

#57 9.2019



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Sul denaro contante
- › Uno sguardo alle massime della Cassazione 2018-2019 in relazione all'articolo 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente
- › La riforma della giustizia tributaria - le esperienze straniere
- › Navigator, un caso sociale
- › Inerenza dei costi - la valutazione deve essere precipuamente qualitativa
- › La responsabilità penale del professionista per i delitti tributari commessi dal proprio cliente: recenti evoluzioni giurisprudenziali sul tema
- › Diniego di annullamento in autotutela: costituisce atto impugnabile, ma la revisione può avvenire solo per rilevante interesse generale. Tutto giusto?



#57.2019

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									
da euro	a euro	€	10.000	€	25.000	€	50.000	€	10.000	€	25.000	€	50.000	
	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





Sul denaro contante

....02

di Paolo Cardenà

Approfondimento

Uno sguardo alle massime della Cassazione 2018-2019 in relazione all'articolo 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente

....06

di Luca Mariotti

La riforma della giustizia tributaria - le esperienze straniere

....19

di Maurizio Villani

Navigator, un caso sociale

....26

di Paolo Soro

Inerenza dei costi - la valutazione deve essere precipuamente qualitativa

....31

di Luca Labano

La responsabilità penale del professionista per i delitti tributari
commessi dal proprio cliente: recenti evoluzioni giurisprudenziali sul tema 42

di Martina Urban

Giurisprudenza - Commento


Corte di Cassazione

*Diniego di annullamento in autotutela: costituisce atto impugnabile, ma la revisione può
avvenire solo per rilevante interesse generale. Tutto giusto?* 47

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019 54

Il Punto

Sul denaro contante di Paolo Cardenà



Nella vita comune, l'utilizzo del denaro contante è una delle cose più normali che esista. La possibilità di utilizzare denaro contante, per compensare transazioni commerciali, costituisce elemento di libertà di ogni essere umano, oltre che motore di sviluppo alla crescita economica e al benessere collettivo.

Quotidianamente, avvengono milioni e milioni di transazioni che hanno come contropartita l'utilizzo del denaro contante, senza il quale, con ogni probabilità, parte di queste non avverrebbero mai, o avverrebbero in maniera sensibilmente ridotta

L'utilizzo del denaro contante è semplice, è pratico, è efficace, è veloce e non è costoso. Questo, unito alla possibilità di utilizzare anche altre forme di pagamento che il progresso tecnologico ha reso disponibile, contribuisce ad elevare il grado di efficienza della società e delle pratiche commerciali le quali, a seconda dei casi, richiedono strumenti di pagamento più o meno consoni a talune tipologie di spese

Ridurre o eliminare del tutto l'utilizzo del denaro contante nelle pratiche commerciali, implicherebbe che chi ha uno stipendio, ad esempio, dovrebbe riceverlo obbligatoriamente in banca. Così come ogni sostanza contante di cui si dispone, dovrebbe essere depositata in banca, e da lì spesa attraverso la moneta elettronica.

Di colpo, grazie ad un atto normativo, il cittadino verrebbe privato oltre che di questa forma di libertà (cioè quella di utilizzare il contante), anche dell'unica forma di dissenso a sua disposizione nei confronti del sistema bancario. Per contro, le banche verrebbero grate in quello che per loro costituisce il vero e proprio incubo: la corsa agli sportelli.

A quel punto, essendo il denaro smaterializzato e sostituito con un algoritmo astratto e intangibile, ne deriva che se non esiste moneta contante da scambiare e da prelevare, viene meno anche il pericolo che la popolazione possa chiedere la restituzione di ciò che non esiste. E' evidente. E le banche festeggiano.

Nel corso dei secoli, la necessità degli stati e quindi della politica, di contare sempre più sull'appoggio del sistema bancario per il finanziamento degli abusi di spesa della macchina statale e dei privilegi di politici (spesso corrotti ed incapaci), ha favorito l'instaurarsi di una connivenza simbiotica tra la politica e il sistema bancario. Ciò per reciproca convenienza: quella della politica di poter contare sui favori dei banchieri; e quella di quest'ultimi, di

poter godere di un quadro normativo di favore per incrementare i propri affari e, in caso di dissesti, contare sull'interventismo statale.

Il denaro, per il sistema bancario, è elemento sul quale fonda i propri affari: in buona sostanza è la merce da vendere. Avere il controllo e la gestione di tutto il denaro, per la banca, è un moltiplicatore del proprio business e quindi di redditività. In un sistema basato sulla riserva frazionaria quale è il nostro, accade che i 1000,00 euro che vengono depositati in banca, possono diventare (per il sistema bancario) fino a 100.000, ossia cento volte tanto. E ciò è possibile per l'effetto moltiplicativo dei depositi. In estrema sintesi, possiamo affermare che, ipotizzando che sulle somme depositate la banca sia tenuta ad accantonare solo l'1% del deposito (nel nostro caso 10 euro, l'1% di 1000) per far fronte ad eventuali esigenze di cassa e richieste di rimborso delle sostanze depositate, le altre 990 possono essere immesse nuovamente nel sistema, mediante la concessione di prestiti. A questo punto i 990 euro concessi in prestito, vengono nuovamente depositati sul sistema bancario e la banca, dopo aver provveduto ad accantonare un altro 1% (9.90 euro in questa seconda fase) della somma depositata, avrà nuovamente a disposizione 980.10 da poter concedere di nuovo in prestito, e così via fino a che non si sarà esaurito l'effetto moltiplicatore sul deposito iniziale. Ossia fino a quando non si sarà prodotta moneta virtuale per 100.000 euro a fronte dei 1000 euro di deposito reale iniziale.

Sulla massa di prestiti concessi, in questo caso 99.000 euro, la banca trae un enorme profitto applicando un tasso di interesse che chi ha usufruito del prestito dovrà rimborsare a determinate scadenze, unitamente al capitale preso in prestito. Alla luce del ragionamento appena esposto, risulta del tutto agevole comprendere l'interesse da parte del sistema bancario affinché si giunga alla completa eliminazione della denaro contante. Tanto meno sarà il contante in circolazione, tanto più elevata sarà la possibilità riservata alle banche di incrementare il proprio giro d'affari e aumentare la redditività prodotta, che si traduce in bonus milionari pagati ai super manager.

Il sistema bancario così deterrebbe in deposito la maggior parte della ricchezza del paese. Deterrebbe in custodia i vostri investimenti in titoli, azioni, obbligazioni, i preziosi custoditi in cassette di sicurezza, e ora anche il denaro che, obbligatoriamente, dovrebbe essere depositato sul conto corrente.

Siccome le pretese impositive dello Stato si fondano su imponibili di cui lo Stato stesso ne dovrebbe conoscere le dimensioni e la collocazione, ne deriva che lo Stato non potrebbe tassare ciò che non conosce, come ad esempio il denaro contante che voi custodite a casa. Almeno fino a questo momento.

Il pericolo è proprio quello di essere obbligati, tramite un provvedimento di legge, a privarsi dell'utilizzo del contante, per rendere la macchina coercitiva del fisco ancora più efficiente, funzionale, perfetta e micidiale.

Tra qualche giorno, le banche italiane dovranno trasmettere all'anagrafe tributaria tutte le movimentazioni dei nostri conti correnti. Lo stato, con un semplice click, potrà conoscere in tempo reale ogni vostra ricchezza: sia la sua collocazione, che la sua dimensione complessiva. Ricchezza incrementata, ovviamente, dai depositi di denaro contante che, oltre a far aumentare la base imponibile da colpire con un'eventuale imposizione patrimoniale,

offre allo Stato la garanzia del buon esito della sua pretesa tributaria.

Quindi, in questo caso, lo stato avrebbe a sua completa disposizione ogni forma di ricchezza, e potrebbe tassare, confiscare ed espropriare ogni importo a suo piacimento, desiderio e necessità, sia per salvare chi tale ricchezza la detiene in deposito (le banche), sia per salvare se stesso e i privilegi del manipolo di gerarchi da un eventuale bancarotta.

Anzi, questo pericolo è quantomai reale e percepibile al punto che buona parte della nomenclatura politica del paese non nasconde affatto il desiderio di applicare un'imposta patrimoniale.

Volete un esempio su cosa potrebbe fare lo stato con il vostro patrimonio? Bene, basta prendere ad esempio Cipro. La cosa più semplice da fare è proprio quella di aggredire il deposito sui conti correnti. Sono sostanze disponibili e quindi per definizione idonee ad essere immediatamente trasferite, dal conto corrente alle casse dello stato.

E poi se lo Stato è fortunato e a voi vi dice male, sul conto corrente potrebbe anche trovare un saldo particolarmente elevato derivante dal mutuo che la vostra banca, magari, vi ha accreditato qualche giorno prima per comprare la vostra casa o finanziare la vostra attività. Quindi un "extragettito" per lo Stato, una maggiore rapina per voi, su dei patrimoni a debito che dovrete rimborsare alla banca.

La cosa vi sorprende? Nel 1992, con la patrimoniale di Amato, è accaduto proprio questo. Aziende e famiglie di sono viste confiscare ricchezza su delle somme derivanti da un finanziamento concesso dalla banca e temporaneamente depositato sul conto corrente bancario. Vi sembra giusto?

Volete un'altro esempio? Eccovi serviti. Parte della politica, ad esempio, come dicevamo, non nasconde affatto l'idea che sarebbe favorevole ad un'imposta patrimoniale sui grandi patrimoni. A parte il fatto che non si forniscono chiarimenti su cosa debba intendersi per patrimonio, ossia se si dovrebbero essere considerati beni immobili, mobili, investimenti, aziende ecc., il sospetto è che, quando si accorgeranno che il gettito derivante da un'imposizione patrimoniale sarà molto ridotto, probabilmente, abbasseranno di molto il livello di patrimonio dal quale far scattare l'imposizione al fine di aumentare la base imponibile.

Solo per citare un esempio, qualora dovesse essere tassato il patrimonio immobiliare, non è detto che il contribuente abbia disponibili gli importi per adempiere all'obbligazione tributaria. Ecco quindi che il fisco potrebbe aggredire il conto corrente dove si detengono, per obbligo normativo, anche le risorse indispensabili per il sostentamento dei propri congiunti, lasciando a pancia vuota tutta la famiglia.

Ma la carrellata di casi e gli aspetti inquietanti di una simile coercizione della libertà individuale è ancora lunga, fitta, se non interminabile. Si potrebbe andare avanti per ore, ma non cambierebbe affatto il risultato.

La banca, concludendo, diverrebbe una gigantesca camera di compensazione, ossia soggetto giuridico al servizio (più di quanto lo sia oggi) dello Stato per espropriare ricchezza: ossia il presente e il futuro di liberi ed onesti cittadini. Il perché è chiaro: per rendere solvibile il debitore non c'è via più semplice che quella di compensare debiti del debitore con i crediti del creditore. E il gioco è fatto.

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



Uno sguardo alle massime della Cassazione 2018-2019 in relazione all'articolo 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

La giurisprudenza del biennio 2018-2019 della Suprema Corte non presenta novità particolarmente rilevanti in relazione alla questione del contraddittorio endoprocedimentale preventivo, dopo l'ultima delle quattro pronunce delle Sezioni Unite nel biennio 2013-2015, ovvero la sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823.

E' tuttavia interessante ripercorrere per capitoli tematici la produzione della Corte di Cassazione, in riferimento, in particolare, alla regola interna sugli accessi, ispezioni e verifiche. Questo consente, in modo sistematico, di approcciare le regole statutarie in materia di contraddittorio endoprocedimentale con un certo grado di precisione.

- L'autoritativa intromissione

Sulle caratteristiche e l'interpretazione del-

la principale norma di garanzia interna (ovvero l'articolo 12, comma 7, L. 212/2000) una recente ordinanza¹ richiama in maniera precisa e chiara le SS.UU. n. 28243/2015 precisando che *"le garanzie statutarie dell'art. 12, comma 7, cit. operano solo in fase di accesso, ispezione e verifica nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente -concludendosi tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni ivi svolte, alla stregua delle prescrizioni del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6, ovvero del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1, (Cass. Sez. Trib. n. 5632 e n. 16036 del 2015) - indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o meno comportato constatazione di violazioni fiscali (Cass. 150101/14, 9424/14, 5374/14,*

¹ Ordinanza n. 5040 del 21 febbraio 2019 (ud 17 gennaio 2019) della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. Iacobellis Marcello - Est. La Torre Maria Enza

2593/14, 207701/13, 10381/11). In tal senso militano univocamente non solo il dato testuale della norma, ma la stessa peculiarità delle verifiche in loco, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il rispetto del termine di 60 gg. da parte dell'Ufficio per l'emissione dell'avviso di accertamento, al fine di consentire al contribuente l'espletamento del contraddittorio per correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali (Cass. n. 23050 del 11/11/2015; n. 25661/16). L'esonero dall'osservanza del termine è consentito solo per motivi di urgenza, nella fattispecie non eccepiti - come accertato dalla CTR - (cfr. Cass. n. 27623 del 30/10/2018, n. 17211 del 02/07/2018)".

Quindi la regola statutaria interna si applica solo ai contribuenti sottoposti ad accessi, ispezioni e verifiche. Non si può estendere ad altri ambiti operativi. Fuori da tale contesto le garanzie del contraddittorio preventivo esistono solo laddove c'è una norma precisa, nel caso di tributi interni. Ovviamente rimane il criterio generalizzato per i tributi armonizzati, "in ogni caso"² si applicano le

garanzie di matrice eurounitaria.

- Gli accertamenti a tavolino

Quanto ai cosiddetti "accertamenti a tavolino" cosa succede? Semplicemente che "Le garanzie procedurali di cui alla L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 12, comma 7, trovano applicazione solo al processo verbale di constatazione redatto a chiusura di operazioni di verifica condotte dagli organi dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali e non anche alle verifiche svolte a tavolino, ovvero senza accesso ai locali anzidetti"³

E' questa la lettura largamente prevalente ed oggi potremmo dire consolidata. Tuttavia non è da dimenticare che in ambito di tributi armonizzati questa distinzione non vale, per quanto riportato in nota 57: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino", il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati": la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa".⁴

2 "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, e

che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto". Cassazione, sez. unite civ., 9 dicembre 2015, n. 24823

3 Ordinanza n. 27420 del 29 ottobre 2018 (ud 10 ottobre 2018) della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. Manzoni Enrico - Est. Solaini Luca

4 Ordinanza n. 20036 del 27 luglio 2018 della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. Cirillo Ettore - Est. Enrico Manzoni - Rel. Enrico Manzoni

- Gli accessi brevi

Quanto alla durata degli accessi o le finalità degli stessi, ciò non sembra rilevare. Nel senso che quando vi è una autoritativa immissione nei luoghi di pertinenza del contribuente le garanzie predette si applicano sempre, anche qualora l'accesso sia finalizzato alla semplice acquisizione di documenti. Infatti: *“La garanzia di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, si applica .. a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, come prescrive il citato D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 6 (Cass. n. 15624 del 9/7/2014; Cass. 2593 del 5/2/2014), sia perchè, anche in caso di “accesso breve”, si verifica quella peculiarità che, secondo le Sezioni Unite di questa Corte n. 24823 del 9/12/2015, giustifica, quale controbilanciamento, le garanzie di cui al citato art. 12; peculiarità consistente nell'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutati a lui sfavorevoli”*⁵

Tale interpretazione relativamente ai cosiddetti “accessi brevi” viene definita “consolidata” dalla stessa Corte: *“Nel caso di specie, è pacifico che la ripresa consegue ad alcuni accessi c.d. istantanei, ossia diretti all'acquisizione di documentazione, cui non ha fatto seguito il rilascio del relativo verbale di chiusura delle operazioni, e che non è stato rispettato il termine dilatorio dell'art. 12, comma 7, Statuto. E' giurisprudenza conso-*

*lidata di questa Corte che tale garanzia si applica a tutti i tipi di accesso, inclusi quelli diretti all'acquisizione della documentazione alla base della ripresa, e solo dal rilascio del verbale decorre il termine di sessanta giorni”*⁶

- Accesso e successivi incontri presso l'ufficio

Ovviamente la realtà concreta offre degli spunti a cui la regola generale non fa necessariamente riferimento. Anche in queste eventualità si cerca di fornire una soluzione, come nel caso in cui prima vi sia stata una acquisizione di documenti in azienda e poi una serie di incontri con il contribuente per esaminare la documentazione consegnata in fase di accesso. In tale situazione si ha che il termine di garanzia di sessanta giorni opera dall'accesso e non dallo svolgimento delle successive sessioni in ufficio⁷: *“Sul punto si rileva che è pacifico che l'avviso di accertamento da parte della Agenzia delle entrate è stato preceduto da un accesso istantaneo in data 3-9-2009 e da tre incontri con la società, con invito a fornire documentazione, per i quali sono stati redatti distinti processi verbali di contraddittorio (il 19-4-2011, il 7-6-2011 ed il 21-6-2011), con emissione di avviso di accertamento il 28-7-2011, quindi prima del decorso dei sessanta giorni dal 21-6-2011. Pertanto, per questa Corte, il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non opera nell'ipotesi di accertamento “a tavolino” (Cass., 29 ottobre 2018, n. 27420). Infatti, il termine di sessanta giorni tra il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle ope-*

5 Ordinanza n. 13176 del 16 maggio 2019 (ud 29 marzo 2019) della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Campanile Pietro - Est. Condello Pasqualina Anna Piera

6 Ordinanza n. 10388 del 12 aprile 2019 della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. Greco Antonio - Est. Pierpaolo Gori - Rel. Pierpaolo Gori

7 Ordinanza n. 8857 del 29 marzo 2019 (ud 19 marzo 2019) della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Cirillo Ettore - Est. D'Orazio Luigi

razioni da parte degli organi di controllo e l'emissione dell'avviso di accertamento, con la sanzione, in caso di violazione, della illegittimità dell'avviso di accertamento (Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184), deve essere rispettato solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali dell'impresa".

