

#73 03.2021



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Breve commento ai dati macroeconomici dell'Italia pubblicati dall'Istat
- › La giustizia tributaria oggi e le proposte di riforma strutturale
- › Regno Unito: il distacco nell'accordo post *Brexit*
- › Il ravvedimento del quadro RW e alcuni casi particolari
- › Abrogazione IRBA: la controversa questione dei rimborsi per gli anni precedenti al 2021
- › I limiti di produzione documentale in appello: differenze tra rito civile e rito tributario con riferimento ai principi costituzionali
- › L'Ufficio viola il principio costituzionale della capacità contributiva se non considera anche solo induttivamente i costi relativi ai maggiori ricavi accertati
- › Il litisconsorzio necessario è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo



#73.2021

## Approfondimento online - Anno 7

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](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

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

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



Iscriviti subito alla **NOSTRA NEWSLETTER**,  
per leggere gratis l'approfondimento e le *news*

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

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

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" da scaricare dal sito in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

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



## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

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

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

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

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

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di **PREMI RC PROFESSIONALE**:

| Fatturato fino a € 50.000<br>Massimale € 250.000                           | Fatturato fino a € 100.000<br>Massimale € 250.000                          | Fatturato fino a € 50.000<br>Massimale € 500.000                           | Fatturato fino a € 100.000<br>Massimale € 500.000                          |
|--|--|--|--|
| <b>Premio annuo lordo:</b>   |  | <b>Premio annuo lordo:</b>   |  |
| Senza incarichi sindacali - € 265,00<br>Con incarichi sindacali - € 350,00 | Senza incarichi sindacali - € 415,00<br>Con incarichi sindacali - € 560,00 | Senza incarichi sindacali - € 305,00<br>Con incarichi sindacali - € 399,00 | Senza incarichi sindacali - € 470,00<br>Con incarichi sindacali - € 635,00 |

| Fatturato fino a € 100.000<br>Massimale € 1.000.000                        | Fatturato fino a € 150.000<br>Massimale € 1.000.000                        |
|--|--|
| <b>Premio annuo lordo:</b>   |  |
| Senza incarichi sindacali - € 520,00<br>Con incarichi sindacali - € 702,00 | Senza incarichi sindacali - € 730,00<br>Con incarichi sindacali - € 985,00 |

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

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

## Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
 Ufficio RC Professionale  
 Via Citella 65/A  
 37012 BUSSOLENGO (VR)  
 Tel.: +39 045 715 6678  
 Fax: +39 045 675 7232  
 email:rischispeciali@filippibroker.it



Breve commento ai dati macroeconomici dell'Italia pubblicati dall'Istat . . . .02

*di Stefano Sanna*

## Approfondimento

La giustizia tributaria oggi e le proposte di riforma strutturale . . . .10

*di Maurizio Villani*

Regno Unito: il distacco nell'accordo post *Brexit* . . . .19

*di Paolo Soro*

Il ravvedimento del quadro RW e alcuni casi particolari . . . .25

*di Alessandro Ciampalini*

Abrogazione IRBA: la controversa questione dei rimborsi per gli anni precedenti al 2021 . . . .28

*di Antonella Villani*

## Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

*I limiti di produzione documentale in appello: differenze tra rito civile e rito tributario con riferimento ai principi costituzionali* . . . . 40

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 5607 del 2 marzo 2021)

**commento di** Luca Mariotti

*L'Ufficio viola il principio costituzionale della capacità contributiva se non considera anche solo induttivamente i costi relativi ai maggiori ricavi accertati* . . . . 46

(Corte di Cassazione, Ordinanza n.2581 del 4 febbraio 2021)

**commento di** Lucia Morciano

*Il litisconsorzio necessario è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo* . . . . 52

(Corte di Cassazione, Ordinanza n.1452 del 25 gennaio 2021)

**commento di** Ivano Tarquini

## Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Ordinanza n. 5607 del 2 marzo 2021

. . . . 54



Corte di Cassazione, Ordinanza n.2581 del 4 febbraio 2021

. . . . 57



Corte di Cassazione, Ordinanza n.1452 del 25 gennaio 2021

. . . . 67

## Il Punto

### Breve commento ai dati macroeconomici dell'Italia pubblicati dall'Istat - febbraio 2021



di Stefano Sanna\*\*

Possiamo considerare il momento dell'insediamento del governo Draghi, **febbraio 2021**, come un punto rispetto al quale analizzare i dati macroeconomici dell'Italia. Il periodo antecedente a febbraio lo considereremo uno scenario economico *pre-Governo Draghi* e il periodo successivo si configurerà come uno scenario economico sul quale, più o meno direttamente, impatteranno le scelte politiche ed economiche del Governo a trazione tecnica dell'*ex-Presidente* della BCE.

