CTP di Modena sulla questione ha emesso la sentenza n. 358/02/2014 accogliendo il ricorso della Società ed ora l'ADE di Modena l'ha appellata.

Sulla stessa vicenda imposablesativa l'ADE di Modena ha emesso analoghi avvisi anche per gli anni 2006, 2008 e 2009, oggetto degli appelli aventi i numeri di RGA 3004/2015 (avverso la sentenza della CTP di Modena n. 403/01/2015), 169/2016 (avverso la sentenza della CTP di Modena n. 535/02/2015) e RGA 631/2016 (avverso la sentenza della CTP di Modena n. 692/03/2015).

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Modena, sostiene che l'onere economico della difesa poteva e doveva essere assunto, al posto della Società appellata, dalla società che ne era contrattualmente obbligata, ovvero la Soc. B, una società a responsabilità limitata di cui la Soc. C è socio di minoranza, giuridicamente autonoma ed esterna al gruppo facente capo alla Soc. A ed avente un proprio, anzi il primario, diretto ed immediato interesse alla risoluzione della controversia, perché unico convenuto citato nel giudizio. Citando alcune clausole del contratto operativo, con riferimento all'utilizzo delle licenze tecnologiche, all'utilizzo dei marchi, alle limitazioni delle garanzie, ha eccepito che non è economicamente, giuridicamente e fiscalmente comprensibile che la Soc. A si sia autonomamente addossata tutta la difesa. L'Agenzia ritiene inoltre che i costi in argomento siano carenti del requisito della competenza in quanto le singole prestazioni dettagliate in base alle tariffe orarie siano tutte riconducibili ad una prestazione unitaria che si è conclusa nel momento finale in cui è stata emessa la sentenza da parte del giudice federale americano.

Si è costituita in giudizio, nella qualità di Appellata, la Società Cooperativa Soc. A ed ha contrastato tutte le tesi dell'Appellante, ritenendo in sostanza che questa abbia riproposto in secondo grado tutte le eccezioni già sollevate davanti al Giudice di prime cure, il quale le ha disattese. La Commissione, udite le Parti alla odierna udienza pubblica, sentito il Presidente-Relatore, disposta la riunione dei processi sotto

quello più antico di ruolo (RGA n. 119/2015)

osserva,

che i ricorsi principali d'appello riuniti appaiono senza dubbio infondati e sono quindi rigettati, e vanno al contempo confermate le sentenze della CTP di Modena sopra indicate.