- I tributi doganali

Le garanzie dello Statuto, inoltre, per quanto si può desumere dalle pronunce della Suprema Corte, non operano in ambito di tributi doganali. Infatti: *"In tema di tributi doganali, l'emissione dell'avviso di accertamento suppletivo prima della scadenza del termine di sessanta giorni, previsto dall'art. 12, comma 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, per la presentazione di osservazioni e richieste dopo il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte dell'organo impositore, non viola i diritti del contribuente, atteso che, da un lato, la normativa sul riordino degli istituti doganali di cui al D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, prevede, nell'ambito del procedimento di revisione dell'accertamento, la possibilità di procedere a verifiche fiscali richiamando i poteri di accesso, ispezione e verifica di cui all'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di Iva, per cui, qualora l'Amministrazione si avvalga di tale strumento istruttorio, può scattare, a favore del contribuente, sottoposto a dette indagini il meccanismo delle garanzie previste dalla citata norma. Dall'altro lato, qualora l'Amministrazione non si avvalga di tale mezzo istruttorio, già il sistema doganale appresta una serie di garanzie peculiari per il contribuente, prevedendo la contestazione amministrativa e la compilazione di un apposito verbale per raccogliere le osservazioni ed i motivi di reclamo del contribuente medesimo ai fini*

dell'eventuale controversia doganale".

Ed ancora sul punto: *"Agli avvisi di rettifica in materia doganale precedenti all'entrata in vigore del d.l. n. 1 del 2012, conv., con modif., in l. n. 27 del 2012, non si applica l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, perché, in tale ambito, opera lo "ius speciale" di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, nel testo vigente "ratione temporis", preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento anticipato rispetto alla formazione dell'atto definitivo, che può essere impugnato in sede giurisdizionale, non sussistendo violazione né dei principi unionali né degli artt. 3 e 24 Cost., perché il procedimento previsto dall'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 tutela il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo e, dunque, il suo diritto di difesa endoprocedimentale".*

- La "prova di resistenza"

Un'altra questione rilevante è quella della cosiddetta "prova di resistenza". La giurisprudenza UE, particolarmente nella sentenza *Kamino International Logistics*, ha affermato che l'invocazione in giudizio del mancato svolgimento del contraddittorio preventivo, per essere rilevante, deve prospettare il fatto che la fase di difesa procedimentale, se si fosse realizzata, avrebbe potuto portare delle conseguenze sull'atto da emettere. Le Sezioni Unite del 2015 ci avevano detto che tale principio, oltre ad essere conforme alla giurisprudenza comunitaria, poggia, nel diritto interno, sul "pragmatico canone giuspubblicistico della strumentante (ovvero strumentalità) delle forme". Ma nel diritto interno, appunto, la principale regola di garanzia, ovvero l'articolo 12 comma 7, non prevede alcuna prova di resistenza.

Ed allora: *“In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l’Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l’invalidità dell’atto purché il contribuente abbia assolto all’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un’opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi “armonizzati”, mentre, per quelli “non armonizzati”, non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito”*⁸.

In pratica, laddove il contesto normativo a presidio della garanzia del contraddittorio preventivo sia quello della Carta di Nizza (e dunque *“in ogni caso”* relativamente ai tributi armonizzati), si deve aver riguardo, in giudizio, allo *“stress test”* evocato dalla sentenza Kamino International Logistics. Laddove invece la regola di garanzia poggia su norme interne, come quella dello *“Statuto”*, si applicheranno, anche con riguardo alla *“prova di resistenza”* le leggi interne. Nessuna delle quali prevede la *“prova”* predetta.

- La grave e motivata urgenza

Una serie non ristretta di pronunce riguarda la deroga al termine generale di sessanta giorni per i casi di grave e motivata urgenza, che il citato principio di cui all’articolo 12 prevede. Ovvero, quando è possibile configurare tale evenienza senza che siano lese le garanzie statutarie? In questo contesto è evidentemente ritenuta non congrua la motivazione lega-

ta alla imminente scadenza del termine di accertamento se non c’è nessun motivo che giustifichi la mancanza di attività in tal senso dell’amministrazione. Infatti *“è dovere dell’amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, mentre, in caso contrario, si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio secondo cui il requisito dell’urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso, fermo restando che spetta all’ufficio l’onere di provare in giudizio la sussistenza della situazione urgente; sicché, qualora l’amministrazione deduca, come nel caso in esame, quale circostanza di “particolare e motivata urgenza”, il fatto di non aver potuto rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni allegando l’imminente scadenza dei termini previsti per l’azione di accertamento, l’oggetto della prova va allora individuato nell’oggettiva impossibilità di adempimento dell’obbligo, traducendosi nella deduzione che l’imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere l’obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte all’ufficio non imputabili a titolo di incuria, negligenza o inefficienza”*.⁹

La grave e motivata urgenza viene al contrario riconosciuta in talune situazioni di pericolo (attuale o potenziale) per la riscossione che non siano attribuibili, come nel caso appena visto, alla mera inattività degli uffici. E’ ad esempio un motivo di deroga al termine di sessanta giorni il fallimento intervenuto della società contribuente. Infatti: *“Questa Corte ha avuto modo di affermare il condivisibile principio, che in questa sede va ribadito, secondo cui la dichiarazione di fallimento del*

⁸ Ordinanza n. 6708 del 7 marzo 2019 (ud 21 novembre 2018) della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. Greco Antonio - Est. Gori Pierpaolo

⁹ Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 27/11/2018) 25-01-2019, n. 2183, Pres. Manzon Rel. Bruschetta

contribuente sottoposto a verifica fiscale giustifica l'emissione dell'avviso di accertamento senza l'osservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. Ciò da un lato in ragione dell'urgenza correlata alla necessità dell'Erario di intervenire nella procedura concorsuale, senza che rilevi la possibilità di un'insinuazione tempestiva al passivo, poichè detto intervento può essere funzionale a proporre opposizioni volte a contestare le posizioni di altri creditori; d'altro lato perchè il contribuente fallito perde la capacità di gestire il proprio patrimonio, sicchè il detto termine per la presentazione di osservazioni e richieste risulta incompatibile con l'attività del curatore, che è svolta sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, stante l'onere informativo nei confronti di tali soggetti (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8892 dell'11/04/2018; Sez. 5, Sentenza n. 13294 del 28/06/2016)"¹⁰.

Anche l'esistenza di una frode, da verificare in concreto da parte del Giudice, riveste un carattere di eccezionalità tale da consentire l'emissione dell'atto *ante tempus*. Si ha infatti che *"La CTR con riferimento ai principi espressi non ha motivato in modo giuridicamente corretto. La sentenza impugnata, dopo avere ricordato che in giudizio l'amministrazione aveva dedotto che le ragioni per le quali era stata anticipata la notificazione dell'atto impositivo impugnato consisteva nel fatto che la società aveva richiesto ed ottenuto un rimborso IVA per la somma di Lire 1.159.667.000, e che era stato verificato che la stessa avesse emesso fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ha negato che tali circostanze potessero costituire valide ragioni giustificative dell'urgenza, affermando che l'Agenzia delle entrate non avrebbe fornito*

"analiticamente le ragioni del perchè, in pendenza dei sessanta giorni, le garanzie del credito sarebbero potute venire meno". La Corte cassa la sentenza affermando che *"il giudice di appello avrebbe dovuto, piuttosto, verificare se tale ragione di urgenza potesse, come si esprimono le Sezioni Unite, essere specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione"*.

Quindi la ragione della possibile frode viene oggettivamente riconosciuta valida in astratto. Ma, come per tutti i motivi, pur considerati corretti, per accordare delle deroghe, occorre esaminare *"le specifiche ragioni di urgenza, riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso, il cui onere probatorio grava sull'amministrazione finanziaria (Cass. n. 2587 del 2014). La giurisprudenza di questa Corte ha precisato che il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dell'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale avviso di accertamento, deve essere provata dall'Ufficio"*¹¹.

- Ancora sul computo del termine

Come si è già fatto notare in precedenza, il concreto svolgersi delle operazioni di verifica pone dei dubbi anche su questioni apparentemente semplici. Ad esempio quelle che attengono al computo del termine di sessanta giorni in relazione alle effettive modalità operative. Ad esempio si è affermato che *"In tema di diritti e garanzie del*

¹⁰ Ordinanza n. 3294 del 5 febbraio 2019 (ud 18 gennaio 2019) della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Campanile Pietro - Est. Fraulini Paolo

¹¹ Sentenza n. 21819 del 7 settembre 2018 della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Di Iasi Camilla - Est. Fasano Anna Maria

contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ove siano eseguiti più accessi nei locali dell'impresa per reperire documentazione strumentale all'accertamento, il termine di sessanta giorni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, decorre dall'ultimo accesso, in quanto postula il completamento della verifica e la completezza degli elementi dalla stessa risultanti, essendo posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio, in modo da attribuire al contribuente un lasso di tempo sufficiente a garantirgli la piena partecipazione al rocedimento ed ad esprimere le proprie valutazioni"¹².

Quindi l'ultimo accesso segna la decorrenza del termine dilatorio per le osservazioni del contribuente. E quando c'è un accesso (o più di uno) e poi segue una fase di approfondimento presso gli uffici, con uno o più incontri? La Cassazione cita se stessa affermando che le tutele riguardano la fase svolta presso il contribuente e dunque il termine di cui all'articolo 12 comma 7 decorre dal termine delle operazioni in azienda. Si legge infatti un'ordinanza della sezione filtro che *"ogni accesso compiuto dai verificatori nei locali riferibili al contribuente include l'obbligo di redazione di apposito avviso, dalla comunicazione del quale comincia a decorre il termine di 60 giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 fermo restando che ad ogni accesso consegue l'obbligo di redazione di un verbale di constatazione - cfr. Cass. n. 19331/2016, Cass. n. 15624/2014, Cass. n. 18110/2016 -. Siffatti principi non consentono tuttavia di giungere alla conclusione condivisa dalla CTR secondo il quale esisterebbe un obbligo di confezionamento di apposito verbale quando il contribuente, richiesto in sede di accesso di depositare documentazione, prov-*

veda autonomamente a consegnare quanto richiesto presso l'Ufficio. Ed infatti, la fase che giustifica il contraddittorio presuppone l'accesso ed è ad esso collegato, ma non può estendersi a ciò che accade in epoca successiva a detto accesso se, per l'appunto, ciò non accade all'interno dei locali del contribuente. E' proprio tale circostanza che giustifica la particolare tutela apprestata attraverso l'obbligo di concessione del termine dilatorio, come ha chiaramente affermato Cass. Sez. Un. n. 24823/2015-. Ed infatti, questa Corte ha chiarito che "la naturale vis expansiva dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto da imporre termini dilatori all'azione di accertamento che derivi da controlli fatti dall'Amministrazione nella propria sede, in base ai dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente" - cfr. Cass. n. 11539/2016 -".

La predetta posizione è stata criticata da molti, per la verità. Se si verbalizza un accesso senza ancora aver formalizzato alcuna contestazione, infatti, come potrà il contribuente presentare osservazioni e richieste che l'ufficio dovrà valutare? Come potrà attivare una fase di contraddittorio senza che siano formalizzati i criteri di un eventuale accertamento con ciò ritenendo di attuare il principio per cui *"i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione"*¹³?

Le Sezioni Unite del 2015 non smentiscono affatto i principi enunciati, proprio sulla specifica norma, dalle stesse Sezioni Unite

12 Ordinanza n. 4564 del 15 febbraio 2019 (ud 7 marzo 2018) della Cassazione Civile, Sez. V- Pres. Virgilio, Rel. Fuochi Tinarelli

13 Sentenza Sopropé - Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública, procedimento C349/07, 18 dicembre 2008, Corte di Giustizia seconda sezione, punto 37 della motivazione.

due anni prima¹⁴ per le quali *“l’inosservanza del termine dilatorio prescritto dall’art. 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l’invalidità dell’avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l’intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l’Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale”*.

Per cui la norma interna deve avere una funzione di presidio del contraddittorio preventivo. Le osservazioni devono seguire le contestazioni e non la semplice verbalizzazione di un accesso. Ciò è importante a nostro modesto avviso: la Corte, nelle pronunce facenti capo a tale orientamento, pare infatti soffermarsi sulla decorrenza del termine piuttosto che sulla ragione di tale fase preventiva.

- La scadenza in giorno festivo

Un altro aspetto peculiare del computo dei termini viene affrontato in un’altra ordinanza del 2018. Si tratta di un caso nel quale il sessantesimo giorno scadeva di giorno festivo e dunque si è posto il problema della applicabilità alla specifica fattispecie dell’articolo 155, comma quarto, del c.p.c. e con il quale *“Se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo”*.

Ebbene, secondo la Corte *“In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ove il termine di sessanta giorni previsto dall’art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 cada in un giorno festivo, non trova applicazione l’art. 155, comma 4, c.p.c., operante solo nell’ipotesi di scadenza di un termine finale che determini l’acquisto o la perdita di un diritto o la decadenza dall’esercizio di una facoltà, ipotesi non ricorrente, invece, in relazione al termine sospensivo per l’emissione dell’avviso di accertamento di cui al citato art. 12 l. n. 212 del 2000, avente natura dilatoria, in quanto l’Ufficio non è tenuto a dare conto nell’atto impositivo delle osservazioni e richieste del contribuente”*¹⁵.

- L’articolo 24 della L. 4/1929

Per la verità per molti osservatori esisterebbe una norma semplice, che ha quasi un secolo di vita e che accomuna tutte le tipologie di istruttoria pre-accertamento, consentendo appunto una omogeneità di applicazione dell’articolo 12 comma 7 senza la necessità di tutte queste diversificazioni, che appaiono sovente in odore di irragionevolezza. Si tratta dell’articolo 24 della Legge 7 gennaio 1924, n. 4, tuttora vigente, secondo il quale *“Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”*.

Se ogni istruttoria si chiudesse come la Legge del ’29 prevede, con un processo verbale di constatazione, in altri termini, la diversificazione tra le varie fasi di controllo potrebbe attenuarsi di molto. Resterebbe, per la posizione attuale della Cassazione, una applicabilità della norma interna rela-

¹⁴ Sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013 (ud 14 maggio 2013) della Cassazione Civile, Sez. Unite - Pres. Luccioli Maria Gabriella - Est. Virgilio Biagio. Si veda il punto 3.4. della motivazione

¹⁵ Ordinanza n. 14667 del 6 giugno 2018 della Cassazione Civile, Sez. VI Pres. Iacobellis Marcello - Rel. Maria Enza la Torre

tiva alla sospensione di sessanta giorni per l'emissione dell'atto solo alle verifiche in azienda, ma già avremmo ridotto la casistica. Senza contare che una successiva lettura costituzionalmente orientata (o un semplice intervento legislativo) potrebbe a quel punto far tornare all'applicazione omogenea della regola statutaria a tutte le fattispecie di controllo.

Ma su questo versante la Cassazione è, evidentemente, di avviso diverso ritenendo che *“l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute; dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni decorre il termine di sessanta giorni entro il quale il contribuente può comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. S'intende, in tal modo, aderire all'orientamento della Corte, secondo cui: “Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, della decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo”¹⁶.*

E' evidente però che la varietà di situazioni e delle verbalizzazioni (legate o meno a verifiche in azienda) senza una regola unica che riallinei, come l'articolo 24 predetto si preoccupa di fare, la chiusura dei controlli con la formalizzazione delle contestazioni, non smette di generare problemi.

Cosa accade ad esempio se nella verifica a

carico del soggetto A, con accesso nella sua attività, si reperiscono elementi utili ad un accertamento a carico del soggetto B? La risposta è che *“l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale nei termini anzidetti non riguarda comunque il caso ... in cui vi sia stato un accesso presso terzi dal quale si sono tratti elementi utili al sostegno probatorio delle pretese creditorie erariali. Vi è infatti da ribadire che “In tema di accertamento tributario, le garanzie previste dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, si riferiscono espressamente agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti “nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”, e, quindi, sono assicurate esclusivamente al soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica, ma non si estendono al terzo a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento”¹⁷.*

Quindi, per tornare alla domanda che ci siamo appena posti, il soggetto B verrà accertato senza che valga per lui alcuna regola di garanzia. Il motivo, che è evidente nell'ordinanza, risiede nel fatto che la norma statutaria è considerata a presidio delle verifiche in azienda e dunque a garanzia del solo soggetto che subisce l'accesso. Mentre l'altro, incidentalmente controllato, non può avere le stesse tutele le violazioni che egli avrebbe commesso, incidentalmente rilevate in una verifica presso altri, non sono formalizzate in un p.v.c. in ossequio alla regola del '29.

- Accertamento più ampio del p.v.c.

16 Sentenza n. 16546 del 22 giugno 2018 della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Locatelli Giuseppe - Est. Guida Riccardo

17 Ordinanza n. 8890 dell' 11 aprile 2018 della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. Cirillo Ettore - Est. Manzoni Enrico

Poniamo adesso il caso nel quale l'articolo 24 della Legge 4/1929 sia stato rispettato. Cioè è **realmente** stato redatto il processo verbale di constatazione e in esso si sono formalizzate le contestazioni. Abbiamo già visto che con ciò e con il termine dilatorio di sessanta giorni, per le Sezioni Unite del 2013 si realizza il principio di difesa procedimentale di derivazione eurounitaria. Principio che prevede, appunto, che al soggetto venga assegnato un termine congruo mettendolo in condizione di conoscere le contestazioni a suo carico e di essere ascoltato con riguardo ad esse.

Ebbene, cosa succede se l'accertamento successivo non tiene conto del p.v.c.? O, per essere più precisi, se va oltre le risultanze del verbale per estendere i limiti delle contestazioni?

Sotto questo profilo è ovvio che, dal punto di vista amministrativo, non esiste una dipendenza dell'accertamento dalle risultanze del p.v.c. Si potrà porre in un momento successivo in termini di motivazione dell'atto, eventualmente, o di giusto procedimento. Ma certo che l'ufficio non ha vincoli rispetto all'attività dei verificatori. Quando la fotografia non era digitale, per fare un esempio, si diceva che la verifica scattava le foto e l'Ufficio le doveva sviluppare e stampare secondo i propri criteri.