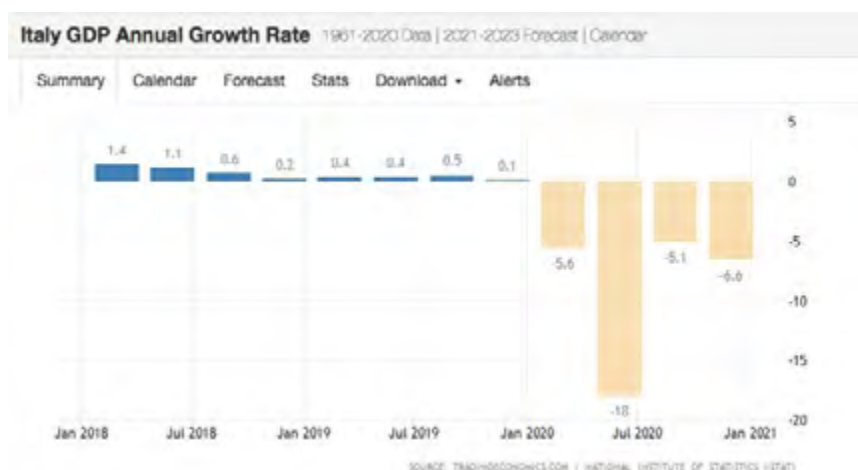
La nostra valutazione avrà come riferimento i criteri che la MMT utilizza per valutare le politiche macroeconomiche dei Governi, ovvero i criteri della **finanza funzionale** di **Abba Lerner**. Non si andrà a guardare le quantità dei flussi finanziari dello Stato o come questi si inquadrano nel rispetto dei bilanci, ma si guarderà a quanto la piena occupazione, la stabilità dei prezzi e un tenore di vita dignitoso saranno di fatto gli obiettivi macroeconomici promossi e perseguiti dall'azione del Governo.

Sino ad oggi, e anche prima dell'ingresso nell'area euro, abbiamo assistito all'assenza di politiche finalizzate a questi obiettivi, che hanno lasciato spazio all'accettazione passiva dei paradigmi neoliberisti, come surplus di bilancio e avanzi primari, che sono gli strumenti impiegati per togliere ai tanti e dare ai pochi.

#### **PIL**

Per il quarto trimestre consecutivo il PIL italiano risulta notevolmente inferiore al valore dello stesso periodo del 2019.

\*\*Blogger ed economista, Presidente [Rete MMT Italia](#)



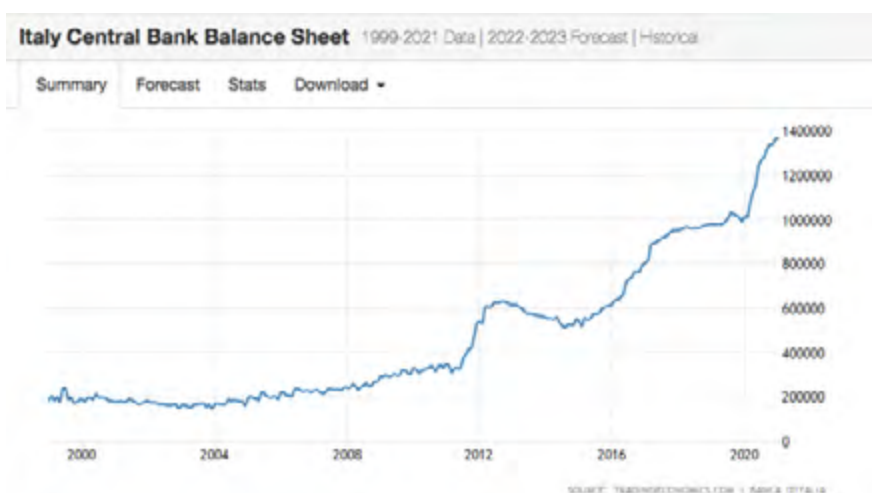
Se guardiamo agli ultimi 25 anni, riportando l'andamento del PIL a prezzi costanti e quindi rendendo gli anni confrontabili tra loro, il PIL italiano è fermo da 20 anni, ovvero da quando l'Italia è entrata nel sistema euro.



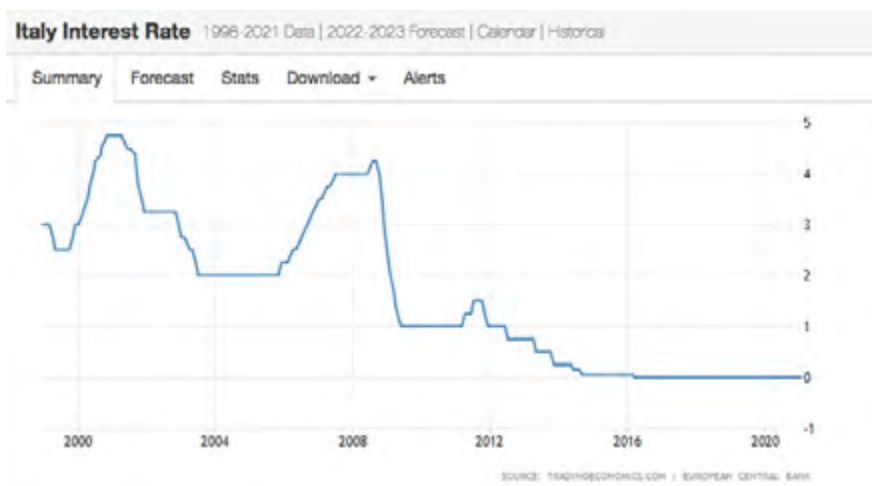
Il sistema euro sulla base dei dati degli ultimi 20 anni si è dimostrato un meccanismo incapace di reagire alle crisi finanziarie e produttive, funzionando sempre in maniera prociclica a seguito delle crisi.