La Società Cooperativa Soc. A, rappresentata e difesa dal dott. Claudio Longagnani e dall'avv. Massimo Turchi, in primo grado, impugnava l'avviso di accertamento N. THH0S8Q01008 emesso dall'ADE, Direzione Provinciale di Modena, anno di imposta 2007, inerente ad Ires, Irap. Con l'atto impugnato l'Ufficio rilevava la non inerenza del costo di Euro 703.939,00, avente ad oggetto spese legali sostenute per una causa promossa dalla multinazionale Mettler Toledo (d'ora in poi "Soc. X") contro la società B Tek Scales Lcc. L'Agenzia delle Entrate controdeduceva sostenendo che l'onere economico della difesa poteva e doveva essere assunto, al posto della Società ricorrente, dalla società che ne era contrattualmente obbligata, ovvero la Soc. B, una società a responsabilità limitata di cui la Soc. C è socio di minoranza, giuridicamente autonoma ed esterna al gruppo facente capo alla Soc. A ed avente un proprio, anzi il primario, diretto ed immediato interesse alla risoluzione della controversia, perché unico convenuto citato nel giudizio. Citando alcune clausole del contratto operativo, con riferimenti all'utilizzo delle licenze tecnologiche, all'utilizzo dei marchi, alle limitazioni delle garanzie, eccepeva che non è economicamente, giuridicamente e fiscalmente comprensibile che la Soc. A si sia autonomamente addossata tutta la difesa. L'Agenzia riteneva inoltre che i costi in argomento fossero carenti del requisito della competenza in quanto le singole prestazioni dettagliate in base alle tariffe orarie siano tutte riconducibili ad una prestazione unitaria che si è conclusa nel momento finale in cui è stata emessa la sentenza da parte del giudice federale, e quindi nel 2009. Riprendeva gli argomenti utilizzati nell'accertamento e, limitatamente alla questione relativa all'inerenza, riconosceva alla Soc. A, al pari di quanto riconosciuto nell'accertamento relativo all'anno 2006, la deducibilità intera dei costi relativi alla voce "patent matters" e la deducibilità di tutti gli altri costi per una quota determinata nella misura pari alla "partecipazione indiretta" di Soc. A in Soc. B attraverso la partecipazione in Soc. C (15% uguale al 60% del 25%). Chiedeva che fosse dichiarata la parziale estinzione del giudizio per cessazione parziale della materia del contendere esclusivamente in relazione alla parziale compensazione tra maggior reddito di Euro 70 S. 9 S9 ,0 0 accertato nel 2007 e perdita di Euro 252.124,00 relativa al 2005, nonché di rigettare il ricorso per il resto, perché totalmente infondato. Con memoria depositata in data 27.01.2014, la Società insisteva che una sentenza negativa che avesse riconosciuto nei confronti dei brevetti di Mettler Toledo, oltre ai danni da riconoscere a Soc. X, avrebbe impedito l'utilizzo delle celle digitali in questione negli USA. La CTP di Modena, con la citata sentenza n. 358/2015, accoglieva il ricorso.

La Società impugnava gli avvisi di accertamento N. THH088Q0S922 e N. THH0S8Q0S926 emessi dalla stessa ADE di Modena, riguardanti le imposte Ires, Irap, Iva annualità 2006 per questioni del tutto analoghe all'altro accertamento sopra specificato per l'anno 2007; l'ADE contestava le stesse eccezioni e la CTP emetteva la sentenza n. 40S/1/2015, annullando gli avvisi, ora qui anch'essa appellata dalla ADE al pari dell'altra.

La questione che si dirime non coinvolge il fatto e l'ammontare. Questi sono elementi oggettivi e pacifici, la questione è esclusivamente di valutazione legale in relazione a tre profili della imputabilità: soggettiva, dimensionale e temporale. Sotto il primo profilo si può constatare che l'Ufficio si è espresso contro l'imputabilità soggettiva in capo alla Coop Appellata ma in fondo ha un revirement e riconosce l'imputabilità della spesa spostando però la contesa sulla percentuale di riconoscimento. Dunque rimane la questione che è la percentuale che è poi l'altro profilo. Il criterio usato dall'Ufficio appare il formalistico criterio della percentuale (indiretta) di partecipazione al capitale sociale della Bitec. Tale criterio ad avviso del Collegio non risponde alla esigenza di determinare la complessa configurazione della dinamica economica al fine di determinarne la riconducibilità del contestato costo alla economia destinata a comprenderne e subirne, positivamente o negativamente, gli effetti. L'Appellata, sia in primo grado che qui, argomenta convincendo circa la totale riconducibilità degli effetti economici delle spese di lite alla casa madre Cooperativa. A questa dunque dev'essere applicata la spesa perché è palese che essa sia primariamente la destinataria anche degli eventuali benefici ritraibili dalla suddetta spesa. Ciò in ragione della vera natura della lite incentrata, con evidenza non confutabile circa l'accertamento della titolarità del brevetto appartenente alla Coop. Sul piano più strettamente organizzativo si ritiene - da parte della A.f. - poco significativa la percentuale del 15% posseduta da Coop nella Bitec.

Quest'ultima vicenda partecipativa invece è apparsa un'articolazione periferica e tattica di un gruppo imprenditoriale la cui strategia aziendale è, in virtù di accordi contrattuali prima ancora che

di percentuali di partecipazione societaria, in mano alla casa madre italiana. È un tipico caso di un gruppo caratterizzato da influenza "dominante" della capogruppo ovvero "notevole".