La faccenda cambia, a nostro modesto avviso, con riferimento alla questione del contraddittorio. Ovvero se formalizzo al contribuente delle contestazioni, gli consento di difendersi da esse, e poi con una rapida sostituzione delle carte in tavola, formulo dei rilievi che non tengono conto del p.v.c., pare che qualche problema possa porsi in relazione alla fase endoprocedimentale.

Tali eventuali problemi non sfiorano la Corte la quale, al contrario, soffermandosi solo sulla fase che abbiamo definito "amministrativa" (ma anche il contraddittorio

preventivo attua principi di buona amministrazione) afferma che *"In tema di contraddittorio e di poteri del giudice tributario, non sussiste alcuna lesione del diritto di difesa per il solo fatto che la ripresa ad imposizione contenuta nell'avviso di accertamento sia per importi superiori a quelli oggetto del prodromico processo verbale di constatazione, in quanto l'atto impositivo non dipende necessariamente dal p.v.c., perchè solo in esso si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'amministrazione finanziaria, ed è al rispetto del contenuto dell'atto impositivo che è tenuto il giudice tributario"*¹⁸. Il fatto che questa frase venga enunciata come principio di diritto lascia evidentemente pochi spazi ad una revisione della lettura, almeno in tempi brevi.

- L'elaborazione delle ragioni del contribuente

Ma se contraddittorio dev'essere, cosa ne sarà delle osservazioni del contribuente una volta che esse siano formulate? Abbiamo già visto in altra parte del presente testo che una elaborazione corretta di esse richiederebbe non tanto che le argomentazioni poste siano accolte, ma almeno che di esse si tenga conto, elaborandole e trattandole anche nel caso in cui le conclusioni dell'ufficio siano diverse da quelle prospettate dalla parte oggetto di accertamento. Ma anche in questo caso la Cassazione è di diverso avviso. Infatti *"in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, la nullità consegue alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la pro-*

¹⁸ Ordinanza 18 maggio 2019, n. 13490 della VI Sezione della Corte di Cassazione (Pres. Lucioti, Rel. Gori).

duzione di ogni effetto nonché al mancato obbligo di (almeno) valutare le osservazioni del contribuente, pur senza esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (Sez. 6-5, n. 8378 del 31/03/2017)"¹⁹

Ed ancora sul punto: *" è principio consolidato, cui questo Collegio intende prestare adesione, quello per cui l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, è valido, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (cfr. Cass., ord., 31 marzo 2017, n. 8378; Cass. 24 febbraio 2016, n. 3583)"²⁰.*

Quindi si ha un corretto svolgimento procedimentale dell'accertamento anche se le osservazioni del contribuente non sono riportate ed eventualmente confutate dell'atto impositivo. Occorre, è vero, che se ne tenga conto valutandole. Ma se la predetta valutazione non compare affatto nella motivazione dell'accertamento l'atto rimane valido. Quanto al fatto che si siano valutate le osservazioni, evidentemente, il contribuente potrà anche non sapere mai in che termini la valutazione sia stata effettuata. Non saprà perché le osservazioni siano state ritenute non convincenti. Non potrà mai in un giudizio successivo invocare la mancanza di un contraddittorio effettivo, visto che il contraddittorio, nella lettura della Corte e

con riferimento alla norma interna statutaria, ha una connotazione formale e non di merito.

In conclusione di paragrafo dobbiamo rilevare che non ci convince affatto il percorso interpretativo ed argomentativo compiuto nell'ultimo periodo nella lettura delle regole a tutela delle garanzie procedurali. Pare invece che dopo il percorso che inizia con la *Sopropè* più di un decennio orsono e prosegue senza sosta fino alla sentenza n. 132, depositata nel luglio del 2015, della Corte Costituzionale, si sia dapprima operata una revisione *pro-fisco* delle regole con l'ultima pronuncia delle Sezioni Unite (la quarta in poco più di due anni!!!), ovvero la 24283/2015, e poi, pian piano, si stiano progressivamente chiudendo gli spiragli residui alle garanzie pro-contribuente. Questo almeno nel diritto interno, visto che i principi eurounitari appaiono inattaccabili per il momento. Ma anche in tale ambito qualche tentativo, anche se poco convincente, di revisione lo dobbiamo menzionare, come leggeremo tra un attimo.

- Una recente ordinanza

Venendo in ultimo ad una recente Ordinanza²¹, non possiamo non notare un'altra rottura con le regole dello Statuto ed in particolare con quelle sul contraddittorio formalizzate nell'articolo 12 comma 7. Il problema era nel caso specifico fissare il decorso del termine dei sessanta giorni, posto che vi era stato un accesso in azienda seguito, alcuni mesi dopo, dalla richiesta e dalla consegna successiva di documentazione. Abbiamo già analizzato un caso simile in

¹⁹ Ordinanza n. 17210 del 2 luglio 2018 (ud 6 giugno 2018) della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. Iacobellis Marcello - Est. Mocci Mauro

²⁰ Sentenza n. 1778 del 23 gennaio 2019 (ud 20 settembre 2018) della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Bruschetta Ernestino Luigi - Est. Catalozzi Paolo

²¹ Ordinanza n. 12094 dell'8 maggio 2019 della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Virgilio Biagio - Est. Triscari Giancarlo

precedenza: la novità nella pronuncia di cui parliamo, che ha suscitato non poche critiche in dottrina, è che essa va a “rileggere” con una certa disinvoltura, anche i principi eurounitari, ponendo comunque un precedente, che potrebbe essere forviante per successive pronunce.

In relazione alla decorrenza dei sessanta giorni dal verbale di chiusura delle operazioni presso il contribuente, riportiamo prima di tutto un passaggio significativo della motivazione: *“Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo”* (Cass. 2 luglio 2014, n. 15010). Richiamando questo precedente la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ritiene soddisfatto l’obbligo del contraddittorio preventivo in materia IVA in una situazione nella quale è stato redatto un verbale di accesso in data 11 maggio 2009 e il successivo avviso di accertamento è stato notificato alla il 10 settembre 2009, quindi oltre il termine di cui all’art. 12, comma 7 dello “Statuto”.

Cioè una norma precisa che si riferisce ai processi verbali di constatazione viene estesa ai verbali di accesso. “Estesa” però non è il termine esatto. La regola che riguarda il p.v.c. è quella per cui *“dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo...”*. Quale sarebbe la chiusura delle operazioni di controllo nel caso specifico? La Corte ci dice che è la raccolta della documentazione. Ma evidentemente non può essere così. La documentazione è stata valutata e ritenuta evidentemente non sufficiente o non idonea a provare la corretta applicazione delle regole. Ed era

in quel momento che si doveva collocare la fase della chiusura delle operazioni di controllo. Non ci può essere il minimo dubbio in proposito.

Nè per la Corte è rilevante che il p.v.c. sia atto previsto in tutti i casi di constatazione di violazioni tributarie da novant’anni, secondo il sempre vigente articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4. Infatti *“il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24, non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell’amministrazione finanziaria prima e dell’autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento”* (Cass. civ. Sez. V, 29 dicembre 2017, n. 31120).

Fatti fuori dunque in scioltezza un paio di precetti di Legge, il Collegio compie l’azione più devastante a nostro giudizio per chi conosca la vicenda del principio di difesa endoprocedimentale di matrice eurounitaria. Letteralmente: *“la sentenza della Corte di giustizia CE, 12 dicembre 2008, (causa C-349/07 Sopropè), citata dalla ricorrente, ha affermato il principio secondo cui i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizioni di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’Amministrazione intende fondare la sua decisione e che grava sulle Amministrazioni degli Stati membri l’obbligo di instaurare il previo contraddittorio ogni qualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera di applicazione del diritto comunitario; ma, proprio in relazione all’adozione dell’atto impositivo e nella prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente, il legislatore interno, secondo i principi interpretati-*

vi delle norme di riferimento espressi con gli arresti giurisprudenziali sopra citati, ha ritenuto che il contraddittorio endoprocedimentale è assicurato, in caso di accesso mirato, con il riconoscimento di un termine dilatorio in favore del contribuente nei cui confronti è stata operata l'attività di acquisizione della documentazione, non essendo necessario, come detto, in questo caso, l'adozione di un successivo atto di constatazione delle violazioni finanziarie, e tale specifica previsione costituisce la modalità con la quale, anche nella materia dei tributi "armonizzati", il legislatore interno ha ritenuto di dare attuazione alla normativa comunitaria ed ai principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria".

Rileggiamo allora un attimo un passaggio già citato della *Sopropè*: *"i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente (v., in particolare, sentenze citate Commissione/Lisrestal e a., punto 21, e Mediocurso/Commissione, punto 36)".*

Ebbene, non pare che siano stati esplicitati, nel caso specifico, gli elementi fondanti la decisione. Almeno preventivamente nel contesto procedimentale. Ciò apparirebbe sì, in linea con la norma interna che, come abbiamo ricordato poco sopra prevede la

sospensione del termine *"dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo..."*. E la chiusura non è, evidentemente, pensata, solo come la formalizzazione della fine delle operazioni, quanto assieme alla constatazione delle violazioni da operare con il p.v.c.

Quindi la regola europea e quella interna sono allineate, come la Corte afferma. Ma in un senso opposto a quello prospettato dalla VI sezione. Non basta il termine dilatorio dall'acquisizione di documenti per rispettare il diritto di difesa endoprocedimentale. L'attività difensiva si caratterizza, viceversa, per la conoscenza dei possibili rilievi e delle loro ragioni e di una interlocuzione collaborativa sul punto, su iniziativa del contribuente ed in termini congrui.

Riguardo le regole del rapporto tra diritto interno e principi eurounitari ricordiamo ancora sommariamente la sentenza *Sopropè*, che lascia l'attuazione dei principi alle garanzie offerte nel diritto nazionale...*"... purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario"*.

Non serve aggiungere altro.



Dalla "Sopropè" alla Legge 28 giugno 2019 n. 58 - II Edizione.

Il presente lavoro cerca di ricostruire il percorso del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario attraverso le regole normative e i passaggi giurisprudenziali per fornire agli operatori degli spunti pratici a cui eventualmente far riferimento negli atti di difesa del contribuente.

Luca Mariotti- Il contraddittorio endoprocedimentale preventivo tributario - Un percorso normativo e giurisprudenziale per la difesa del contribuente - eBook PDF - Fisco e Tasse - agosto 2019



La riforma della giustizia tributaria - le esperienze straniere

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista

a. Iniziative legislative

In vista della prossima manovra finanziaria, si parla tanto di combattere, giustamente, l'evasione fiscale ma, spesso, si dimentica di far presente che in sede contenziosa il cittadino-contribuente ha limitate possibilità di difesa peraltro dinanzi a Commissioni Tributarie gestite ed organizzate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa.

È arrivato il momento di riformare strutturalmente la giustizia tributaria con giudici professionali, a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico, ben retribuiti e, soprattutto, non più dipendenti dal MEF ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Attualmente presso il Parlamento giacciono le seguenti sei iniziative legislative di quasi tutti i partiti politici:

CAMERA DEI DEPUTATI - PROPOSTE DI LEGGE:

- ✓ n. 1521 del 21.01.2019, prima firmataria l'On.le Martinciglio + 8 (Movimento 5 Stelle);
- ✓ n. 1526 del 23.01.2019, primo firmatario l'On.le Centemero + 83 (Lega).

- SENATO DELLA REPUBBLICA - DISEGNI DI LEGGE:

- ✓ n. 243 del 10.04.2018, primo firmatario il Sen. Luigi Vitali (Forza Italia);
- ✓ n. 714 del 25.07.2018, primo firmatario il Sen. Caliendo (Forza Italia);
- ✓ n. 759 del 07.08.2018, primo firmatario il Sen. Nannicini (Partito Democratico);

- ✓ n. 1243 del 18.04.2019, primo firmatario il Sen. Romeo + 49 (Lega).

Come si può notare i principali partiti (Partito Democratico, Movimento 5 Stelle, Lega e Forza Italia) hanno presentato le proposte legislative per riformare strutturalmente la giustizia tributaria che hanno ripreso molte mie proposte modificative.

b. Le esperienze straniere

Francia

Il sistema francese risente, ancor più di quello italiano, del retaggio storico e può considerarsi, nella sua struttura complessiva, ad uno stadio più arretrato del nostro.

Quando sorse, nel 1791, esso si inquadrava in una rigida separazione tra esecutivo e giudiziario; dovendo fornire tutela in relazione a un'imposta fondiaria espressione del potere pubblico esercitato dall'esecutivo, parve giusto che anche i reclami a fronte di tale tipo di prelievo dovessero essere di tipo amministrativo. Una scelta facilitata dalla contestuale cancellazione delle vecchie imposte indirette, che eliminò qualsiasi alternativa di tipo giurisdizionale per il contenzioso tributario.

Alla fine del 1798, però, furono reintrodotte le imposte d'atto e poiché gli atti soggetti erano regolati dal diritto civile, si optò per estendere anche ai prelievi loro connessi la tutela giurisdizionale, ritenuta più obiettiva e imparziale e, quindi, in grado di far maggiormente accettare le nuove imposte.

Scelta confermata 4 anni dopo per tutte le imposte indirette.

Era così stabilito, nelle sue linee principali, il sistema binario oggi vigente:

- ✓ **giurisdizione ordinaria per le impo-**

ste indirette, per le quali la soluzione richiede l'applicazione di regole di diritto privato (registro e simili), estesa anche alle imposte liquidate senza che vi sia stato un provvedimento amministrativo e alle situazioni che coinvolgono i diritti fondamentali dei cittadini;

- ✓ **rimedi amministrativi in tutti gli altri casi**, competenza un tempo giustificata dall'essere, come detto, l'imposta collegata all'esercizio del potere, nonché all'emanazione di un atto, ma avente oggi natura sempre più residuale, in presenza di imposte, come quelle sui redditi, basate su dichiarazione e autoliquidazione e dove l'atto amministrativo compare solo, eventualmente, nella fase successiva del controllo.

Si tratta di un sistema complesso, di difficile gestione e che sconta altresì la mancanza di un interprete unico, essendo le ultime istanze anch'esse due (Cassazione e Consiglio di Stato) e potenzialmente discordanti.

In Francia non c'è unitarietà di giurisdizione, che è fatta oggetto di *partage des competences* fra giudice amministrativo (*jurisdiction administrative*) e giudice ordinario (*jurisdiction judiciaire*); **quando la materia litigiosa riguarda le imposte dirette o l'IVA, la competenza è del tribunale amministrativo.**

L'appello può essere presentato alla Corte amministrativa d'appello e, in terzo grado, davanti al Consiglio di Stato che agisce come Corte suprema in materia amministrativa.

In caso **di imposte di registro, di bollo, patrimoniali**, pubblicità fondiaria, la competenza giurisdizione spetta all'autorità giudiziaria ordinaria. In primo grado è competente il *Tribunal de Grande instance*, in secondo grado la Corte d'Appello e, in terzo grado, la Corte di Cassazione.

Tutti i giudici sono di carriera e nominati a

tempo indefinito.

USA

Non privo di ambiguità risulta anche il sistema americano di risoluzione delle controversie relative alle imposte federali.

Anche in questo caso, in conseguenza delle due possibili diverse nature degli organi decisori in campo tributario: da un lato, quelli propriamente giurisdizionali, che traggono la loro legittimazione dalla Costituzione (constitutional courts); dall'altro gli organi istituiti per legge (legislative courts o tribunals) e che non godono delle garanzie riconosciute ai primi (ad esempio, la carica a vita), ma che (a differenza della Francia) neppure si collocano nell'ambito del potere esecutivo, **bensì in una posizione intermedia tra amministrazione e giurisdizione.**

I tre organi americani competenti in materia si caratterizzano così per essere l'uno chiaramente giudiziario (la Federal District Court, FDC), il secondo di natura incerta (la United States Court of Federal Claims, USCFC) e il terzo (la United States Tax Court, USTC) un tribunal.

Le prime due hanno competenze sovrapposte: la FDC consente da sempre al contribuente di ottenere dal funzionario responsabile il rimborso di quanto pagato indebitamente; la USCFC, creata nel 1855, ha dato la possibilità di rivolgere tale richiesta anche all'amministrazione in quanto tale, possibilità estesa poi anche alla FDC, dapprima solo al di sopra di un certo importo e poi per qualunque somma.

Nella loro fungibilità, i due organi sono anche accomunati dal fatto di consentire solo il recupero di quanto già pagato; un rimedio che pare coerente con un'imposizione federale in origine prevalentemente basata su dazi doganali e prelievi analoghi, il cui contenzioso segue generalmente il pagamento.

Per agire, invece, ex ante contro il pagamento fu istituita nel 1921 quella che oggi si chiama USTC, competente in primis per gli avvisi di accertamento: un'unica Corte per tutto il Paese, i cui giudizi sono però appellabili presso le corti d'appello federali competenti in base al domicilio del ricorrente. È significativo che l'esigenza di un tale rimedio sia sorta dopo la nascita delle imposte federali sul reddito, vale a dire di imposte con una procedura che può generare contenzioso prima del pagamento.

In sintesi, anche il sistema federale americano non sembra avere ancora deciso fra amministrazione e giurisdizione, complice anche la meno netta distinzione fra i due ambiti rispetto ai sistemi di civil law; e anch'esso risulta «catturato» dalla propria storia, che è poi la storia dei tributi su cui è chiamato a decidere.

Regno unito

Come negli USA, anche in Gran Bretagna vi è una contrapposizione fra due organi, le courts ordinarie e gli administrative tribunals.

I secondi sono organi creati dalla legge in base a specifiche esigenze e formano, nella loro diversità l'uno dall'altro, un continuum fra giurisdizione e amministrazione: sono emanazione di quest'ultima, ma decidono nel merito, essendo poi le courts (Court of Appeal e Supreme Court) adite solo per questioni di diritto.

Nel caso del fisco, i tribunals sono la Tax Chamber of the First-Tier Tribunal, formata da giudici professionisti e giudici onorari, e l'Upper Tribunal, che però è competente solo per questioni di diritto.