Se anche il Governo Draghi non dovesse immediatamente attuare politiche anticicliche rischiamo che il PIL italiano continui a stagnare per altri 20 anni. Il danno peggiore che si possa arrecare alle future generazioni si chiama avanzo primario, che priva i giovani di beni reali prodotti per accompagnare il loro futuro.

Se si analizza il bilancio della banca centrale si riscontra un continuo aumento della moneta immessa nell'economia, soprattutto nell'ultimo anno, il 2020.



L'immissione di nuova moneta è stata inoltre accompagnata da un tasso di interesse che è andato a ridursi fino ad annullarsi negli ultimi 4 anni.



Queste due condizioni, l'immissione di moneta e i bassi tassi di interesse, che le politiche neoliberiste considerano esaustive per lo sviluppo economico, non hanno prodotto alcun miglioramento dell'economia reale, ma solo della finanza speculativa.

Come prevede il meccanismo dell'euro l'immissione di denaro ha favorito la finanza,

contribuendo pesantemente alla speculazione finanziaria. Le banche, anziché occuparsi di credito a favore dell'economia reale, si sono preoccupate di fare profitto speculando sul mercato finanziario. L'indice della Borsa di Milano dell'ultimo anno ne è un esempio: abbiamo immediatamente individuato dove è finita una buona parte della moneta emessa dalla banca centrale.

Nulla è cambiato nell'economia reale, che anzi ha continuato a crollare, ampliando la fascia di povertà e il gap tra i ricchi e i poveri.



## Tasso di inflazione

Secondo i principi *mainstream* questa immissione senza precedenti di moneta avrebbe dovuto generare fenomeni inflattivi, invece l'inflazione è crollata fino a valori negativi: un fenomeno dovuto soprattutto ai servizi/beni che la gente non può più permettersi e che determina quindi un crollo della domanda e di conseguenza del prezzo. Restano invece costanti gli aumenti di prezzo dei beni di prima necessità, che erodono costantemente il potere d'acquisto delle fasce più deboli.

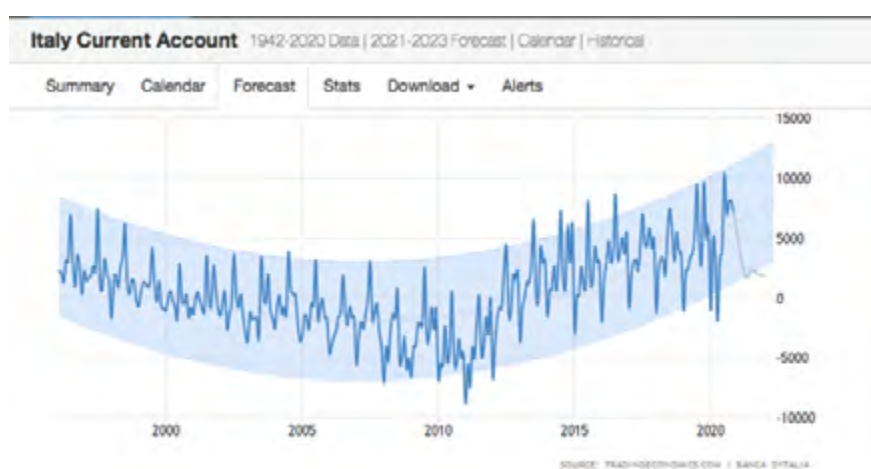


L'andamento generale del tasso di inflazione rivela un continuo ridursi della domanda interna, ovvero una continua riduzione del potere d'acquisto dei redditi degli Italiani che si traduce immediatamente in una minore domanda di beni da acquistare.

Questo aspetto del mercato interno si traduce nella ricerca di nuovi mercati da parte dell'industria italiana, che insegue il meccanismo delle esportazioni come nuova fonte di profitto andando però a confliggere con la concorrenza delle produzioni estere, che impone una continua riduzione dei costi di produzione, tra i quali e soprattutto gli stipendi dei lavoratori.

### **Bilancia dei pagamenti con l'estero**

Negli ultimi anni abbiamo assistito ad un riallineamento della produzione industriale verso l'estero che ha spostato la bilancia dei pagamenti all'aumento di surplus estero, che impone una continua riduzione dei costi di produzione per sostenere la concorrenza con l'estero.