Sul terzo profilo la questione, secondo l'Ufficio, l'Appellata avrebbe dovuto patrimonializzare alla voce rimanenze contabili attive" tutte le spese fatte fino alla chiusura del rapporto professionale indi redditualizzare in toto il coacervo solo nell'anno di chiusura del rapporto professionale. Si ritiene che in mancanza di specifiche disposizioni fiscali le deliberazioni degli amministratori sono insindacabili e pure le scelte di bilancio lo siano da parte del Fisco in sede amministrativa quando è finalizzata all'accertamento dell'imponibile: lo vieta il principio di derivazione. L'Ufficio della A.f. deve in effetti attenersi al principio di competenza temporale come scritto e definito dai principi contabili. Si condivide quanto sostenuto in primo grado dal Giudice laddove una indiretta conferma di questa argomentazione viene dalla lettura combinata delle circolari 23/E del 2010, 35/E del 2012, 31/E del 2012 e S/E del 2013 in tema di aggiustamenti conseguenti all'azione accertatrice ovvero in tema di correzione preventiva di errori di imputazione temporale di componenti di reddito sia positivi sia negativi commessi dal dichiarante soggetto passivo. Assodato dunque che la scelta di bilancio non è sindacabile e atteso che i bilanci della Coop Appellata sono stati sicuramente adeguatamente controllati (sindaci) e revisionati a norma di legge senza che, in questa sede, siano stati conferiti censure o riserve, anche a questo Giudice non resta che convalidare la scelta di bilancio operata dalla Coop e favorevolmente decisa in primo grado dalla CTP.

Va altresì assunto a fondamento condivisibile la tesi esposta dalla Appellata nei suoi Appelli e nelle sue memorie; in particolare, dalla pagina 13 di una di esse, si rileva evidente la diretta ed immediata riferibilità della causa svoltasi in America, che in nessun modo avrebbe avuto - anche volendo - la possibilità di eluderli. Le celle di carico in contestazione - componente nevralgico del sistema di pesatura - vendute a Soc. B da Soc. A, venivano prodotte nello stabilimento di Campogalliano adottando soluzioni tecnologiche inventate nel reparto ricerca di Soc. A, che ne possiede la proprietà e le ha brevettate sia negli Stati Uniti che in Euro pa. Soc. B, titolare anche della licenza d'uso di tali brevetti, costituendosi in giudizio poteva far valere la liceità della propria condotta solo comprovando la legittimità della licenza ottenuta, quindi indirettamente la validità dei brevetti di cui Soc. A è titolare. E' dunque evidente che il danno di una sentenza negativa si sarebbe riverberato su Soc. A (qui Appellata) piuttosto che su Soc. B.

Quanto alla ipotesi di inefficacia dell'eventuale giudicato sfavorevole statunitense, è risultato che Soc. X aveva chiesto che fosse inibito a Soc. B (e a tutti coloro che agissero in accordo o compartecipazione con essa) di costruire, usare, offrire in vendita e vendere prodotti che violassero i suoi brevetti, cosicché l'eventuale sentenza sfavorevole avrebbe necessariamente comportato anche la nullità del contratto di licenza in uso tra Soc. A e Soc. C e conseguentemente del contratto concluso tra Soc. C e Soc. B, poiché la holding internazionale del gruppo non avrebbe potuto più garantire alla controllata americana un diritto la cui titolarità le fosse stata negata giudizialmente. Con la postilla che l'ordine interdittivo richiesto da Soc. X alla Corte americana avrebbe potenzialmente precluso a Soc. A di vendere i prodotti in questione non solo a Soc. B, ma anche ad altri soggetti negli Stati Uniti. La qual circostanza concorre ad eliminare ogni possibile dubbio in ordine all'inerenza del costo rappresentato dalle spese di giudizio, data la loro palese utilità prospettica in quanto volte a garantire futuri ricavi a Soc. A.