Questo sistema ha rimpiazzato:

1. i General Commissioners of Income Tax, che avevano ispirato le originarie

commissioni italiane per la loro diffusione (operavano a livello locale) e composizione (i componenti erano cittadini indicati da comitati consultivi locali), nonché per la dipendenza dall'amministrazione fiscale;

2. gli Special Commissioners, veri esperti di diritto, la cui organizzazione dipendeva dal Ministero della giustizia;

3. i VAT and Duties Tribunals, anch'essi composti da esperti di diritto tributario e anch'essi assistiti dal Ministero della giustizia.

Il quadro della giustizia tributaria nel Regno Unito si è, quindi, assestato su organi in posizione intermedia rispetto a quelli che li hanno preceduti, cercando un compromesso fra la professionalizzazione e la partecipazione di soggetti non esperti di diritto e garantendo all'interno del sistema un giudice di legittimità, che prima era unicamente esterno al sistema (le courts).

Nel **Regno Unito** contro gli atti di accertamento riscossione e sanzionatori, è ammessa impugnazione, denominata "*appeal*", dinanzi alla *Tax Chamber (camera tributaria)*.

Il previgente sistema basato sui *Generai e Special Commissioners* è stato sostituito per ogni tipo di imposta diretta ed indiretta dal *First Tier Tribunal(FTT)* e da *Il'Upper Tribunal (UT)*.

I Collegi dell'FTT includono anche (1/2) membri laici dotati di particolare esperienza fiscale

Le impugnazioni sono tutte inviate, anche per email, a Birmingham, dove un apposito ufficio classifica il ricorso come un caso "di default", base, standard o complesso.

Nei casi "di default" l'udienza si tiene solo se richiesta dalle parti; nei casi base l'udienza è informale e la decisione è comunicata alle parti al termine della stessa.

I casi standard e complessi sono trasferiti a Londra, Manchester o Edimburgo.

Contro le decisioni dei Tribunali fiscali di primo grado è possibile proporre appello avanti alle Courts of appeal e quindi - in casi eccezionali - alla Supreme Court (che ha sostituito la *House of Lords*).

Germania

L'ordinamento giudiziario tedesco è caratterizzato da cinque settori giurisdizionali: ordinario, amministrativo, tributario, del lavoro e degli affari sociali; la competenza degli ultimi tre è specialistica, mentre quella dei primi due generale e residuale.

All'interno di ciascun settore vi è un livello locale, unico competente a livello di Land, ed uno, sovraordinato, federale; in campo tributario questa ripartizione periferia-centro è rappresentata, rispettivamente, dai Finanzgerichte (FG) e dal Bundesfinanzhof.

I giudici sono definiti speciali, indipendenti e separati dall'autorità amministrativa.

Ogni collegio del FG è formato da tre giudici professionisti o da uno solo e da due giudici onorari, scelti da una commissione formata dal presidente del FG e da funzionari del fisco; i giudici onorari partecipano alla discussione ma non alla decisione.

La competenza riguarda tutte le imposte federali e tutti gli atti contro cui è possibile un ricorso tributario.

Si tratta di un sistema estremamente chiaro e lineare, che ha completato sia il passaggio dall'amministrazione alla giurisdizione ma pur sempre amministrativa sia, come attesta la competenza generale, l'affrancamento dei rimedi dal tipo di tributi.

Residuano i giudici onorari, che potrebbero, se di fatto non «silenti» in sede di decisione, intaccare l'indipendenza dell'organo, vi-

sta la loro origine.

Nella Repubblica federale tedesca la giurisdizione è unica e si ripartisce su due gradi (merito e legittimità senza fase di appello): le corti tributarie dei Lander o Tribunali fiscali *regionali (Finanzgerichte)*, che sono 18 in tutta la Germania, e la Cassazione tributaria federale, il *Bundesfinanzhof*.

Esistono anche Corti locali a struttura monocratica che possono decidere controversie di limitato valore. (come faceva in passato il "giudice di prossimità francese").

Le Corti fiscali giudicano in collegi composti da 5 giudici, tre professionali e due onorari (questi senza diritto di voto) ed è prevista la figura del giudice monocratico.

Il Bundesfinanzhof è composto da 11 sezioni ed ha 60 giudici professionali.

Spagna

In **Spagna** il sistema è caratterizzato da una fase preliminare che si celebra dinanzi ai c.d. *Tribunali economico-amministrativi* ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa.

I Tribunali economico-amministrativi (locali e regionali) non hanno natura giurisdizionale ma decidono, preliminarmente, sui ricorsi presentati avverso gli atti dell'Amministrazione finanziaria; nel caso in cui il valore della controversia ecceda un determinato ammontare è possibile adire, in secondo grado, il Tribunale economico-amministrativo centrale.

Avverso le decisioni emesse dai Tribunali economico-amministrativi è proponibile ricorso dinanzi agli organi giurisdizionali.

Contro le pronunce dei Tribunali economico amministrativi regionali e locali è competente, in unico grado, il *Tribunal superior de justicia* del territorio.

Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale, invece, è ammesso ricorso avanti *l'Audiencia nacional* (organo giurisdizionale centrale).

Contro le sentenze emesse dal *Tribunal superior de justicia* e dall'*Audiencia nacional* è ammesso ricorso avanti alla Corte di cassazione (organo di giurisdizione ordinaria).

Tutti i giudici appartengono all'ordine giudiziario e sono selezionati per pubblico concorso.

In conclusione, vi sono alcuni aspetti comuni alle varie esperienze:

- la risoluzione di controversie tributarie presuppone conoscenze specializzate, collegate a quelle richieste dall'imposta e, quindi, nella maggior parte dei casi, a quelle dell'amministrazione;

- conseguentemente, gli organi dediti a tale attività nascono per lo più nell'area esecutivo-amministrativa o in un'area intermedia fra questa e l'area giudiziaria; solo eccezionalmente nell'area giudiziaria, e in tal caso, sono legati più a questioni di diritto che di fatto. In ogni caso, la loro nascita è legata a quella di un'imposta o di un gruppo d'imposte;

- tali organi hanno comunque una tendenza, nel tempo, a «spostarsi», in termini di assetti, composizione, compiti, verso l'area giudiziaria, alla ricerca di uno status di indipendenza e terzietà, ma non approdano a una giurisdizione unitaria, se non in parte o in apparenza, come avviene nei Paesi anglosassoni a causa della più sfumata differenza fra amministrazione e giurisdizione;

- il risultato di tale spostamento è, quindi, la creazione di forme miste e, nel caso più avanzato (Germania), di una giustizia amministrativa specializzata, giacché il rapporto obbligatorio d'imposta nasce da un potere d'imperio e non da un rapporto privatistico

fra uguali, come il rapporto obbligatorio di diritto civile;

- il ruolo dei giudici onorari è nullo (USA, Francia), marginale (Germania) o comunque secondario (Regno Unito).

c. Le linee principali di intervento

Dalla ricostruzione storica e dalla comparazione internazionale emergono i seguenti principali:

La conservazione della specializzazione e quindi della specialità. La giurisdizione unitaria appare infatti:

- ✓ inusitata e circoscrivibile per lo più alle questioni di diritto;
- ✓ inutile, in presenza di giudici professionali e caratterizzati da effettiva indipendenza e terzietà;
- ✓ potenzialmente dannosa in termini di perdita della specializzazione.

Il progressivo ridimensionamento dei giudici onorari, fino al ricorso esclusivo a giudici professionisti.

Il rafforzamento dei presidi di indipendenza e terzietà.

In sintesi il modello verso cui si ritiene coerente indirizzarsi è quello tedesco, depurato dall'elemento dei giudici onorari.

Ne consegue che l'assetto proposto dai vari succitati progetti di legge prevede:

l'istituzione di una «quinta» magistratura, separata dalle altre (ordinaria, amministrativa, contabile e militare), ma strutturata in organi (tribunali tributari e corti d'appello tributarie) che, anche nel nome, richiama l'attività giurisdizionale, abbandonando l'anacronistico termine

«commissioni»;

giudici tributari professionali e a tempo pieno, remunerati in modo adeguato e in misura fissa e selezionati in base ad un concorso pubblico per titoli ed esami analogo a quello dei magistrati ordinari;

il trasferimento dei compiti di organizzazione della giurisdizione tributaria dal Ministero dell'economia e delle finanze, parte interessata nel contenzioso, alla Presidenza del Consiglio dei ministri, incardinando in quest'ultima il Consiglio della giustizia tributaria, senza che questo comporti una qualsiasi forma di dipendenza gerarchica, in primis nella nomina dei componenti.

d. Conclusioni

Invero-dopo i tentativi orma messi da parte -di abolire tout court la giurisdizione tributaria con trasferimento del contenzioso a sezioni specializzate della giustizia ordinaria (DDI 3734/2016-Erimini) ovvero di trasformare le Commissioni tributarie in sezioni giurisdizionali della Corte dei Conti (DDL 2438/2017 - Naccarato), i succitati progetti di riforma della giustizia tributaria sembrano ormai rivolti, giustamente, alla creazione di un corpo di "magistrati" professionali, a tempo pieno, selezionati tra i candidati in possesso di laurea magistrale in materie giuridiche od economiche aziendalistiche , reclutati tramite concorso pubblico per titoli ed esami, con immissione in apposito ruolo e cancellazione dagli albi professionali (perché' la professionalità richiede esclusività della funzione giudiziaria), periodo di formazione obbligatoria ,adeguata retribuzione economica (pari a quella di magistrato ordinario di prima nomina, via via aggiornata sugli avanzamenti di carriera), instaurazione di un rapporto di pubblico impiego con tutte le provvidenze che ne seguono , gestione della struttura

giudiziaria sorvegliata da organismo terzo quale appunto la Presidenza del Consiglio dei ministri (a cui già oggi l'art.29 del D.lgs 545/92 attribuisce l'alta sorveglianza sulla giustizia tributaria).

Con lontano richiamo al sistema tedesco, ma anche per evitare radicale discontinuità con un passato di "commistione" di ruoli (e garantire altresì celerità di decisioni e contenimento di costi), accanto alla categoria dei giudici tributari "togati" i vari progetti legislativi istituiscono, sia pur con diverse competenze, la nuova categoria dei giudici tributari "onorari" assunti con concorso per soli titoli, senza costituzione di rapporto di pubblico impiego e retribuiti con compenso fisso e variabile ovvero con indennità fissa.

Il progetto DDL 1521/2019 attribuisce al giudice tributario onorario una ampia competenza sulle controversie ex art.12.2 Dlgs 546/92 per le quali non è necessaria

l'assistenza tecnica del difensore, su quelle catastali ed i giudizi di ottemperanza senza limiti di valore nonché sui procedimenti di reclamo-mediazione.

Il progetto di DDL 1243/2019 mantiene, invece, per il giudice tributario onorario la sola competenza sulle controversie ex art.12.2 Dlgs 546/92 e valorizza piuttosto la figura del giudice di formazione monocratica, in contrapposizione a quello collegiale, riservandogli la competenza per tutte le controversie di ridotto valore economico (fino ad € 30.000), quelle catastali ed i giudizi di ottemperanza oltre con clausola "aperta" ogni altro caso tassativamente previsto dalla legge.

L'importante è arrivare ad una sollecita e definitiva riforma della giustizia tributaria.



Navigator, un caso sociale

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

All'interno del pacchetto di misure che regola il Reddito di Cittadinanza (DL 4/2019), è stata introdotta la figura del tutor, ribattezzato col termine "navigator" (dal latino, navigatore; in inglese, pilota / ufficiale di rotta), figura conosciuta nello Stato del Mississippi (USA), ma certamente anomala per l'Italia.

I navigatori italiani lavoreranno per l'ANPAL Servizi Spa (società in house di ANPAL), presso i Centri per l'Impiego di competenza regionale, tramite un contratto di collaborazione della durata di circa 2 anni, il cui compenso sarà pari a poco meno di 30.000 euro lordi l'anno (oltre eventuale rimborso spese, fino a 300 euro al mese).

Sostanzialmente, queste nuove figure professionali dovranno:

- ✓ Effettuare un bilancio delle competenze del singolo disoccupato beneficiario del RdC
- ✓ Predisporre un iter individuale di inserimento / reinserimento nel mercato del lavoro
- ✓ Supportare la ricerca autonoma del lavoro del candidato

- ✓ Fornire informazioni sui processi di avviamento di un'attività autonoma
- ✓ Preparare un percorso di formazione professionale
- ✓ Controllare l'assolvimento degli obblighi previsti dal Patto per il Lavoro e dal Patto di Formazione

Considerati tali specifici compiti, appare evidente che, per svolgere al meglio l'attività di navigator, sembrerebbe non solo utile, ma necessario, possedere una buona esperienza pregressa nel settore delle risorse umane e dell'amministrazione del personale (esempio: Commercialista, Consulente del Lavoro, Recruiter, HR Manager, Head Hunter, Career Coach, etc.). In realtà, le cose non stanno proprio così.

I requisiti per diventare navigator vengono infatti definiti dai diversi bandi di concor-

so dell'ANPAL e, seppure certe precedenti esperienze lavorative dovrebbero essere tenute in principale considerazione, tali bandi di regola non prevedono che il requisito in parola sia indispensabile per presentare la domanda. Verranno selezionati coloro che (a parte l'assenza di condanne e di precedenti "macchie" lavorative con la Pubblica Amministrazione) abbiano maturato una formazione accademica in materie umanistiche ed economico-giuridiche (i titoli di laurea magistrale di riferimento sono quelli relativi a: Economia, Giurisprudenza, Sociologia, Scienze Politiche, Psicologia, Scienze della Formazione e simili).

È previsto un test a risposta multipla, preparato appunto sulla base di un livello universitario, nelle seguenti materie:

1. Cultura generale
2. Quesiti psicoattitudinali
3. Logica
4. Informatica
5. Modelli e strumenti di intervento di politica del lavoro
6. Reddito di cittadinanza
7. Disciplina dei contratti di lavoro
8. Sistema di istruzione e formazione
9. Regolamentazione del mercato del lavoro
10. Economia aziendale

Si tratta di 10 domande per ogni materia, pari a un totale di 100 quesiti, cui rispondere in 100 minuti. Gli idonei dovranno conseguire un punteggio minimo di 60/100. Dopo di che, per ogni provincia, verranno stilate le graduatorie: in caso di parità, sarà

preferito il candidato con il miglior voto di laurea; in caso di ulteriore pareggio, il candidato più giovane. Gli "eletti" affronteranno successivamente un corso formativo di due settimane.

Il governo aveva rilevato la necessità di 10.000 navigator per supportare l'introduzione a pieno regime del RdC, seppure in modo graduale, in base agli accordi con le regioni, nonché alla disponibilità dei fondi e delle infrastrutture per poter integrare un numero così elevato di nuove risorse. Di questi 10.000, con la prima infornata si puntava ad assumere 6.000 navigator. In forza, però, a una successiva intesa intervenuta tra governo e regioni, il numero è stato dimezzato, portandolo a circa 3.000 unità.

Come in qualunque altro bando pubblico, ci si chiedeva cosa sarebbe capitato ai soggetti che fossero risultati idonei, ma non rientranti nella graduatoria. Il governo aveva, di fatto, rimandato la questione, non definendo al riguardo alcuna specifica normativa. Sul portale istituzionale dell'ANPAL, ancora oggi, si legge soltanto che:

"I candidati idonei, ovvero coloro che hanno conseguito un punteggio minimo di 60/100 ma non sono risultati vincitori, potranno essere chiamati, sempre in ordine di graduatoria, a soddisfare eventuali fabbisogni anche per la copertura di posizioni non coperte all'interno di province limitrofe a quella per la quale hanno presentato la candidatura."

A dire il vero, non appare assolutamente certa nemmeno la sorte dei vincitori entrati in graduatoria:

"La contrattualizzazione dei vincitori è disposta con riserva di accertamento dell'effettiva disponibilità, anche sulla base delle convenzioni stipulate con le singole regioni, delle posizioni ricercate su base provinciale ai sensi dell'Avviso. In mancanza non si pro-

cederà alla contrattualizzazione dei vincitori senza che alcun diritto possa dagli stessi essere reclamato in forza dell'avvenuta selezione."

Un'ulteriore considerazione che appare doverosa è, evidentemente, quella di carattere prettamente operativo. Sulla base della normativa di riferimento, di fatto, un disoccupato deve essere indirizzato nel mondo del lavoro e preparato ad affrontarne gli aspetti pratici, da qualcuno che è sostanzialmente un altro disoccupato come lui e che ha solo dimostrato di avere qualche nozione teorica in più (non certo esperienza pratica). Sarebbe come se prendessimo in studio due praticanti, di cui uno – dotato di maggiori conoscenze teoriche – con contratto di collaborazione, col compito di insegnare all'altro la professione. Da non credere!

In numerosissimi casi, inoltre, chi ha fatto domanda per partecipare al "bando-navigator", aveva poco prima presentato domanda per ricevere il RdC. L'ironia suscitata dal paradosso in questione passa, però, immediatamente in secondo piano, avuto riguardo ai drammatici risvolti di ordine sociale; in un Paese, per giunta, che certo di tali problematiche appare già ora tutt'altro che scevro.

Ed è proprio questo l'aspetto su cui interessa focalizzare l'attenzione del lettore, conclusa l'indispensabile premessa tecnica del caso; ben lungi dall'esprimere considerazioni politiche in merito a una scelta del Legislatore che può piacere o non piacere.

Il punto è che – giusto per restare in tema – i navigator ancora non prendono il mare.

Viceversa, a dispetto di quanto disciplinato dalla normativa (la quale prevede la necessità di affiancare a ogni percettore, il proprio navigatore: "professionalità necessarie ad organizzare l'avvio del RdC"), i sussidi vengono regolarmente erogati, da oltre 3

mesi, a numerosi "incauti nuotatori", che si avventurano al largo, tra i "marosi" del mercato del lavoro, senza avere la necessaria "barca-appoggio" pilotata dal proprio navigator:

"L'importo medio mensile erogato nei primi tre mesi è stato pari a 526 euro" (fonte INPS).