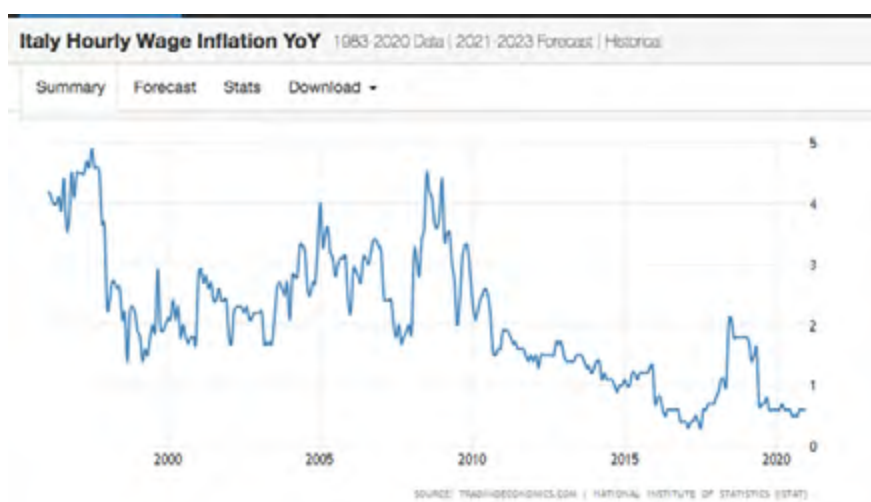


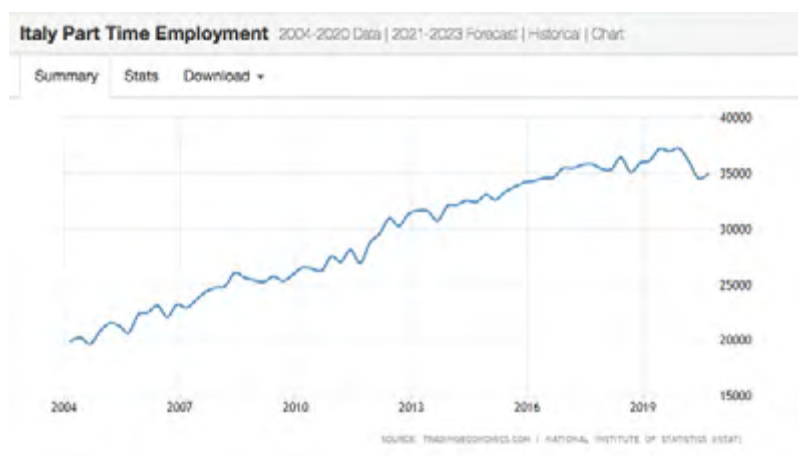
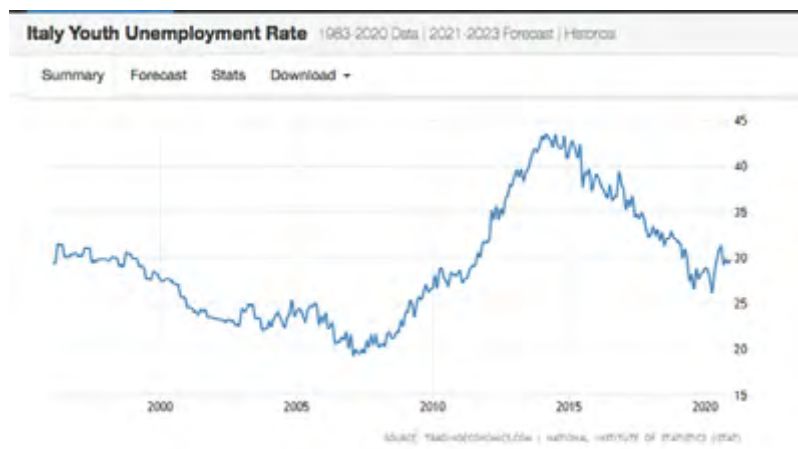
## Disoccupazione

Abbiamo premesso che la valutazione delle politiche economiche deve necessariamente tener conto dei risultati che incidono sul benessere collettivo. Due degli indici fondamentali sono il tasso di disoccupazione e la qualità del lavoro.

Negli ultimi anni il tasso di disoccupazione è salito ben oltre il 10%, dopo la crisi del 2011 si è assestato al 10% coerentemente con i dettami delle politiche neoliberiste sul contenimento del tasso di inflazione ([qui spiegate](#)).

Attualmente i dati sulla disoccupazione sono alterati dal necessario utilizzo della cassa integrazione e del reddito di cittadinanza e da fatto che tante persone hanno rinunciato a cercare un lavoro. Seguiremo comunque nei prossimi mesi l'andamento del tasso di disoccupazione totale e giovanile, la crescita degli stipendi e il ricorso al tempo determinato. Ripartire significa creare più lavoro e non precario.