Tra l'altro, anche superando tale concetto, come ben è stato motivato in una delle sentenze qui opposte, in realtà il concetto economico e il pnc1p10 giuridico della merenza anche ricavabili dall'art. 109, comma 5, DPR 22 dicembre 1986, n. 917, hanno subito, nel corso degli anni, un progressivo allargamento al fine di comprendere quei costi che si inseriscono anche indirettamente nell'attività produttiva ma che sono però nei modi più van indispensabili alla stessa. Nella concreta fattispecie ora all'esame è evidente che la tutela brevettuale costituisce una necessità per l'attività produttiva della Appellata. L'accoglimento processuale della contestazione circa la validità della stessa, pur svolta nei confronti di un terzo, avrebbe in effetti comportato la perdita della proprietà industriale. Le spese processuali sostenute (a favore di un terzo) - e quelle di consulenza indispensabili - sono pertanto da giudicarsi inerenti perché comunque rivolte alla protezione di un bene facente parte del patrimonio della Appellata.

È questo un principio che ha visto una nuova e più convincente interpretazione nel corso dei più recenti anni: si è assistito infatti ad un'operazione di ampliamento del perimetro della nozione di inerenza: in breve, si è passati dalla riferibilità ai ricavi alla riferibilità all'attività d'impresa. Opzione ermeneutica resa possibile dal chiarimento sull'originaria malintesa fonte nell'inerenza nell'ambito del comma 5 dell'art. 109 TUIR, che, peraltro, è sostanzialmente invariato dal 1986 (ex art. 75, comma 5).

Invero, il principio dell'inerenza non va affatto ricondotto al campo di applicazione di tale norma, che si riferisce al diverso pnc1p10 dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti, ma ha natura di principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa (così, da ultima, Cass., 09/02/2018, n.

SI70). L'inerenza, cioè, è fenomeno intrinseco all'esistenza in sé di un'impresa; la relativa attività produce proventi e si fonda sul sostenimento di costi, così che, proventi e costi altro non costituiscono se non la rappresentazione numerica dell'attività. Da qui, la ontologica connessione dell'inerenza (che è requisito del costo) all'attività e non al ricavo, perché quest'ultimo si pone sullo stesso piano del costo ed è elemento esteriore, in termini di risultato, dell'attività.

In tal senso le sentenze opposte sono del tutto esenti da vizi e per i motivi che precedono e che seguono gli appelli sono rigettati.

Valgano ad ulteriore sostegno le sentenze della S.C. nn. 28578/2017 e 9674/2018 che convincono ulteriormente e rendono persuaso il Collegio che le sentenze opposte sono immuni da vizi e sono da confermare, determinando così il rigetto degli appelli.

Applicando detti principi al caso di specie, valga considerare che nel contratto tra BSI e Soc. C per la joint-venture che aveva condotto alla costituzione di Soc. B "non sono ben determinate le responsabilità delle parti contraenti nonché la posizione della Soc. A relativamente al comportamento da adottarsi in caso di controversie civili", pur essendo previsto che in caso di controversia BSI fosse tenuta "a collaborare riguardo alla difesa sia con Soc. C che con Soc. A" come da "ali. D del contratto licenze tecnologiche, lett. g)".