Al momento, la situazione è la seguente:

I navigator risultati idonei dopo il test di Roma dello scorso giugno, sono stati 5.960, su circa 19.000 partecipanti

Solo 2.980, però, sono entrati in graduatoria: dati alla mano, il rapporto tra navigator e beneficiari del RdC sarebbe di 1 a 300 (numero giudicato troppo elevato per poter garantire le prestazioni necessarie stabilite dalla legge)

Tra questi 2.980, 471 sono stati destinati alla regione Campania

I vincitori della graduatoria, ora, dovrebbero seguire il corso formativo bi-settimanale; prima, però, di procedere, è necessario sottoscrivere le apposite convenzioni tra l'ANPAL Servizi e le regioni

Le regioni che hanno provveduto in tal senso sono 16; superfluo precisare che la Campania non è tra queste.

Quindi, a fronte di 10.000 potenziali unità lavorative a cui il governo aveva inizialmente garantito un'occupazione temporanea (2 anni), seppure nella forma del contratto di collaborazione, ci ritroviamo le tre seguenti categorie di soggetti:

- ✓ 2.509 disoccupati che aspettano di iniziare il proprio periodo formativo per poi – si spera – sottoscrivere (fermo restando il rispetto delle altre condizioni indicate nel bando) l'agognato contratto temporaneo
- ✓ 7.491 disoccupati (10.000 – 2.509) a

cui è stata data – solamente – l’illusoria, vana speranza di poter accedere al mercato del lavoro

- ✓ 471 disoccupati che non sanno nemmeno se e quando potranno mai iniziare il proprio tirocinio formativo (figurarsi la successiva fase contrattuale)

In proposito, sovengono tre differenti ordini di riflessioni.

Rispetto al “gruppo dei 2.509”, i maligni sarebbero portati a pensare di trovarsi a che fare con un Legislatore schizofrenico che, da un lato, abroga i rapporti di collaborazione nella loro quasi totalità e condanna alla gogna (con al fianco tutte le organizzazioni sindacali, lancia in resta) i contratti a tempo determinato; mentre, dall’altro, propaganda quale novello oggetto del desiderio un sapiente mix di entrambi: ossia, il contratto di collaborazione a tempo determinato; ovviamente, solo laddove questo risulti esclusivamente utile alle proprie convenienze di apparato. Cionondimeno, nel guardare – come si suol dire – il bicchiere mezzo pieno, ci pare logico considerare che è comunque meglio il lavoro precario, piuttosto che il niente; purché, però, davvero questi contratti partano subito.

Relativamente alla “carica dei 7.491”, siamo alle solite: cifre sparate a vanvera quale usuale sistema politico di captatio benevolentiae, ben sapendo fin dall’inizio che i programmi non potranno in alcun caso essere rispettati. Certo, rispetto ai dati della disoccupazione esistente nel Paese, il numero in sé appare esiguo. Ma il punto non è questo; non è una gara a chi le spara meno grosse degli altri. Quei numeri non sono solo cifre scritte su un foglio; sono vite umane che, quanto meno, hanno il diritto di non essere prese in giro: né poco, né tanto (il principio etico non muta). La sostanza è che 7.491 persone sono state illuse (e molte di queste lo sono ancora),

infondendo loro aspettative che assai difficilmente si sarebbero mai potute realizzare. Ma non basta! L’economia è di nuovo ferma; anzi, Confindustria parla di recessione. Se prima era difficile aumentare il livello di occupazione, ora sembra quasi impossibile. Francamente, considerata la situazione generale, riuscire a far sì che 7.491 lavoratori (rectius, famiglie) fossero riusciti a ricevere uno stipendio mensile per 2 anni, ci sarebbe sembrato oltremodo positivo; e, ne siamo convinti, sarebbe sembrato così anche a tali 7.491 persone.

Consentiteci, invece, una riflessione un po’ chino più articolata riguardo al “club dei 471”.

La “palla” qui viene rimbalzata tra la regione Campania (che punta il dito contro l’ANPAL) e – appunto – l’ANPAL. Cercando di riassumere in minimi termini una querelle particolarmente complessa (dai contorni giuridici apparentemente irrisolvibili e con radici politiche che paiono impossibili da recidere), possiamo limitarci sostanzialmente a dire che l’ANPAL afferma di non poter procedere coi navigatori vincitori poiché la convenzione, immotivatamente, non è stata sottoscritta dalla regione Campania. Quest’ultima, dal suo canto, considera prioritario rispetto a tale firma, risolvere il problema connesso agli oltre 600 lavoratori precari che già prestano ufficialmente servizio presso l’ANPAL; e, comunque, ritiene che la legge non obblighi le regioni a procedere con la sottoscrizione della convenzione in questione.

Vero è che la stesura della norma – tanto per cambiare – non è esattamente paragonabile, per forza e chiarezza espositiva, a una terzina dantesca o a un dolce stilnovistico versetto: si riporta sempre la locuzione (enti, regioni et similia) “sono autorizzati a...”; che non necessariamente significa “sono obbligati a...”. Per contro, altrettanto innegabile è che, durante la “Conferenza

Stato-Regioni” dello scorso aprile, anche la Campania aveva sottoscritto l'accordo quadro generale concernente le prestazioni dei navigator.

Ora, ciascuno è libero di vederla come vuole: a noi pare solo che contendersi lo scettro dell'elettorato sulla pelle di persone che – letteralmente – sono alla fame, non sia accettabile in uno dei Paesi più industrializzati del mondo, al di là di ogni preventiva considerazione di carattere etico. “Letteralmente”, poiché alcuni di questi navigator sono arrivati ad adottare quale forma estrema di protesta lo sciopero della fame, finendo in ospedale.

Ecco, allora, dove risiede il vero problema

di ordine sociale. L'interrogativo che la “sovrastruttura” di marxiana memoria si dovrebbe porre, prima di assumere qualsiasi decisione (più o meno politica che sia), è – a nostro modestissimo avviso – esclusivamente il seguente:

Come è possibile che, in uno Stato Sociale, i cittadini arrivino a rischiare di morire di fame, protestando pubblicamente per cercare di ottenere uno straccio di occupazione?

C'è qualcosa di profondamente sbagliato nel “sistema Italia” che impone un'attenta riflessione comune, con la speranza di potere – almeno parzialmente – modificare una deriva iniqua e, soprattutto, amorale.



Inerenza dei costi - la valutazione deve essere precipuamente qualitativa

di Luca Labano

Dottore Commercialista

L'inerenza può essere definita come quel collegamento che vi deve essere tra i vari componenti, sia positivi che negativi, con la funzione economica svolta (imprenditoriale o professionale).

Da ciò discende che, a livello generale, l'inerenza di un costo è un requisito indispensabile per la deducibilità di un componente negativo dal reddito di impresa, considerando che la mancanza dell'inerenza deve essere individuata, in particolare, in tutte quelle situazioni in cui non si rileva quel necessario collegamento tra il componente negativo di reddito e la logica economica adottata dall'impresa nella sua gestione, finalizzata alla produzione di reddito.

(Fonte: Commissione tributaria regionale Campania)

Esso è individuato nell'109, comma 5, del Tuir (D.P.R.n. 917/1986), il quale dispone

che:

- “le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi”;
- “se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi imponibili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili, in quanto esenti nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi...”.

Con riferimento all'inerenza, autorevole dottrina ha ritenuto che il principio di inerenza non avrebbe un'espressa disciplina nel TUIR ma discenderebbe direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva e che la disposizione dell'art. 109, co. 5, D.P.R. n. 917/1986 si riferirebbe al solo profilo della coesistenza di proventi imponibili ed esenti.

Pertanto, sulla base di quanto precedentemente illustrato, dal punto di vista fiscale l'inerenza coniuga il principio della capacità contributiva, in quanto la deduzione di un componente negativo di reddito, nella determinazione di quello d'impresa o di lavoro autonomo, interviene direttamente in funzione detrattiva nella determinazione del presupposto da sottoporre a tassazione.

Ciò posto, è corretto rilevare che la possibilità di dedurre i componenti negativi di reddito non rappresenta una norma di favore, ma è legata all'esigenza di misurare la capacità economica del presupposto d'imposizione.

Così, l'inerenza può essere definita come quel collegamento che vi deve essere tra i vari componenti, sia positivi che negativi, con la funzione economica svolta (imprenditoriale o professionale).

Inoltre, i criteri generali per la deducibilità dei costi di esercizio o dei componenti negativi di reddito sono subordinati al rispetto dei principi di competenza, di certezza ed obiettiva determinabilità e di inerenza (ex. art. 109, D.P.R. n. 917/1986).

Da ciò discende che, a livello generale, l'inerenza di un costo è un requisito indispensabile per la deducibilità di un componente negativo dal reddito di impresa, considerando che la mancanza dell'inerenza deve essere individuata, in particolare, in tutte quelle situazioni in cui non si rileva quel necessario collegamento tra il componente

negativo di reddito e la logica economica adottata dall'impresa nella sua gestione, finalizzata alla produzione di reddito.

L'inerenza, infatti, è un concetto da guardare in "negativo", al fine principale di escludere la deducibilità di spese estranee all'impresa, destinate al consumo personale dell'imprenditore, dei soci e altri terzi.

Infatti, può accadere che vengano veicolate attraverso l'impresa spese di natura privata, sostenute nell'interesse di terzi o dello stesso imprenditore, ma non connesse all'attività d'impresa. prova dell'inerenza dei costi, per orientamento costante della giurisprudenza di legittimità, ricade sul contribuente. (Cass. n. 10257/2008, 4554/2010).

In particolare, la Suprema Corte, nella sentenza n. 19600/2014, ha precisato che "la prova dell'inerenza incombe sul contribuente, anche in base al principio di vicinanza della prova".

L'inerenza dei costi dell'attività d'impresa è, però, spesso desumibile dalle caratteristiche della spesa, cioè dalla tipologia di bene o servizio acquistato, e dal suo rapporto con l'attività esercitata.

Con la sentenza n. 5374 del 4 aprile 2012, la Corte di Cassazione ha ulteriormente confermato il proprio consolidato orientamento secondo cui "in relazione alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c., grava sull'amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria mentre grava sul contribuente la prova (in caso di contestazione da parte dell'amministrazione) della sussistenza di un fatto modificativo, impeditivo o estintivo della suddetta pretesa (nella specie, esistenza di costi deducibili)".

Secondo la giurisprudenza di legittimità, pertanto, tale principio generale vale anche con riferimento alla prova della sussistenza del requisito di inerenza di un componente

negativo di reddito.

L'inerenza quantitativa e il principio di congruità dei costi

La questione risalente all'inerenza è relativa alla congruità della spesa che dovrebbe essere valutato solo laddove la stessa appaia non solo palesemente eccessiva rispetto alle dimensioni e/o alle esigenze "medie" di quel tipo di impresa, ma altresì sostenuta anche per soddisfare interessi estranei all'impresa.

Il carattere "eccessivo" o "sproporzionato" della spesa dovrebbe cioè essere apprezzato alla stregua di un sintomo di una possibile deviazione della stessa rispetto alle finalità imprenditoriali, e non per affermare senz'altro la parziale mancanza d'inerenza della stessa.

In tema di ineranza quantitativa, la giurisprudenza di legittimità ha nel tempo delineato un consolidato orientamento secondo cui il comportamento antieconomico del contribuente viene ad integrare, se non adeguatamente giustificato, gli elementi indiziari connotati da requisiti di gravità, precisione e concordanza, che legittimano l'accertamento analitico induttivo ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973.

In tema di imposte sui redditi della società, la nozione d'inerenza che connota i costi deducibili, fondata sul richiamo all'art. 75, comma 5, D.P.R. n. 917 del 1986, esprime la riferibilità dei costi, sostenuti anche in via indiretta o potenziale o in proiezione futura, all'attività d'impresa propriamente detta, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea a tale attività, e secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale (Cass.Sez.Trib., n.6972, 08 aprile 2015), la nozione d'inerenza implica quella di congruità, sicchè deve escludersi la deducibilità dei costi sproporzionati o eccessivi che come detto possono non essere inerenti.

Per di più, la Supremo Corte ha ribadito il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali: "il sindacato di congruità dell'amministrazione finanziaria sui costi d'impresa ... non può spingersi sino alla verifica oggettiva circa la necessità o quantomeno circa la opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività" (Cassazione, n. 6320/2016). Invero, "l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà di impostare la sua strategia d'impresa" (Cassazione, n. 6599/2002) e questo è "... libero di concludere buoni o cattivi affari, un affare apparentemente cattivo può divenire buono in un diverso contesto" (Cassazione, n. 6337/2002). Sul fatto che l'antieconomicità non possa essere assunta come parametro assoluto anche solo dal punto vista logico, è significativa la sintesi effettuata dalla CTR Toscana (Sezione XXI, 30 gennaio 2012, n. 6), secondo la quale "l'antieconomicità dell'impresa non può di per sé costituire prova di evasione fiscale, ma, come giustamente affermato, valere solo quale indizio, avendosi diversamente che tutte le aziende dovrebbero guadagnare e nessuna fallire".

Va tenuto conto anche del fatto che, negli anni più recenti, la Cassazione ha adottato una linea procedurale secondo cui è ammessa la contestazione di antieconomicità da parte dell'amministrazione finanziaria (sentenza n. 21869/2016), mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la validità delle operazioni poste in essere (Cass.n. 1544/2017; n. 19408/2015; n. 14068/2014;). È, però, evidente che questa dimostrazione, nel caso delle vendite sottocosto, è insita nella stessa natura delle operazioni, che hanno finalità (promozionali, di espansione o di fidelizzazione) di fatto già delineate dalla stessa legge che le regola.

Orbene, l'indeducibilità di un costo, sotto il profilo dell'eventuale antieconomicità, non può essere sostenuta dall'Amministrazione

ne Finanziaria in termini di “opportunità”: sostenere o meno quel costo è valutazione riservata all’esclusivo giudizio dell’impresa.

Già nel 2010, con la sentenza n. 24957/2010, la Suprema Corte ha messo in risalto, che con riferimento alla disciplina dell’inerenza, ai fini imiuhositivi rileva “... tendenzialmente il profilo della “qualità” del costo, piuttosto quello della “quantità”, proprio perché l’ordinamento riconosce all’imprenditore la libertà d’impostare la strategia d’impresa. Il costo è inerente se serve a produrre ricavi: una volta questa qualità del costo, risulta difficile dire in quale misura è deducibile o meno, a meno che non vi sia un’indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese: non sussistente allo stato attuale della legislazione ...”.

La Corte di Cassazione con due recentissime ordinanze (Cass. nn. 450/2018 e 3170/2018), ha proposto un importante cambiamento della lettura e, quindi, dell’applicazione pratica del noto principio d’inerenza delle spese, rispetto all’orientamento sinora prevalente e tradizionalmente applicato.

Come esposto innanzi, secondo l’orientamento interpretativo più consolidato nel tempo, il principio d’inerenza sarebbe sancito dall’art. 109, comma 5 TUIR, ai sensi del quale le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, dagli oneri fiscali e contributivi, sarebbero deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, o che non vi concorrono in quanto esclusi.

L’A.F. ha più volte ribadito che l’inerenza delle spese deve essere valutata con riguardo all’impresa nel suo complesso e, quindi, non strettamente riferita alla realizzazione dei ricavi.

Ebbene, con le predette ordinanze, la giurisprudenza di legittimità ha completamen-

te disatteso la tradizionale definizione del principio d’inerenza.

In primo luogo, la Cassazione, in tali ordinanze, rompe il collegamento tra principio d’inerenza e l’art. 109, comma 5 TUIR; precisamente, secondo la giurisprudenza di legittimità l’inerenza non avrebbe affatto un fondamento normativo nella predetta disposizione del Tuir, che avrebbe solo la funzione di stabilire che, ove alla formazione dell’imponibile fiscale concorressero ricavi esenti, allora non sarebbe possibile dedurre oneri che derivano dalle attività o dai beni da cui originano tali proventi esenti. Pertanto, l’inerenza non discenderebbe da questa disposizione del Tuir, bensì dal principio costituzionale di capacità contributiva.

In particolare, nell’ordinanza n. 450/2018, stessa Corte sottolinea che “l’inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti di utilità o di vantaggio, afferenti un giudizio quantitativo, e deve essere distinta dalla nozione di congruità del costo”.

Pertanto, l’eccessiva onerosità, secondo quanto affermato dalla Suprema Corte nell’ordinanza n. 450/2018, continua ad avere rilevanza per la contestazione dell’indeducibilità dei costi, ma solo come indizio di estraneità (appunto qualitativa) all’attività dell’impresa.

Inoltre, nell’ordinanza n. 3170/2018 la giurisprudenza di legittimità, con riferimento alla valutazione di congruità ed economicità della spesa, ha precisato che è riservato all’Amministrazione il potere di valutare le componenti attive e passive secondo “il normale valore di mercato”, che costituisce un principio generale deducibile dall’articolo 9 Tuir.

Tale principio è stato nuovamente ribadito dalla Suprema Corte con una recente pronuncia (Cass. n. 13882/2018), nella qua-

le ha affermato che è sempre inerente e, come tale, deducibile dal reddito, il costo correlato all'attività effettivamente svolta, anche se in via indiretta, potenziale o futura, a prescindere dai maggiori ricavi che abbia consentito di far conseguire all'impresa o al lavoratore autonomo.

In altri termini, a parere della giurisprudenza di legittimità, la deducibilità di un costo dal reddito di lavoro autonomo e d'impresa deve essere apprezzata esclusivamente in termini qualitativi, a prescindere da utilità e vantaggi apportati, nonché dalla sua congruità; di converso, non sono deducibili i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio d'impresa.

Per la Suprema Corte, infatti, il concetto d'inerenza è insito nella nozione stessa di reddito d'impresa, e non nell'articolo 109, comma 5, del Tuir che si riferisce al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi ai ricavi esenti. Il concetto statuito dall'ordinanza allarga notevolmente il principio d'inerenza dei costi, ritenendo che per essere inerenti e deducibili essi non devono necessariamente portare utilità o vantaggi all'impresa, essendo sufficiente che siano correlati ad essa anche potenzialmente o in prospettiva futura.