L'Italia è oggi come una **mongolfiera** che senza più aria calda per restare in alto rischia di precipitare a terra. Il ripristino del Patto di Stabilità equivarrebbe a spegnere del tutto quell'aria calda. Vedremo se le politiche del nuovo Governo saranno in grado di risollevarla con **un'adeguata spesa in deficit** a vantaggio della collettività e non solo dei pochi oppure se contribuiranno a farla precipitare



*“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”*

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GBSOFTWARE**

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA  
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

**Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.**

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:  
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.  
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

**SCOPRI DI PIÙ**



## La giustizia tributaria oggi e le proposte di riforma strutturale

di - Maurizio Villani

*Avvocato tributarista*

---

Il nuovo governo del Prof. Draghi ha giustamente inserito tra i punti qualificanti del programma la riforma fiscale che per non essere un minestrone riscaldato deve avere l'ambizione di ridisegnare tutto il sistema impositivo, tra cui la necessaria ed urgente riforma strutturale della giustizia tributaria.

La giustizia tributaria, infatti, deve assolvere, in questo contesto, alla sua funzione di effettiva ed apparente terzietà nella verifica della legittimità degli atti tributari e di tutela dei contribuenti per cui i giudici tributari devono essere dotati di elevata qualificazione e professionalità.

La giurisdizione tributaria è un tema cruciale per il nostro Paese perché permette di assicurare il corretto rapporto del flusso del denaro pubblico, così essenziale per la vita di tutto lo Stato.

Infatti, nell'indagine conoscitiva della generale riforma fiscale, il lavoro congiunto delle Commissioni Finanze di Camera e Senato, nel programma in 13 punti, ha giustamente sentito l'esigenza di ricodificare il marasma normativo e di rimettere mano ad accertamento e contenzioso tributario.

Incongruenze di una giurisdizione tributaria che da una parte gestisce liti da 40 miliardi di euro (dato 2019) e dall'altra è affidata a giudici sostanzialmente part-time, le cui sentenze di appello nel 45% dei casi sono annullate nel giudizio di legittimità.

Ecco perché, giustamente, anche la riforma strutturale della giustizia tributaria rientra tra le riforme del *Recovery Plan*.

Per deliberare e decidere, però, è necessario conoscere concretamente l'attuale situazione giuridica delle

Commissioni tributarie, come cercherò di sintetizzare nel presente articolo.

### **A-Le commissioni tributarie oggi**

Attualmente, le Commissioni tributarie si trovano nella seguente situazione di diritto e di fatto.

1- Le Commissioni tributarie dipendono dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) che, peraltro, collabora con le Agenzie delle Entrate che notificano accertamenti fiscali e cartelle esattoriali.

Le Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate-Riscossione) svolgono funzioni tecnico-operative al servizio del Ministero per fornire informazioni e assistenza ai contribuenti. Godono di piena autonomia sia in materia di bilancio che in materia di organizzazione della propria struttura. Il loro rapporto con il MEF è stabilito in apposite convenzioni che ne regolano le modalità d'intervento (servizi, obiettivi e risorse).

2- I giudici tributari non devono superare un concorso pubblico ma sono nominati per la prima volta con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, secondo l'ordine di particolari elenchi.

In ogni altro caso, alla nomina dei componenti di Commissione tributaria si provvede soltanto con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (art. 9, primo comma, D.Lgs. n. 545/1992).

3- I giudici tributari oggi sono n. 2943.

Di questi, 1547 sono giudici ordinari togati e 1.396 sono laici (giudici onorari).

I giudici ordinari togati (1.547, pari al 52,6%) sono composti da:

- ✓ 1.339 giudici ordinari (civili e penali) (86,5%);
- ✓ 20 giudici militari (1,3%);
- ✓ 101 giudici amministrativi (6,5%);
- ✓ 87 giudici contabili (5,7%).

Invece, i giudici onorari (non togati) (1.396, pari al 47,40%) sono composti da:

- ✓ 336 pensionati (24,01%);
- ✓ 375 avvocati (26,90%);
- ✓ 138 commercialisti (9,9%);
- ✓ 190 pubblico impiego (13,6%);
- ✓ 357 altre professioni (25,60%).

Ora, senza voler essere polemico od offensivo, mi chiedo come, in una materia difficile, complessa e caotica come quella tributaria, possa decidere con competenza e professionalità, per esempio, un giudice militare o un pensionato o un impiegato pubblico!!.

Oltretutto, oggi nelle Commissioni tributarie giudicano soltanto 138 Commercialisti (pari al 9,9% dei giudici onorari e pari al 4,70% di tutti i giudici tributari), pur essendo professionisti specializzati nel settore tributario.

In sostanza, i giudici tributari svolgono la loro funzione giudiziaria part-time, potendo svolgere contemporaneamente altre attività lavorative e professionali.

Il ruolo del giudice tributario a tempo perso (tempo libero) o a tempo parziale (secondo o terzo lavoro) si traduce in peso insostenibile per il sistema giudiziario o

ingovernabile variante indipendente per il sistema economico.