A pag. 19 di uno degli atti d'appello, ma risultano tutti uguali nella loro sostanza, si afferma infatti che l'Ufficio "ha riconosciuto come interamente deducibili dalla Soc. A i costi riportati nelle fatture dello studio legale specificatamente sotto la voce "patent matters" (questioni brevettuali)"; e che "ha riconosciuto come parzialmente deducibili tutti gli altri costi. Più in particolare, ha riconosciuto la loro deducibilità nella misura della percentuale di partecipazione di Soc. A in Soc. B. Tale quota di "partecipazione indiretta", calcolata attraverso la partecipazione di Soc. C in BTEK, è pari al 15% (corrispondente al prodotto tra la partecipazione del 60% di Soc. A in Soc. C e del 25% di quest'ultima in Soc. B)" concludendo che i costi indeducibili ammonterebbero ad euro 573.021, 15= anziché ad euro 703.959,04= come risulta dall'avviso di accertamento. Invero, dopo aver correttamente preso atto della -peraltro palese- inerenza del costo, l'Ufficio ne limita la deducibilità con riferimento ad una circostanza, la percentuale di partecipazione di Soc. A in Soc. B. Si ribadisce (in sintesi) quanto testé motivato e cioè che il parametro per valutare il grado di inerenza, quindi di deducibilità, del costo non poteva che essere quello della proprietà del bene (il brevetto) oggetto di tutela, ovvero il cento per cento. L'Appellata ha rappresentato l'esistenza di fatti che dimostrano quale fosse il suo concreto interesse economico diretto ed indiretto al sostenimento dei costi di difesa nella causa americana riconoscendola, giustamente, in pieno. Anche in tal senso le sentenze impugnate appaiono immuni da vizi.

Ritornando sui motivi d'appello, e quanto in particolare alla competenza temporale, essi appaiono infondati. Come è noto, l'articolo 109, comma 1,

TUIR stabilisce che i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, sempreché altre norme della Sezione I del capo II non dispongano diversamente. Il comma 2 della medesima disposizione specifica che le spese per servizi, tra cui rientrano sicuramente anche gli onorari corrisposti ad avvocati per la rappresentanza e difesa in giudizio, sono deducibili nell'esercizio di ultimazione della prestazione. Al riguardo occorre peraltro rilevare che l'attività difensiva, pur essendo volta alla rappresentanza del cliente in giudizio, si compone di una pluralità di prestazioni svolte dal legale nel corso della causa, ciascuna delle quali assume autonoma rilevanza ai fini della determinazione del corrispettivo. Tale aspetto è ancor più evidente nel caso in questione in cui la determinazione del corrispettivo è legata a tariffe orarie (generalmente applicate dagli studi legali statunitensi) o comunque specificamente connesse a ciascuna prestazione compiuta. Pertanto, essendo avvenuta la fatturazione da parte degli avvocati che hanno patrocinato Soc. A negli Stati Uniti per singole attività (ad es. studio documenti, udienze, etc.) o su dettagliata base oraria, i costi sostenuti per le singole attività si devono necessariamente considerare deducibili nell'anno in cui esse sono state compiute. Ciò è rilevabile dal plico delle fatture imputate ai periodi qui interessati. Il completamento del grado di giudizio (con il deposito della relativa sentenza) non rappresenta quindi il momento dell'ultimazione di una prestazione continuata, idonea a radicare la competenza dei compensi ai fini fiscali secondo quanto previsto dall'art. 109, 2 comma, TUIR, perché ciascuna fattura emessa dai legali statunitensi quantifica autonomamente i corrispettivi maturati per tutte le attività svolte nel periodo considerato dalla fattura stessa.

Supportano il convincimento di questo Collegio circa l'integrale deducibilità delle spese per cui è causa la più recente decisione della Corte di Cassazione, la quale nel decidere controversie in cui il nesso funzionale tra i costi e l'attività d'impresa poteva apparire più flebile ed incerto che nel caso de quo, ha interpretato in senso assai ampio il concetto di inerenza, quale "la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale o in proiezione futura", ritenendo indeducibili solo i costi che "si collocano