È ipotizzabile, quindi, che la pronuncia in esame – insieme alla precedente ordinanza n. 450/2018 – sarà invocata da tutti i contribuenti che si sono visti disconoscere la deducibilità dei costi dichiarati per asserita mancanza di correlazione con i ricavi conseguiti e dichiarati.

In tal senso, pertanto, sono da ritenersi inerenti, secondo un giudizio quantitativo e qualitativo che spetta al giudice di merito, “anche costi attinenti ad atti d'impresa che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione normale dell'attività stessa, senza correlazione necessaria con ricavi o redditi im-

mediati”.

In un'altra recente pronuncia (Cass.n.14579/2018), la Suprema Corte, aderendo all'orientamento del carattere qualitativo dell'inerenza dei costi, specifica che “...l'abbandono dei requisiti della vantaggiosità e della congruità del costo non vuol significare che essi siano del tutto esclusi dal giudizio di valore cui resta comunque sottoposta la spesa al fine del riconoscimento della sua inerenza e dei suoi presupposti per la sua deducibilità”.

Pertanto, le spese incongrue o svantaggiose conducono alla mala gestione dell'impresa e, nonostante i criteri dell'antieconomicità e dell'incongruità sono apparentemente estromessi dalla giurisprudenza di legittimità, rimangono “...indici rivelativi della mancanza d'inerenza, pur non identificandosi con essa”.

Di diverso avviso, rispetto alle predette pronunce, è la sentenza n. 15856, depositata il 15 giugno 2018, che afferma nuovamente, prendendo le distanze da quanto asserito dall'ordinanza n. 15856/2018, che un costo è “inerente nella misura in cui può dirsi congruo”, sicché deve escludersi la deduzione di “costi sproporzionati o eccessivi”.

Quanto alla deducibilità dei costi, il Supremo Consesso, in predetta sentenza, ribadisce che non deve essere messa in discussione la convenienza della scelta economica discrezionalmente operata dall'impresa, ma “la coerenza economica di tale scelta, da riscontrare sulla base delle ragioni adottate e del supporto documentale offerti dal contribuente, avuto riguardo alle contestazioni dell'Agenzia delle Entrate, che quindi non possono liquidarsi sommariamente, perché “ipotetiche di carattere generale (...) non supportate da reali riscontri probatori”.

La natura qualitativa dell'inerenza, se non verrà ribaltata dalle Sezioni Unite, dovrebbe impedire d'ora in poi che il Fisco contesti, come frequentemente avveniva in passato, la deducibilità di compensi agli amministratori in quanto di ammontare troppo elevato rispetto al fatturato o alla dimensione aziendale. Una volta dimostrato che la qualifica di amministratore e il relativo compenso sono stati attribuiti con regolari delibere degli organi sociali, e che l'incarico viene svolto e rispetta le condizioni civilistiche, il costo assume l'inerenza (qualitativa) in quanto remunera una funzione necessaria per lo svolgimento dell'attività dell'impresa. L'eventuale non congruità del compenso (peraltro tassato sul percipiente), rispetto a parametri di "economicità" e a valori di mercato, non potrà comportare problemi di deducibilità, neppure parziale.

La qualificazione e la deducibilità fiscale dei costi di sponsorizzazione è tuttora una questione controversa che continua a formare oggetto di numerosi interventi della giurisprudenza di merito e di legittimità.

Prima di affrontare la questione dell'inerenza dei costi nel contratto di sponsorizzazione, giova inquadrare la natura di tale contratto.

Il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico, non specificatamente disciplinato dalla legge, che ricomprende tutte quelle tipologie nelle quali un soggetto, detto "sponsee" (sponsorizzato), si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire agli altri l'uso della propria immagine pubblica o del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marchiato, o anche tenere determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto di veicolazione commerciale.

Da ciò ne discende, secondo la Suprema Corte, che "... la pubblicizzazione del mar-

chio e del prodotto si traducono innegabilmente in un potenziale vantaggio economico diretto per l'impresa sponsorizzante, potendone derivare, in conseguenza, un incremento della propria attività commerciale" (Cass. n. 6548, 27 aprile 2012).

Per tale motivo, i costi di sponsorizzazione possono essere deducibili, in quanto "un costo dal reddito d'impresa non postula che esso sia necessariamente sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, essendo sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, ossia che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili" (Cass. n. 6548/2012; Cass. n. 16826/07).

A tal proposito, è opportuno menzionare nuovamente il citato art. 109, co. 5, D.P.R. n. 917/1986, il quale dispone: "le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi".

Ciò significa, come già anzidetto, che il concetto di inerenza dei costi va riferito non ai ricavi, ma all'oggetto dell'impresa e, quindi, la deducibilità di costi non è necessariamente collegata alla realizzazione di ricavi (Cass. n. 6194, 16.3.2007; Cass. n. 1389, 21.1.2011; Cass. n. 20054, 24.9.2014; Cass. n. 20055, 24.9.2014).

Orbene, come riconosciuto dalla stessa Corte, i costi di sponsorizzazione, traducendosi per lo sponsor in una forma di pubblicità consistente nella promozione del marchio e del prodotto, vanno considerati, di per sé, inerenti all'attività d'impresa senza che rilevi la non congruità tra la spesa ed i ricavi realizzati nell'anno di imposta, in quanto non occorre che vi sia un immediato riscontro, ma solo che tale costo sia proiettato ad utilità future (cfr. Cass. n. 27198, 22.12.2014; Cass. n. 6548, 27.4.2012; Cass. n.

10319, 20.5.2015; Cass.n.5195, 16.3.2016).

Inoltre, giova mettere in evidenza che, sebbene la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi rientri nei poteri del Fisco, anche se non risultano irregolarità delle scritture o vizi degli atti giuridici, tale sindacato non può certo spingersi sino alla “verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa l’opportunità di tali costi rispetto all’oggetto dell’attività (...) perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all’imprenditore” (cfr. Cass. n. 10319, 20.5.2015).

Non bisogna tralasciare, di converso, che, in alcuni recenti arresti, il Supremo Consesso ha imposto una strettissima correlazione tra costi e specifico ricavo, con l’effetto di ammettere la deduzione dei costi di sponsorizzazione solo previa dimostrazione del requisito di inerENZA applicato sia in base alla congruità dei costi rispetto ai ricavi o all’oggetto sociale, sia alle potenziali utilità per l’attività commerciale o al concreto vantaggio nell’ambito dello specifico contesto territoriale (cd. ritorno economico o aspettativa di ritorno commerciale) (Cass. 31.1.2013, n. 2349; Cass. 27.5.2015, n. 10913).

La giurisprudenza di legittimità, per quanto riguarda la distribuzione dell’onere probatorio tra contribuente e Fisco, ha precisato che il concetto di inerENZA va distinto in:

- ✓ inerENZA cd. intrinseca, che riguarda quelle spese “strettamente necessarie o comunque fisiologicamente riconducibili” alla sfera imprenditoriale (costi per l’acquisto di materie prime, di macchinari o strumenti indispensabili per la produzione, ecc.), per le quali grava sul Fisco, che intende disconoscerle, fornire la prova della non inerENZA;
- ✓ inerENZA cd. estrinseca, relativa a

quelle spese non immediatamente decifrabili o di dubbio collegamento con l’attività dell’impresa (spese straordinarie, eccessive, apparentemente inutili o non necessarie), la cui prova grava sul contribuente (cfr. Cass. n. 6548, 27.4.2012).

Il locatario può dedurre i costi sostenuti per la ristrutturazione o la manutenzione straordinaria dell’immobile (Cass. S. U. n. 11533, 11 maggio 2018).

Le Sezioni Unite della Suprema Corte, con la sentenza n. 11533/2018, hanno risolto il contrasto giurisprudenziale in merito alla problematica dell’inerENZA, ai fini IVA e delle imposte sui redditi, delle spese sostenute dall’impresa per la ristrutturazione di un immobile detenuto in locazione.

Prima di dare contezza del principio ermeneutico elaborato dalle Sezioni Unite per dirimere il predetto contrasto, appare opportuno esporre le tesi contrastanti della giurisprudenza di legittimità su tale questione giuridica.

La Suprema Corte ha negato, in alcune pronunce, la deducibilità delle spese di ristrutturazione o manutenzione degli immobili locati in sede di determinazione del reddito d’impresa, per mancanza del requisito dell’inerENZA perché il beneficiario ultimo delle opere sarebbe stato il locatore. In tal caso, difetterebbe il requisito dell’inerENZA, intesa come correlazione tra costi sostenuti e l’effettivo esercizio dell’attività economica dell’imprenditore, che dovrebbe implicare che il bene, sul quale sono stati effettuati gli interventi migliorativi, sia normalmente destinato dal contribuente all’esercizio di un’attività potenzialmente idonea a produrre utili (Cass. nn. 13494/2015 e 6936/2011). In altre occasioni si era, invece, espressa in senso positivo perché gli immobili erano comunque strumentali in quanto destinati all’esercizio dell’attività

d'impresa del locatario; tali costi erano deducibili, a condizione che vi fosse da parte del conduttore l'effettiva utilizzazione di essi, in funzione direttamente strumentale nell'esercizio dell'impresa, e che il locatore non operasse alcuna deduzione delle quote di ammortamento (Cassazione, nn. 8389/2013, 13327/2011 e 3544/2010).

Invece, il Supremo Consesso, ai fini IVA, aveva negato, in alcune decisioni, il diritto alla detrazione e, di conseguenza, al rimborso dell'Iva sulle spese per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, soprattutto con riguardo ai casi in cui a questi ultimi tale diritto non sarebbe spettato (Cass., nn. 5808 e 2939/2006).

In altre sentenze, di converso, la giurisprudenza di legittimità si era espressa in senso positivo, a condizione che vi fosse un nesso di strumentalità dell'immobile e, quindi, d'inerenza delle spese con l'attività d'impresa (o professionale), a nulla rilevando la disciplina civilistica in tema di locazione e gli stessi accordi contrattuali intercorsi tra le parti (Cassazione, nn. 9327/2014, 3544/2010 e 10079/2009).

Le Sezioni Unite, con la predetta decisione (Cass.SU. n. 11533/2018) in merito alla detraibilità dell'Iva relativa alle spese di ristrutturazione o manutenzione straordinaria degli immobili di terzi, consentono di dare soluzione anche alla questione concernente la deducibilità dei relativi costi ai fini delle imposte sui redditi. La Suprema Corte ha affermato che va riconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima risulti soltanto potenziale o di prospettiva. E ciò anche se, per cause estranee al contribuente, tale attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi.

La pronuncia della Corte riguarda l'Iva, ma la soluzione adottata è destinata, come anzidetto, ad esplicare effetto anche rispetto all'analoga questione della deducibilità per il conduttore degli stessi costi ai fini delle imposte sui redditi.

La problematica oggetto del giudizio di legittimità ha riguardato l'inerenza delle spese di ristrutturazione degli immobili detenuti in locazione ai fini sia del diritto ad esercitare la detrazione dell'Iva (nel caso in cui l'attività d'impresa non avesse ancora avuto inizio), sia del rimborso della stessa imposta, riconosciuto dall'articolo 30, terzo comma, lettera c), del Dpr n. 633/1972, in presenza di costi ammortizzabili.

La Corte di legittimità dopo aver ricordato il contrasto interpretativo emerso nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, ha sottolineato che le sentenze "negative" erano fondate sul fatto che il contratto di locazione fosse stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice una detrazione di cui la proprietaria dell'immobile, in quanto "consumatrice finale", non avrebbe avuto diritto, "al di là della giustificazione giuridica fornita, che con riguardo alla detrazione è stata anche quella del divieto previsto per i beni non ammortizzabili". Tale tesi non è stata, però, condivisa, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze C-672/16 del 2018, C-132/16 del 2017, C-124/12 del 2013 e C-29/08 del 2009) che, in base al principio di neutralità dell'imposta, ha riconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva "purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò, pur se – per cause estranee al contribuente – la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi".

Il locatario può dedurre, ai fini delle imposte sui redditi, i costi sostenuti per la ristrutturazione o la manutenzione straor-

dinaria dell'immobile nel quale lo stesso svolge l'attività d'impresa, essendo gli stessi inerenti all'esercizio della stessa. A tale conclusione è possibile giungere sulla base della sentenza n. 11533/2018, nella quale viene fatto un breve cenno anche alle precedenti incertezze della giurisprudenza di legittimità, in riferimento alla "simmetrica questione della deduzione dei costi". Come innanzi esposto, in alcune decisioni della Corte di Cassazione era stata negata la deducibilità dei costi in esame per difetto del requisito dell'inerenza, perché il locatore sarebbe risultato il beneficiario ultimo dei miglioramenti apportati all'immobile. Invece, in altre sentenze era stata sostenuta la tesi opposta, ritenendo che la deducibilità degli stessi costi non potesse essere subordinata al diritto di proprietà dell'immobile, essendo sufficiente che fossero sostenuti nell'esercizio dell'impresa, al fine del migliore svolgimento dell'attività imprenditoriale da parte del locatario. Quest'ultima soluzione ermeneutica è senz'altro condivisibile, anche perché, altrimenti, la deduzione degli stessi costi non spetterebbe né al conduttore né al locatore (in quanto non sostiene la spesa).

In conclusione, le Sezioni Unite hanno enucleato il seguente principio di diritto: "deve riconoscersi il diritto alla detrazione Iva per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale", pur se potenziale o di prospettiva e anche se "per cause estranee al contribuente – la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi". Tale questione non ha "nulla a che fare con fattispecie abusive o elusive", implicando "un tipico accertamento di fatto"

La commissione tributaria regionale della Campania con sentenza del 17/05/2019 n. 4277/21 ha deciso che l'inerenza è un prin-

cipio che deve essere valutato prevalentemente in termini qualitativi verificando la relazione tra il costo e la logica dell'attività considerata.

A seguito di ricorso inoltrato presso la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli la parte contribuente ha agito nei confronti dell'Agenzia delle Entrate impugnando avviso di accertamento relativo a un maggior imponibile per Ires e Irap, a seguito di p.v.c. della Guardia di Finanza.

Si è costituita l'Agenzia, eccependo, con note di controdeduzione, l'infondatezza del ricorso, chiedendone il rigetto.

Con sentenza n. 2860 depositata il 21.3.2018 la Commissione Tributaria Provinciale ha deciso l'accoglimento del ricorso proposto e la condanna dell'Agenzia alle spese.

Avverso la suddetta sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate.

Si è costituita in giudizio in seconde cure la parte contribuente e ha depositato tempestive controdeduzioni, chiedendo il rigetto dell'appello e l'integrale conferma della sentenza impugnata.

Con l'appello l'Ufficio ha impugnato la sentenza della Commissione Tribunale Provinciale, che ha ritenuto che "l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi incombe sulla parte contribuente, derivando dal servizio una utilità effettiva, essendo però solo necessario che il costo sia collegato all'impresa in quanto tale - dimostrati sia la effettività delle prestazioni, sia l'utilità delle stesse rispetto allo scopo imprenditoriale tipico e infine l'esistenza del nesso strumentale fra costi e tipologia sostanziale di attività espletata".

Trattasi di disconoscimento da parte dell'Agenzia di costi connessi a consulenza immobiliare infragruppo. Nella società sussiste un contratto che prevede l'erogazione del

servizio di “consulenza, analisi e studio” da parte di una di esse a favore di altra appartenente alla stessa ai fini della gestione del patrimonio immobiliare.

In effetti erroneamente la commissione tributaria provinciale ha ritenuto, sulla base del solo contratto e della documentazione in atti, provata l'effettività e l'inerenza dei costi rappresentati da presunti pagamenti per consulenza infragruppo.

In ordine al concetto di inerenza, la Cassazione ha rivisto la nozione per cui l'inerenza, sancita dall'art. 109, comma 5 TUIR sarebbe principio in base al quale le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, dagli oneri fiscali e contributivi, sarebbero deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, o che non vi concorrono in quanto esclusi; a tale nozione si era aggiunta anche quella quantitativa, secondo la quale una spesa era inerente, in ragione di una sua congruità rispetto alla complessiva attività dell'impresa. Con il revirement del 2018 la S.e. ha invece affermato che la predetta disposizione del Tuir ha solo la funzione di stabilire che, ove alla formazione dell'imponibile fiscale concorressero ricavi esenti, allora non sarebbe possibile dedurre oneri che derivano dalle attività o dai beni da cui originano tali proventi esenti. Pertanto, l'inerenza non discende da questa disposizione del Tuir, bensì dalla nozione di reddito d'impresa. La valutazione dell'inerenza di i costi consiste sempre e solo in un giudizio “qualitativo” “scevro da riferimenti di utilità o di vantaggio, afferenti un giudizio quantitativo, e deve essere distinta dalla nozione di congruità del costo”. Pertanto l'eccessiva onerosità, secondo quanto affermato dalla S.C., continua ad avere rilevanza per la contestazione dell'indeducibilità dei costi, ma solo come indizio di estraneità (appunto qualitativa) all'impresa. La giurisprudenza di legittimi-

tà, con riferimento alla valutazione di congruità ed economicità della spesa, ha precisato che è riservato all'Amministrazione il potere di valutare le componenti attive e passive secondo “il normale valore di mercato”, che costituisce un principio generale deducibile dall'articolo 9 Tuir. I principi in parola sono stati nuovamente ribaditi dalla Suprema Corte dalla quale si è affermato che è sempre inerente e, come tale, deducibile dal reddito, il costo correlato all'attività effettivamente svolta anche se in via indiretta, potenziale o futura, a prescindere dai maggiori ricavi che abbia consentito di far conseguire all'impresa o al lavoratore autonomo. La Suprema Corte, aderendo all'orientamento del carattere qualitativo dell'inerenza dei costi, specifica che “...l'abbandono dei requisiti della vantaggiosità e della congruità del costo non vuol significare che essi siano del tutto esclusi dal giudizio di valore cui resta comunque sottoposta la spesa al fine del riconoscimento della sua inerenza e dei suoi presupposti per la sua deducibilità”. Il giudizio quantitativo o di congruità non quindi del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale. La questione, infatti, si collega all'onere della prova dell'inerenza del costo, che incombe sul contribuente, laddove la prova deve investire i fatti costitutivi del costo. Il contribuente è tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione.