4 - I giudici tributari percepiscono i seguenti compensi:

- ✓ fisso mensile euro 500 lorde;
- ✓ 15 euro nette a sentenza depositata;
- ✓ zero euro per le sospensive.

L'entità dei compensi è stabilita periodicamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con proprio decreto (art. 13 D.Lgs. n. 545/1992).

Le modalità di computo ed erogazione, in attuazione del primo decreto interministeriale del 19/12/1997, sono contenute nella circolare del MEF n. 80/E dell'11/03/1998, secondo la quale la liquidazione dei compensi deve avvenire di regola mensilmente.

Di solito i compensi sono pagati con ritardo e, per la tassazione ordinaria e non separata, ultimamente la Corte di Cassazione, in assenza di una precisa indicazione normativa, ha stabilito che "il ritardo fisiologico" va individuato attraverso l'intervento surrogatorio che trova legittimazione nell'art. 1183 c.c. e 97 della Costituzione, cioè 120 giorni (Cassazione, Sesta Sezione Civile T, ordinanza n. 28116, depositata il 10/12/2020).

In sostanza, i giudici tributari sono pagati a cottimo; più sentenze depositano più guadagnano i miseri compensi, indipendentemente dall'impegno e dal valore delle cause (e giustamente i giudici tributari si lamentano e protestano!).

5 - Nel processo tributario, salvo rare eccezioni, non c'è una vera e propria fase

istruttoria.

Questa mancanza si avverte soprattutto in relazione alle presunzioni (sia semplici che legali) e ad alcuni fenomeni che non hanno in natura dei confini ben precisi (come, per esempio, l'antieconomicità, i fatti privi di sostanza economica, per l'abuso di diritto, e la categoria del valore normale).

Infatti, difficilmente nel processo tributario viene nominato il consulente tecnico d'ufficio (CTU) e quasi mai i giudici tributari, ai fini istruttori e nei limi dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta (artt. 7, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992 e 32 D.P.R. n. 600/1973).

Così, per esempio, i giudici tributari, in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, quasi mai invitano "ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi" (art. 32, primo comma, lettera 8-bis, citato).

In definitiva, l'istruzione c.d. primaria avviene normalmente nell'ambito del procedimento amministrativo, senza la possibilità di ricorrere subito al giudice tributario, con grave lesione del diritto di difesa del contribuente.

6 - Nell'attuale processo tributario, il giudice monocratico è previsto soltanto nel giudizio di ottemperanza per il pagamento di somme dell'importo fino ad euro 20.000 e, comunque, per il pagamento delle spese di giudizio (art. 70, comma 10-bis, D.Lgs. n. 546/92).

7 - Molti giudici togati presenti nelle Commissioni Tributarie di merito (anche come Presidenti) fanno parte anche della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

Inoltre, come precisato dal Primo Presidente della Corte di Cassazione, Pietro Curzio, in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2021, la giustizia tributaria oggi intasa la Corte di Cassazione perché:

- ✓ il 44% delle pendenze civili complessive nel 2020 ricade nella materia tributaria, con 53.482 cause in attesa di essere definite;
- ✓ il 45% delle sentenze tributarie viene annullato, soprattutto per la mancanza di professionalità dei giudici tributari. Infatti, lo stesso Presidente Curzio pensa ad una strutturale riforma della giustizia tributaria, con giudici a tempo pieno ed in via esclusiva.

8 - Durante il periodo pandemico, la giustizia tributaria è entrata in tilt perché:

- ✓ nel 2020 sono state depositate 86.000 sentenze in meno;
- ✓ con l'art. 27 D.L. n. 137/2020 molte udienze si fanno con memorie scritte, con grave lesione del diritto di difesa, sino al 30 aprile 2021 (si rinvia all'ordinanza del 21 aprile 2020 n. 2539 del Consiglio di Stato e ordinanza n. 11 del 07 gennaio 2021 della CTP di Catania);
- ✓ le videoudienze stentano a decollare in molte Commissioni tributarie, mentre i giudici in camera di consiglio possono usare la videoudienza con lo smartphone;
- ✓ tutto ciò, giustamente, ha sollevato

e continua a sollevare un sentimento diffuso tra gli addetti ai lavori (tra i quali avvocati, commercialisti e consulenti del lavoro), che reputano la giustizia tributaria una sorta di "Cenerentola" tra le giurisdizioni.

9 - Oggi, la mediazione tributaria per decongestionare il contenzioso tributario si fa presso l'Agenzia delle entrate, che ha notificato l'accertamento, mentre il giudice tributario rimane estraneo (art. 17-bis D.Lgs. n. 546/92).

10 - Oggi, con il processo tributario telematico (PTT), poiché la piattaforma digitale è gestita da SOGEI (società totalmente partecipata dal MEF), mentre l'Agenzia delle entrate, partecipando a tutti i giudizi tributari, ha accesso a livello nazionale a tutti i fascicoli di causa, potendo utilizzare le sentenze favorevoli, il contribuente, invece, ha accesso soltanto al suo fascicolo.