in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa" e considerando irrilevanti la "dimensione quantitativa della spesa" e il correlato profilo di congruità del costo (Ca ss., 11.1.2018, n. 450, con riguardo a costi sostenuti da una società controllata per il pagamento di royalties per l'uso di un marchio di proprietà della controllante; Id., 14.3.2018, n. 6288, relativa al riaddebito di spese per distacco di personale, secondo cui "è configurabile come costo deducibile anche ciò che non reca alcun vantaggio economico"; Id., 31. 5.2018, n. 13882, che ha escluso la deducibilità dei costi che si riferiscano a una sfera non coerente o addirittura estranea all'esercizio dell'impresa"; Id., 20.7.2018, n. 19429, in relazione a spese di regia in ambito pubblicitario). Queste pronunce in effetti delineano un orientamento ormai ora consolidato, che considera indeducibili solo i costi estranei all'attività d'impresa e ammette la deduzione di tutti gli altri, a prescindere dalla loro entità e dalla loro più o meno diretta correlazione all'attività esercitata. A maggior ragione risultano deducibili le spese legali per cui è causa, che sono certamente "riferibili all'attività d'impresa" della Cooperativa e le hanno arrecato un evidente "vantaggio economico". In questo contesto, il ragionamento dell'Ufficio in ordine alla partecipazione "indiretta" dell'esponente in Soc. B e alla sola parziale deducibilità delle spese legali appare del tutto sterile, appunto perché l'intero onere dell'assistenza legale è riferibile (non già "in via indiretta, potenziale o in proiezione futura", ma in modo diretto e attuale) all'attività e all'interesse economico. Detto in altri termini, la Corte di Cassazione considera ininfluenti ai fini della deducibilità fiscale sia l'assenza di un collegamento "esclusivo e totale" fra il costo e l'attività d'impresa che l'incongruità del costo, se non indicativa di una sua estraneità alla stessa sfera imprenditoriale.

Ancora.

È di stamane la pubblicazione della sentenza n. 26202/2018 della S.C. Essa ulteriormente supporta questo Collegio nella emananda decisione.

La Corte rammenta che "in tema di imposte sui redditi, affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili" (Cass.n. 16826 del 2007), e che "il concetto di inerenza è, invero, nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa, non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente" (Cass. n. 6.548 del 2012). Dunque, il fatto che nel caso di specie fosse la partecipata ad effettuare gli acquisti, non esclude che la Appellata possa far valere l'inerenza dei costi circa tali acquisti. Se infatti è principio giurisprudenziale consolidato che "rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture ... contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo non proporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (tra le altre, Cass. n. 8072 del 2010, n. 9036 del 2015), è stato condivisibilmente ritenuto dalla medesima Corte anche che il sindacato non può spingersi alla verifica oggettiva circa la necessità od opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività, come postulato dall'A.f. Appellante, sino a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore nel determinare (Cass. 20 maggio 2015 n.10S19) elementi che hanno trovato nell'autonomia negoziale delle parti un assetto nell'accordo contrattuale. A maggior ragione, a tali conclusioni deve giungersi alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza proprio della Corte, la quale ha affermato che è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è e deve essere di carattere qualitativo e non quantitativo, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta (Cass. 11 gennaio 2018 n. 450); infatti, in tema di IVA, il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo (Cass. 17 luglio 2018 n.18904).

Di talché, assorbiti altri motivi di causa, gli appelli sono rigettati e sono confermate le sentenze di primo grado qui impugnate.

Stante tale decisione segue la soccombenza delle spese di questa fase di giudizio come da dispositivo, ammontare liquidato che considera che l'A.f. aveva comunque parzialmente annullato gli atti impositivi de quibus e che l'orientamento della S.C. in materia si è di recente consolidato.

PQM

La Commissione, relativamente al processo RGA riunito n. 119/201.5, "Rigetta gli appelli qui riuniti, conferma le sentenze di primo grado; condanna l'A.f di Modena al pagamento delle spese di lite nella misura di € 1.500(millecinquecento), oltre oneri accessori se dovuti".

Così deciso in Bologna, addì 18 ottobre 2018

ntributo.it
associazione

per l'appoggio alla cultura e la promozione
del volontariato locale