Nel caso di specie, dunque, trattandosi di consulenza per la gestione degli immobili della società, non si può non convenire circa la conclusione accolta dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale in relazione alla (astratta) inerenza del costo. Altro è però, come si è detto, ritenere assolto l'onere probatorio da parte della contribuente in ordine all'esistenza e alla natura del costo, con i relativi fatti giustificativi

o la destinazione alla produzione.

In tale contesto, a fronte dell'elevato numero di compiti, era presente anche un elevato numero di "*apposizione di visti di conformità e convalida di ordini, pagamenti, fatture*" e ciò mediante meri timbri di approvazione, anch'essi senza caratteristiche di certezza, ben apponibili anche *ex post*.

In sintesi, essendo ben scarsa l'evidenza dimostrativa dei siffatti "visti" non può ritenersi – a fronte dell'onere incombente sulla parte contribuente della prova dei fatti costitutivi del costo che essa sia stata fornita

con ragionevole certezza probabilistica quanto a imponente maturato e, dunque, quanto all'esistenza e alla natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e, soprattutto, la concreta destinazione dei costi alla produzione.

In definitiva, l'appello è fondato.

la Commissione Tributaria Regionale della Campania definitivamente pronunciando così provvede: accoglie l'appello e per l'effetto rigetta il ricorso introduttivo; compensa le spese del doppio grado.



La responsabilità penale del professionista per i delitti tributari commessi dal proprio cliente: recenti evoluzioni giurisprudenziali sul tema

di Martina Urban
Avvocato Penalista

Recentemente la Suprema Corte ha affrontato in diverse pronunce il tema della responsabilità penale del professionista per un reato tributario realizzato in concorso con il proprio cliente.

I delitti tributari e, in particolare, quelli dichiarativi, sono reati propri e, cioè, possono essere commessi da coloro che sono soggetti passivi d'imposta e, in quanto tali, sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'IVA.

Quanto al ruolo del professionista, non vi è dubbio che, in astratto, possa ritenersi configurabile il concorso di tale soggetto nella realizzazione di un reato perpetrato dal cliente-contribuente.

Innanzitutto, la responsabilità penale è configurabile a titolo di concorso morale, qualora l'agente abbia istigato, determinato o rafforzato il proposito criminoso del soggetto attivo del reato.

Caso tipico è quello del professionista che "suggerisce" al cliente - magari del tutto inesperto della materia fiscale - di portare in dichiarazione elementi attivi inferiori al vero o elementi passivi fittizi o, addirittura, di avvalersi di fatture per operazioni inesistenti a scopo di evasione.

Sul tema, occorre poi sottolineare che, a seguito della recente riforma del diritto penale tributario, attuata con il D.Lgs n. 158/2015, per i delitti non dichiarativi di

cui al titolo II del D.Lgs n. 74/2000 (tra cui quello di “emissione di fatture per operazioni inesistenti” e “sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte”), il Legislatore ha introdotto una aggravante ad effetto speciale a carico del professionista che abbia concorso a realizzare uno di tali reati nell’ambito della propria attività di consulenza fiscale.

In tal senso, il nuovo art. 13 bis, comma 3, del D.Lgs n. 74/2000 prevede l’aumento di pena della metà non solo in riferimento alla qualifica del soggetto, ma altresì in ordine ad un ben definito modello comportamentale, che si estrinseca nella “elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale”.

Sulla base della giurisprudenza più recente, il disvalore connesso a tale aggravante risiede “non nella predisposizione o diffusione di accorgimenti estemporanei volti a realizzare una singola evasione fiscale, ma nel ricorso a iniziative elusive sistematiche, perché già sperimentate in casi analoghi e perché comunque riproducibili in futuro a beneficio di altri potenziali evasori” (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 29 agosto 2019, n. 36212).

In definitiva, nell’ipotesi di concorso per uno dei delitti di cui sopra, nei confronti di un professionista che abbia adottato un *modus agendi* seriale (anche se ideato da altri), non solo potrà essere applicato un trattamento sanzionatorio ben più severo rispetto al proprio cliente, ma potrà essere altresì disposta la confisca del profitto di reato, in solido con gli altri concorrenti, anche se la condotta criminosa ha portato un vantaggio economico esclusivamente al contribuente.

Oltre a quanto sopra, nei confronti del professionista è altresì configurabile una responsabilità penale a titolo di concorso materiale, qualora tale soggetto con il suo

comportamento abbia dato un contributo causale nella fase preparatoria o esecutiva della condotta criminosa.

Infatti, per accertare la sussistenza del concorso di persone nel reato, occorre in ogni caso verificare che la condotta del concorrente abbia avuto un’efficienza causale nella realizzazione del reato, senza la quale il reato non si sarebbe verificato o si sarebbe realizzato in modo diverso.

In una recente pronuncia, la Suprema Corte ha annullato un’ordinanza applicativa di un sequestro per equivalente disposto nei confronti di un commercialista, per carenza di elementi dimostrativi di un concreto contributo concorsuale dato da costui per la realizzazione dei reati tributari ipotizzati a carico del proprio cliente.

Nel caso di specie, al legale rappresentante di una Società di capitali era stata contestata l’utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti emesse da un’altra Società riconducibile tuttavia al medesimo imprenditore.

A seguito della verifica fiscale, il Pubblico Ministero aveva applicato il sequestro preventivo ai fini della futura confisca anche nei confronti del commercialista, quale concorrente nel reato, dal momento che costui rivestiva il ruolo di consulente fiscale in entrambe le Società.

La Suprema Corte, annullando tale provvedimento, ha affermato tuttavia che non è sufficiente rivestire il ruolo del consulente fiscale, ma occorre chiarire il contributo causale concreto dato dal professionista in relazione ai reati contestati al contribuente “*individuando con sufficiente specificità le condotte alla stessa riferibili e la loro incidenza sulla realizzazione degli illeciti tributari*” (Cass. Pen. Sez. III, 27 agosto 2019, n. 36461).

In ogni caso, è opportuno sottolineare che

la semplice predisposizione e presentazione della dichiarazione dei redditi o la sola attività di consulenza fiscale relativamente ad un cliente che abbia realizzato uno dei delitti tributari non possono costituire automaticamente attività penalmente rilevanti.

Dal punto di vista soggettivo, infatti, occorre la coscienza e volontà di commettere il reato e, nel caso di fattispecie a dolo specifico, è necessario che almeno uno dei partecipanti abbia agito con quella particolare finalità richiesta dalla norma incriminatrice, mentre gli altri concorrenti devono quantomeno esserne consapevoli.

Nel caso di concorso tra cliente e professionista nell'ambito di uno dei reati tributari, il dolo specifico (che corrisponde al fine di evasione) è senz'altro facilmente individuabile nel caso del contribuente, il quale, attraverso la condotta criminosa tipica, cerca proprio di realizzare tale finalità.

Quanto alla posizione del professionista, in una recente sentenza (che ha avuto notevole risonanza sulla stampa di settore) la Suprema Corte ha ritenuto che il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000 è compatibile con il dolo c.d. "eventuale", che è "ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti possa comportare l'evasione delle imposte dirette o l'IVA" (Cass. Pen. Sez. III, 29 marzo 2019, n. 28158 (depositata il 27 giugno 2019)).

A parere di chi scrive, il commercialista che presenta la dichiarazione fiscale non ha alcun obbligo di accertarsi che i documenti presentati dal cliente siano veri, altrimenti egli rivestirebbe una inammissibile posizione di garanzia a tutela degli interessi erariali, senza avere il potere di controllo delle

attività del proprio cliente.

Diverso è il caso in cui il professionista sia perfettamente consapevole della falsità dei documenti che porta in dichiarazione.

Nel caso di cui sopra - che ha dato tanto scalpore - la Cassazione ha ritenuto che il commercialista fosse consapevole dell'esistenza di operazioni illecite perpetrate dal cliente al fine di evasione, dato che sapeva dell'inesistenza di scritture di magazzino e della irregolare tenuta del registro degli inventari e, benché a seguito di ripetuti controlli della Guardia di Finanza fossero emerse "conclamate modalità truffaldine di gestione contabile della Società", aveva comunque presentato la dichiarazione dei redditi, utilizzando peraltro fatture che l'Amministrazione Finanziaria aveva ritenuto false.

Rimane qualche perplessità nella ricostruzione del caso concreto operata dalla Suprema Corte: si tratta di un caso limite, in cui le violazioni tributarie appaiono talmente numerose e palesi da ritenere certamente sussistente la consapevolezza dell'evasione, oppure si deve ritenere che la Suprema Corte abbia affermato un principio generale - potenzialmente pericoloso per il professionista - e, cioè, che l'esistenza di una contestazione sul piano tributario equivale automaticamente alla consapevolezza (almeno sotto il profilo del dolo eventuale) della frode perpetrata dal cliente, laddove tale contestazione potrebbe anche rivelarsi in seguito infondata?

Il punto nodale della questione è quello di stabilire fin dove debba spingersi il consulente per essere sicuro di non incorrere in una responsabilità penale a titolo di concorso.

A parere di chi scrive, le attività ordinarie del dottore commercialista - quali la semplice redazione delle dichiarazioni tributarie o la tenuta della contabilità - non costituiscono

no di per sé rafforzamento del proposito criminoso né contributo causale significativo per l'eventuale evasione del proprio cliente, per mancanza di rimproverabilità, quantomeno sotto il profilo soggettivo.

È tuttavia da rilevare che nel caso di violazioni tributarie palesi, pur non essendoci un obbligo giuridico a carico del consulente fiscale di impedire l'evento voluto dal cliente,

sarebbe opportuno che costui si astenesse dal presentare la dichiarazione tributaria, nel momento in cui sussista un possibile rischio di evasione, onde evitare di incorrere in una responsabilità penale a titolo di concorso materiale con dolo eventuale.

Diniego di annullamento in autotutela: costituisce atto impugnabile, ma la revisione può avvenire solo per rilevante interesse generale. Tutto giusto?

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Nell'ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019 della Sezione Tributaria (Pres. Crucitti, Rel. Di Marzio) la Corte di Cassazione torna sul tema della impugnabilità del diniego di autotutela nel contesto di un rapporto di imposta nel quale l'atto impositivo originario sia divenuto definitivo.

Nel caso specifico la CTR aveva ritenuto che *“nella fattispecie, essendo il rapporto tributario già definito per mancata impugnazione dell'atto presupposto, l'atto di diniego non è più oppugnabile perché, in caso contrario, qualora se ne consentisse la impugnabilità, ciò darebbe luogo ad una indebita riammissione nei termini, in evidente contrasto con il principio di certezza del diritto, e in violazione del principio di definitività ed inoppugnabilità degli atti, per decorso dei termini decadenziali posti a garanzia fondamentale del nostro ordinamento giuridico”*.

E' chiaro allora che il presupposto che ha giustificato il diniego è decisamente errato atteso che nonostante fossero spirati i termini per l'impugnazione, l'A.F. ben avrebbe potuto riesaminare l'atto, alla luce delle eccezioni di illegittimità ed erroneità della pretesa tributaria avanzata, sollevate dalla contribuente. Infatti per l'articolo 2 del DM 11 febbraio 1997 n. 37 l'unico caso in cui non si procede all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia all'imposizione è quello concernente motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria. Il limite dell'atto definitivo per scadenza del termine di impugnazione non è contemplato.

- Diniego di autotutela come atto impugnabile

Quanto alla impugnabilità del diniego la Corte ricorda che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'ampliamento della giurisdizione tributaria attuato mediante la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità innanzi al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'Ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono.

Quindi l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è suscettibile di una interpretazione estensiva, e deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di ricorrere, nei termini di legge, alla tutela assicurata dal giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego, o comunque emessi in sede di autotutela – ancorché l'originario provvedimento sia divenuto già definitivo – ogni qual volta tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario,

- Autotutela su un atto definitivo?

Quanto poi alla possibilità per il Giudice adito di rivedere un atto tributario ormai definitivo la Corte si rifà al noto precedente della Corte Costituzionale (sent. 13.07.2017, n. 181) di cui abbiamo più volte riferito come una decisione che attinge più al diritto amministrativo che al diritto tributario. Con tal sentenza viene espressamente affermato che pure *"in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti – e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere – secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio"*.

Quindi A) l'annullamento di ufficio dell'atto impositivo è discrezionale B) vanno considerati

anche altri interessi tra i quali quello alla stabilità degli atti giuridici di diritto pubblico C) nel caso analizzato dalla Corte addirittura non vi era stata risposta all'istanza, e tale condotta era stata di fatto considerata legittima sulla base della discrezionalità predetta.

Secondo la Consulta infatti *“In ogni caso, secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'autotutela tributaria - che non si discosta, in questo essenziale aspetto, dall'autotutela nel diritto amministrativo generale - costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente. Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso”*.

Non mancano alcune sommarie reminescenze di legislazione tributaria, come vedremo brevemente trattate per tornare alle questioni amministrative. Si legge ancora nella sentenza 181/2017: *“Certamente, l'apprezzamento discrezionale operato in sede di autotutela tributaria presenta tratti particolari per la forza che assume, nel suo contesto, l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi. L'annullamento d'ufficio di atti inoppugnabili per vizi “sostanziali”, cioè che hanno condotto l'amministrazione a percepire somme non dovute, tende infatti a soddisfare ipso jure l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, che si può considerare una sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato-comunità e il principio della capacità contributiva, tutelati dall'art. 53, primo comma, Cost. Queste peculiarità contribuiscono a spiegare anche taluni aspetti della disciplina positiva dell'autotutela tributaria, come ad esempio il compito assegnato al Garante del contribuente di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli atti di accertamento e di riscossione notificati al contribuente (art. 13, comma 6, dello Statuto del contribuente) o la possibilità di intervento in via sostitutiva della Direzione regionale o compartimentale in caso di “grave inerzia” dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo (art. 1 del D.M. n. 37 del 1997)”*.

Ma come dicevamo si torna ben presto a riferimenti amministrativi quando si osserva *“Se questa Corte affermasse il dovere dell'amministrazione tributaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, aprirebbe la porta (ammettendo l'esperibilità dell'azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell'amministrazione di provvedere e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva) alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo. L'autotutela finirebbe quindi per offrire una generalizzata “seconda possibilità” di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo. Affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta*

azionabile sine die dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto".

Ora, va ricordato che la Corte Costituzionale si era espressa relativamente alle riserve avanzate nei confronti degli artt. 2-quater, co. 1, D.L. 564/1994, conv. con modif. dalla L. 656/1994, "nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità – da parte di questi – del silenzio tacito su tale istanza", e dell'art. 19, c. 1, D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo", rispetto agli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost.

E' evidente che nel solco di quanto statuito dalla Consulta nel 2017 si colloca quindi la motivazione della sentenza di cui stiamo trattando, coi riferimenti alla discrezionalità del procedimento e del riesame e alla conseguente impugnabilità del diniego, pur sbagliato, che riguarda però un atto ormai definitivo.

Ne consegue che *"nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente"*, Cass. sez. V, ord. 24.08.2018, n. 21146).

- Due riflessioni. In primo luogo sulla obbligatorietà di un provvedimento espresso

Come è stato da tempo segnalato da più autori, l'istanza di autotutela è in definitiva una istanza che attiva (o dovrebbe attivare) un procedimento amministrativo di riesame dell'atto.

Ma a tal riguardo va ricordato che la Legge 7 agosto 1990, n. 241 all'Art. 2 primo comma prevede che *"Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad un'istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, le pubbliche amministrazioni hanno il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso"*.

Chiaramente il procedimento tributario e quello amministrativo non sono esattamente

sovrapponibili. Ed infatti sempre nella Legge 241/90 troviamo che l'articolo 13 prevede che le disposizioni contenute nel "presente capo" della Legge (ovvero il III) *"non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano"*.

Ma come detto il capo a cui ci si riferisce è il III. L'articolo 2 citato sta nel capo primo. Ed allora dovremmo concludere che la Legge prevede non la discrezionalità della risposta ad una istanza di autotutela, ma la necessità di un provvedimento espresso.

Tale provvedimento sarà motivato ex art. 3 della Legge 241/90. E se le motivazioni sono errate, ovvero il provvedimento si palesa come illegittimo o infondato non si vede perché non si possa rimettere in discussione.

Non si tratta di dare al contribuente una seconda possibilità, come la Corte Costituzionale, con tutto il rispetto per le elaborazioni che la caratterizzano, ha statuito nel 2017. Si tratta di dare viceversa all'Amministrazione una seconda possibilità di ben assolvere ai propri compiti e ai propri doveri, tra i quali quello di imparzialità statuito dall'articolo 1 della L. 241/90.

- In secondo luogo: sulle ragioni di rilevante interesse generale

Resta a nostro avviso da capire quali possano essere le ragioni di rilevante interesse generale. Perché se il concetto può essere facilmente illustrato nel diritto amministrativo, lo è meno nel diritto tributario, nel quale l'atto impositivo è sempre destinato ad uno specifico contribuente. Come i Maestri insegnano l'interesse generale potrebbe facilmente essere identificato nella giusta imposizione, nel rispetto della capacità contributiva e nella buona amministrazione. Tutti motivi a nostro avviso fondamentali e da consolidare, ovvero da far rientrare nella *"stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico"*. Almeno nel diritto tributario dove non può ravvisarsi, secondo noi, la necessità di conservazione di atti impositivi errati nei presupposti, o di una situazione di ingiustificato arricchimento della Pubblica Amministrazione.