E' evidente il vantaggio competitivo dell'Agenzia delle entrate, a livello processuale, nell'accesso alle informazioni a livello nazionale e non soltanto locale.

11 - Infine, nell'attuale processo tributario, il contribuente ed il suo difensore non possono citare testimoni né deferire giuramento, decisorio o suppletorio (art. 7, quarto comma, D.Lgs. n. 546/96), con grave limitazione del diritto di difesa (art. 24 della Costituzione).

## **B - riforma strutturale della giustizia tributaria**

Ormai, la necessaria ed urgente riforma

della giustizia tributaria è un'esigenza sentita da tutti i contribuenti ed operatori, pubblici e privati, nonché dagli stessi giudici tributari.

Infatti:

- ✓ lo stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate, Avv. Ernesto Ruffini, nel corso dell'audizione dello scorso 11 gennaio 2021 in Commissione finanze del Senato e della Camera, in materia di riforma dell'IRPEF ed altri aspetti del sistema tributario, ha auspicato una riforma della giustizia tributaria con professionalizzazione dei giudici tributari;
- ✓ gli stessi giudici tributari, tramite il Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT), On. Avv. Antonio Leone, nonché la Presidente dell'Associazione Magistrati Tributari (AMT), Avv. Daniela Gobbi, hanno sollevato la questione dell'assoggettamento della giustizia tributaria al MEF invece che alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come le altre giurisdizioni speciali (Il Sole 24 ore del 20/02/2021);
- ✓ inoltre, la Presidente dell'AMT - Associazione Magistrati Tributari, Avv. Daniela Gobbi, in occasione dell'audizione bicamerale alla Commissione Finanze del 25 gennaio 2021, si è espressa in favore di una riforma del sistema giudiziario in ambito tributario, auspicando una maggiore autonomia del magistrato. In questo senso, sono da rivedere sia l'attuale istituto della mediazione tributaria sia la disciplina in materia di compenso del magistrato tributario;
- ✓ tutti i professionisti del settore (compresa l'ANTI) auspicano da anni la riforma della giustizia tributaria

con giudici professionali a tempo pieno;

- ✓ la stessa Corte Costituzionale, con l'importante ordinanza n. 144 del 20-23 aprile 1998, in merito ad una mia eccezione sollevata a Lecce, aveva previsto che il legislatore ordinario conserva sempre il normale potere di sopprimere, ovvero di trasformare, di riordinare, i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, purché si rispetti il duplice limite di non snaturare le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione (si rinvia anche all'ordinanza n. 227 del 20/10/2016 della Corte Costituzionale);
- ✓ oltretutto, l'art. 10 della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, purtroppo rimasta inattuata, prevedeva norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante;
- ✓ l'Istituto del Governo Societario (IGS) nel 2020 ha predisposto una legge delega per riformare la giustizia tributaria;
- ✓ il Sen. Luciano D'Alfonso, Presidente della VI Commissione Permanente Finanze e Tesoro, nel corso di un webinar del 19 gennaio 2021 organizzato dall'Istituto per il Governo Societario (IGS), ha chiarito che la magistratura tributaria non passerà mai sotto l'egida della Corte dei Conti. Inoltre, la riforma della giustizia tributaria, sospesa per effetto della pandemia, sarà ripresa ed impostata nel 2021, tenendo conto di tutte le criticità indicate e, in particolare, di

quelle relative alla professionalità dei giudici, alla formazione degli stessi ed alla modernizzazione tecnologica (in Italia Oggi di venerdì 29 gennaio 2021).

Attualmente, in Parlamento sono in discussione i seguenti progetti di legge (n. 11) di quasi tutti gli schieramenti politici.

#### SENATO DELLA REPUBBLICA

Disegni di Legge - (assegnati alle Commissioni Seconda e Sesta)

|         |                     |
|---------|---------------------|
| N. 243  | VITALI ED ALTRI;    |
| N. 714  | CALIENDO ED ALTRI;  |
| N. 759  | NANNICINI ED ALTRI; |
| N. 1243 | ROMEO ED ALTRI;     |
| N. 1661 | FENU ED ALTRI;      |
| N. 1687 | MARINO.             |

#### CAMERA DEI DEPUTATI

Proposte di Legge - (assegnate alla Commissione Seconda - Giustizia)

|         |                      |
|---------|----------------------|
| N. 1521 | MARTINCIGLIO;        |
| N. 1526 | CENTEMERO ED ALTRI;  |
| N. 840  | SAVINO;              |
| N. 2283 | COLLETTI – VISCOMI;  |
| N. 2526 | DEL BASSO – DE CARO. |

In sintesi, gli undici progetti di legge sopra citati si possono distinguere in progetti che prevedono:

- la modifica con legge ordinaria della struttura della giustizia tributaria, abrogando il D.Lgs. n. 545/1992;

- una Legge Delega (come la citata Legge delega n. 23/2014);

- le modifiche con Legge ordinaria sia della struttura giudiziaria sia del processo tributario, abrogando il D.Lgs. n. 545/1992 e modificando il D.Lgs. n. 546/1992.