Le ragioni di rilevante interesse generale nella prassi Come la prevalente dottrina, l'Amministrazione finanziaria reputa necessario, per l'esercizio dell'autotutela, *"l'esistenza di uno specifico concreto ed attuale interesse pubblico all'eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della legalità..."*: vd. circolare del Dipartimento delle Entrate - Ufficio del Direttore generale, n. 195/E/I/4762 dell'8 luglio 1997. l'annullamento in via di autotutela è strumento giuridico fondamentale per la realizzazione di quel particolare rilevante interesse che l'Amministrazione ha a che sia assicurata equità e trasparenza alla propria azione e siano evitate, ovvero eliminate, controversie nelle quali

appare certa, o quanto meno probabile, la soccombenza dell'Amministrazione stessa.

Per la circolare "Uno specifico concreto ed attuale interesse pubblico all'eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della "legalità", che, in esito ad un apposito processo logico di comparazione, risulti prevalente rispetto all'interesse pubblico alla stabilità delle situazioni giuridiche. Siffatto interesse, in campo tributario, sussiste certamente quando consista nella necessità di assicurare che il contribuente sia destinatario di una tassazione in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento o di soddisfare l'esigenza di eliminare per tempo un contenzioso inutile ed oneroso".

Tuttavia anche il questo autorevole precedente di prassi, per quanto dotato di posizioni di apertura nei confronti delle ragioni del contribuente, un riferimento alla stabilità dei rapporti giuridici esiste. Si legge infatti più avanti: *"Quando, invero, sia trascorso un periodo di tempo adeguatamente lungo, durante il quale l'atto, per quanto illegittimo, abbia esplicato senza contestazioni i propri effetti, non può risultare prevalente, nella comparazione tra gli interessi pubblici che in materia assumono rilevanza, se non l'interesse alla certezza ed alla stabilità delle situazioni giuridiche".*

Eppure in questo passaggio chi scrive rileva un elemento positivo, assolutamente da non trascurare anche per una lettura a livello giurisprudenziale delle regole sull'autotutela.

Ovvero l'elemento "comparazione". Cioè il bilanciamento tra interesse privato e interesse generale.

Assodato che il fatto di assicurare una tassazione giusta sia meritevole di attenzione da parte dell'Amministrazione, come si è appena visto, occorre a questo punto effettuare, in caso di atto definitivo, una prova di bilanciamento con l'interesse pubblico. Se quest'ultimo viene ravvisato l'atto può essere corretto. Altrimenti prevale un altro interesse pubblico: quello alla certezza e alla stabilità delle situazioni giuridiche.

Qui evidentemente il discorso si complica. E uno sforzo interpretativo va sempre fatto. In questa lettura potranno certo essere di aiuto i principi costituzionali. Ma sappiamo che i danni dell'interpretazione costituzionalmente orientata possono essere rilevanti, se l'orientamento che si attribuisce è, anche leggermente dissonante dalle regole di base.

Ci permettiamo quindi un suggerimento per una via giurisprudenziale alla questione. Basato su un eccellente precedente.

Nel 2009 in riferimento agli orientamenti giurisprudenziali in tema di studi di settore, attuati ormai più di dieci anni prima come strumento di controllo, si posero con forza dei contrasti che non potevano probabilmente trovare un esito soddisfacente dentro una sola motivazione

di una specifica pronuncia, stante la vastità delle questioni esaminate e l'entità dei problemi teorici principali (erano presunzioni legali relative o presunzioni semplici? Potevano essere svolti d'ufficio od occorreva la partecipazione del contribuente?). Ebbene, ancora si trova in rete una splendida analisi condotta dal Massimario della Suprema Corte (Relazione n. 94 del 9 luglio 2009) che occupa ben 133 pagine ricchissime di riferimenti. Proprio sulla base di questo documento arrivarono le elaborazioni delle Sezioni Unite del 18 dicembre 2009 che ancora regolano, dal lato giurisprudenziale, la materia.

Sarebbe forse il caso di tornare con quello spirito a studiare anche l'autotutela tributaria.

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019

Fatti di causa

Alla società B. di T. F. e C. Sas, esercente l'attività di bar e caffetteria in Montemarano (AV), in data 19.2.2007 era notificato dall'Agenzia delle Entrate di Avellino - Ufficio Controlli Area Legale - l'avviso di accertamento n. RE1020400068 2007 con il quale venivano accertati e recuperati a tassazione maggiori ricavi per Euro 59.519,00, relativamente all'anno di imposta 2003.

La contribuente, che aveva ricevuto analogo avviso di accertamento in relazione all'anno 2002 (n. RE1020400045 2007), non impugnava gli atti impositivi, che divenivano definitivi ma, in data 7.12.2009, presentava all'Ufficio istanza di revoca od annullamento, in autotutela, degli stessi, affermando la loro illegittimità per vizi originari, nonché per la sopravvenienza di fatti nuovi e successivi alla loro emissione. L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 21.12.2009, rigettava la domanda di autotutela confermando gli avvisi di accertamento, "non essendo essi illegittimi secondo i casi tassativamente previsti dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37".

La società contribuente adiva allora la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino ed impugnava, con distinti ricorsi, i provvedimenti di diniego chiedendone l'annullamento, contestando l'eccesso di potere, la violazione di legge, la carenza istruttoria, nonché l'erroneità dei provvedimenti.

L'Ente impositore resisteva, sostenendo l'inammissibilità dei ricorsi ed argomentando che il provvedimento di diniego dell'esercizio dell'autotutela non rientra fra gli atti impugnabili previsti dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, risolvendosi in una facoltà riconosciuta all'Amministrazione finanziaria, che si era espressa con un atto ampiamente discrezionale insuscettibile di essere sindacato mediante un giudizio di impugnazione. Inoltre, la convenuta Agenzia delle Entrate deduceva l'avvenuta definizione dei rapporti tributari, non essendo stati impugnati nei termini gli avvisi di accertamento, ormai divenuti definitivi e perciò inoppugnabili.

Con sentenze n. 36 e 37 del 27.01.2001, la CTP di Avellino, ritenuta ammissibile l'impugnazione del diniego di autotutela, e non precluso tale potere dalla mancata tempestiva impugnazione degli avvisi di accertamento, accoglieva i ricorsi della contribuente ed annullava entrambi gli atti di diniego.

Con distinti appelli, l'Amministrazione finanziaria impugnava innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania le decisioni di primo grado, censurandone la motivazione laddove veniva ritenuto impugnabile il provvedimento di diniego di autotutela, pur afferente un atto impositivo divenuto ormai definitivo per mancata impugnazione, richiamando Cass. sez. U, 6.02.2009 n. 2870, che al contrario ne aveva escluso l'ammissibilità ed affermato l'inoppugnabilità.

La contribuente si costituiva in giudizio, reiterando i motivi già formulati in sede di primo grado, e con appello incidentale chiedeva la riforma della sentenza della CTP nella parte in cui aveva disposto la compensazione delle spese di lite.

Il giudice di secondo grado, esaminati gli atti - manifestata l'intenzione di riunire per connessione soggettiva ed oggettiva gli appelli, ma pronunciandosi poi con decisioni separate, nn. 516 e 517 del 2013 - non condivideva la motivazione della sentenza impugnata e valutava fondati i motivi di gravame proposti dall'Ufficio. In conseguenza riformava la decisione della CTP ed affermava la legittimità del provvedimento di diniego adottato dall'Amministrazione finanziaria.

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale partenopea ha proposto ricorso per cassazione la società B. di Tec- ce F. e C. S.a.s., affidandosi a due motivi di impugnazione. Resiste mediante

controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

1.1. - La società ricorrente contesta con il suo primo motivo di impugnazione, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 1, del D.M. n. 37 del 1997, nonché degli artt. 53 e 97 della Costituzione, per avere la CTR impugnata "accolto l'appello proposto dall'Ufficio e riformato la sentenza di primo grado sul presupposto che il provvedimento di diniego di autotutela emesso dall'A.F. fosse inoppugnabile per avvenuta decorrenza dei termini decadenziali previsti per l'impugnazione dell'atto presupposto e che l'art. 2 comma 1 del D.M. n. 37/97 non potesse essere applicato al caso in esame" (ric., p. 14 s.).

1.2. - Con il secondo motivo di ricorso la società impugnante lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc., civ., l'omessa e carente motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, in quanto la CTR non avrebbe esaminato le contestazioni sollevate dalla contribuente circa l'illegittimità del diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria.

2.1. - 2.2. - Mediante i suoi motivi di ricorso, che possono essere trattati congiuntamente stante la loro stretta consequenzialità e connessione, la contribuente lamenta alla Commissione Tributaria Regionale impugnata, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, di aver ritenuto non consentita l'impugnazione del provvedimento di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria, a causa dell'intervenuta inoppugnabilità degli avvisi di accertamento, e di non aver neppure esaminato le contestazioni proposte dalla società per evidenziare l'illegittimità dell'opposto diniego.

Più specificamente, la ricorrente critica la CTR di Napoli per aver ritenuto che "nella fattispecie, essendo il rapporto tributario già definito per mancata impugnazione dell'atto presupposto, l'atto di diniego non è più oppugnabile perché, in caso contrario, qualora se ne consentisse la impugnabilità, ciò darebbe luogo ad una indebita riammissione nei termini, in evidente contrasto con il principio di certezza del diritto, e in violazione del principio di definitività ed inoppugnabilità degli atti, per decorso dei termini decadenziali posti a garanzia fondamentale del nostro ordinamento giuridico" (sent. CTR, p. 3).

Nel dichiarare l'inoppugnabilità del diniego di autotutela per avvenuto decorso dei termini previsti per l'impugnazione dell'atto presupposto, ad avviso della contribuente, i giudici dell'appello sarebbero incorsi nella violazione delle norme indicate in epigrafe, atteso che "nonostante fossero spirati i termini per l'impugnazione, l'A.F. ben avrebbe potuto riesaminare l'atto, alla luce delle eccezioni di illegittimità ed erroneità della pretesa tributaria avanzata, sollevate dalla contribuente" (ric. p. 16). Sostiene la società che, ai fini dell'esercizio concreto dell'autotutela, la legge non considera rilevante il comportamento tenuto dal contribuente o il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto, ma solo l'esito del riesame svolto dall'Ufficio il quale lo ha emanato, al quale sarebbe attribuito il solo compito di accertare se l'atto sia legittimo o meno.

La Commissione Tributaria d'appello, secondo la ricorrente, avrebbe inoltre "semplicisticamente" dichiarato l'inoppugnabilità del diniego di autotutela e la non applicabilità dell'art. 2 del Dm. n. 37 del 1997, senza aver cura di motivare "adeguatamente" la decisione presa, con ciò violando la norma richiamata, nonché i principi di ragionevolezza, logicità e parità di trattamento fissati dagli artt. 53 e 97 Cost., posti a presidio del corretto uso del potere amministrativo nei confronti del contribuente. In definitiva, "i Giudici di seconde cure, dunque, hanno deciso per la preclusione de iure condito dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'A.F. per la mancata tempestiva impugnazione dell'atto presupposto senza verificare la legittimità del rifiuto espresso dall'Ufficio alla stregua degli elementi, in fatto e diritto, forniti dal contribuente e comprovanti l'erroneità e l'illogicità della pretesa tributaria e senza fornire alcuna motivazione in merito" (ric., p. 17). Sostiene ancora la ricorrente che, in caso di contestato errore sul presupposto dell'imposta e di evidente errore logico e di calcolo, l'Ufficio deve annullare il proprio atto, o quantomeno deve dare contezza delle ragioni del mancato accoglimento dell'autotutela, mediante una motivazione che sia trasparente ed esaustiva. In nessun caso l'Amministrazione finanziaria potrebbe, infatti, "approfittare della posizione di vantaggio acquisita con la mancata impugnazione dell'atto, dovendo comunque procedere alla verifica della fondatezza o meno della pretesa tributaria, ritirandola ovvero riducendola nel caso in cui se ne ravvisano profili di illegittimità o erroneità" (ric. p. 17).

Al riguardo occorre innanzitutto osservare che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'ampliamento della giurisdizione tributaria attuato mediante la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art.

97 Cost) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità innanzi al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'Ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono. "L'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta... la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.) Cass. sez. U, 10.08.2005, n. 16776.

Ne discende che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è suscettibile di una interpretazione estensiva, e deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di ricorrere, nei termini di legge, alla tutela assicurata dal giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego, o comunque emessi in sede di autotutela - ancorché l'originario provvedimento sia divenuto già definitivo - ogni qual volta tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario, essendo configurabile un collegamento tra gli atti dell'Amministrazione e il rapporto tributario sottostante, privandosi altrimenti il contribuente della possibilità di invocare difesa relativamente al provvedimento di diniego di autotutela, non conseguendo ad esso alcun ulteriore atto impositivo. Occorre in proposito rammentare che la valutazione circa la sussistenza del presupposto dell'esercizio dell'autotutela dipende dal temperamento tra l'esigenza di tutelare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse, altrettanto pubblicistico, alla stabilità dei rapporti giuridici e pertanto all'incontestabilità degli atti impositivi quando essi siano divenuti definitivi.

In merito si è espressa anche la Corte Costituzionale, la quale - oltre a confermare la giurisprudenza di questa Corte secondo cui il carattere discrezionale dell'autoannullamento tributario "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" - ha espressamente affermato che pure "in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti - e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere - secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio" (vedi Corte cost., sent. 13.07.2017, n. 181).

Ne consegue, ha statuito questa Corte, che "nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente", Cass. sez. V, ord. 24.08.2018, n. 21146 (evidenza aggiunta). Questa Corte di legittimità, del resto, aveva già da tempo chiarito che il contribuente il quale richieda "all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per allegare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. (Nell'enunciare il principio, la S.C. ha rigettato il ricorso, escludendo un obbligo di adozione del provvedimento in autotutela, a fronte di censure attinenti esclusivamente alla legittimità dell'atto impositivo ormai divenuto definitivo)", Cass. sez. VI-V, 2.12.2014, n. 25524 (evidenza aggiunta). Il principio ricordato è stato recentemente confermato, statuendo che "in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto inammissibile l'impugnazione, da parte del contribuente, del diniego di annullamento di alcuni atti impositivi in sede di autotutela in virtù del passaggio in giudicato di una sentenza che aveva operato una ricostruzione incompatibile con quella compiuta in detti atti ormai inoppugnabili, poiché i vizi prospettati

erano quelli originari, che il contribuente avrebbe potuto far valere impugnando i relativi atti), Cass. sez. V, 28.3.2018, n. 7616.

Nel caso in esame la ricorrente società, nel primo grado del giudizio così come in grado di appello, ha censurato il provvedimento di diniego di rimozione in autotutela dell'atto impositivo da parte dell'Ente impositore, affermando profili di illegittimità del rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria che avrebbero dovuto, a suo dire, indurre l'Ente impositore a riesaminare l'atto presupposto, onde procedere, se del caso, al suo annullamento, nonostante la definitività degli avvisi di accertamento, in conseguenza di elementi non solo sopravvenuti, ma anche già presenti al momento dell'emissione degli avvisi. La contribuente ricorda, in proposito, che il provvedimento di diniego era stato impugnato censurando: "1) eccesso di potere nonché violazione di legge in relazione agli artt. 7 e 8 della L. 241/90, nonché dello Statuto dei Diritti del contribuente art. 6, comma 2 L. 212/2000; 2) eccesso di potere nonché violazione di legge in relazione all'art. 10 bis della L. 241/90, dello Statuto dei Diritti del contribuente, nonché per violazione del principio del giusto procedimento nonché violazione del principio dell'onus dare loquendi; 3) eccesso di potere nonché violazione di legge in relazione all'art. 3 della L. 241/90, nonché dello Statuto dei Diritti del contribuente art. 7 L. 212 del 2000; 4) violazione di legge, eccesso di potere per carenza di istruttoria, per travisamento dei fatti, per erroneità dei presupposti, per illogicità, per irragionevolezza, per violazione del principio del giusto procedimento" (ric. p. 2 e sen. CTR, p. 2).

A fronte di tali eccezioni di illegittimità del diniego, sostiene la contribuente, la CTR si è limitata ad affermare che nella fattispecie in esame non ricorreva una ipotesi di non conformità alla legge dell'atto e/o dell'imposizione (sent. CTR, p. 3), senza null'altro aggiungere sugli elementi che hanno determinato il proprio convincimento.

Nelle righe innanzi trascritte dell'atto introduttivo del giudizio di legittimità la contribuente non esplicita, e non lo fa neppure nel rimanente ampio testo del ricorso per cassazione, invero, per quale ragione ritenga che l'accoglimento delle sue contestazioni, e pertanto l'annullamento- revoca-ritiro del provvedimento di diniego, avrebbe dovuto rappresentare per l'Amministrazione finanziaria una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione ad un interesse di natura generale superabile soltanto mediante la rimozione dell'atto.

Chiarezza suggerisce pertanto di dettare il principio di diritto secondo cui "il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione dell'atto di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo che avrebbe potuto far valere, per tutelare un interesse proprio, in sede di impugnazione prima che divenisse definitivo".

Pertanto, se non risulta condivisibile la motivazione adottata dalla CTR, nella parte in cui nega, in generale, la facoltà di impugnazione del provvedimento di diniego di rimozione in autotutela dell'accertamento tributario divenuto definitivo, nondimeno la decisione di rigetto del ricorso adottata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, sezione staccata di Salerno, risulta conforme a diritto e deve perciò essere corretta solo nella motivazione, perché la ricorrente non ha neppure provveduto ad illustrare quali siano le ragioni di interesse generale in conseguenza delle quali l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto procedere alla rimozione dell'accertamento tributario emesso nei suoi confronti, e divenuto definitivo, né simili ragioni emergono dagli atti a disposizione della Suprema Corte.

In conseguenza il ricorso deve essere respinto.

Le peculiarità e la parziale novità delle questioni esaminate inducono a ritenere equo dichiarare compensate tra le parti le spese del giudizio di cassazione.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso proposto dalla B. di T. F. e C. S.a.s.

Dichiara compensate tra le parti le spese di lite del giudizio di cassazione.

Dichiara compensate tra le parti le spese di lite del giudizio di cassazione.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della Società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis.

itributo.it
associazione

Associazione per la tutela dei diritti tributari
e per la promozione della cultura tributaria