#### C - Proposte di riforma improcrastinabile

Lo stesso Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, nella seduta del 22 ottobre 2019, ha sollecitato la riforma della giustizia tributaria in base ai seguenti principi:

- ✓ la trasformazione del giudice speciale tributario in un giudice a tempo pieno, professionalmente competente, con un trattamento economico congruo e dignitoso, non più dipendente dal MEF e pienamente presidiato dai principi di imparzialità, terzietà ed indipendenza, come contemplati dall'art. 111, comma 2, della Costituzione;
- ✓ il completamento della revisione delle regole di diritto procedurale e sostanziale, mediante un provvedimento legislativo volto anche ad una generale definizione delle liti fiscali pendenti (c.d. pace fiscale).

Secondo me, le principali direttrici di fondo da seguire per la riforma della giustizia tributaria sono le seguenti, tenendo conto che la giustizia tributaria deve essere prevista anche in Costituzione.

## **1- Presidenza del Consiglio dei Ministri**

L'organizzazione e la gestione dei giudici tributari deve essere affidata esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei Ministri per assicurare, anche all'apparenza, la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante, ai sensi dell'art. 111, secondo comma, della Costituzione.

La giustizia tributaria non può più dipendere dal MEF, che è una delle parti in causa.

Inoltre, non è opportuno che sia inserita nella magistratura ordinaria, per non creare ulteriori problemi organizzativi e gestionali, né che sia gestita dalla Corte dei Conti, che determinerebbe l'impossibilità di ricorrere per Cassazione, salvo problemi di giurisdizione, nonché la drastica riduzione dei difensori (che, invece, devono rimanere come oggi).

In definitiva, la riforma "autonomista" persegue, giustamente, la realizzazione di una "Quinta Magistratura", da affiancare alle altre quattro già operanti ed espressamente considerate dal sistema costituzionale: Ordinaria, Amministrativa, Contabile e Militare (come, per esempio, in Germania).

## **2- Nuova denominazione**

La giurisdizione tributaria deve essere esercitata, in forma autonoma ed indipendente sull'intero territorio nazionale, dai seguenti organi:

- Tribunali tributari;
- Corti di appello tributarie;
- Sezione tributaria della corte di cassazione.

I Tribunali tributari hanno la competenza territoriale delle circoscrizioni dei Tribunali ordinari e possono essere articolati in

Sezioni.

Le Corti di appello tributarie hanno la competenza territoriale dei distretti delle attuali Corti di appello ordinarie e possono essere articolate in Sezioni distaccate in base a specifiche esigenze territoriali.

Tutti gli attuali difensori continueranno a difendere, senza alcuna esclusione.

## **3- Magistratura Tributaria Autonoma**

Deve essere istituito il ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto da quello delle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare, sia per quanto riguarda il trattamento economico, che deve essere congruo e dignitoso, sia per quanto riguarda lo sviluppo di carriera.

L'organico nazionale dei giudici tributari deve essere di 800/1.000 unità (rispetto ai 2.943 giudici tributari di oggi).

I giudici tributari togati devono essere selezionati mediante concorso pubblico, ai sensi dell'art. 106, primo comma, della Costituzione (salvo i giudici onorari).

I giudici tributari devono:

- non aver superato cinquant'anni di età alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso pubblico;
- cessare dall'incarico, in ogni caso, al compimento del settantesimo anno di età.

I giudici tributari, sempre a tempo pieno, devono frequentare corsi di formazione ed aggiornamento.

Inoltre, deve essere specificamente regolamentato il procedimento disciplinare e devono essere tassativamente previste le sanzioni disciplinari.

Infine, ai giudici tributari si applicano le disposizioni concernenti il risarcimento

dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali.

In definitiva, la figura del nuovo giudice tributario deve integrare quel modello di giudice indipendente, terzo ed imparziale, a tempo pieno, previsto dagli artt. 106, 108 e 111 della Costituzione.

#### **4 - Giudici Onorari Tributari (GOT) - Monocratici**

I giudici onorari tributari non devono fare un concorso pubblico e sono nominati soltanto con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, in conformità alle deliberazioni del Consiglio della Giustizia Tributaria (organo di autogoverno).

Ai giudici onorari tributari è corrisposta l'indennità di cui all'art. 23, comma 2, del D.Lgs. n. 116 del 13 luglio 2017 e si devono cancellare dagli Albi professionali.

I giudici onorari tributari sono competenti soltanto presso i Tribunali Tributari per le sole controversie il cui valore, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, non superi 3.000 euro e decidono sempre in composizione monocratica.

L'appello avverso le sentenze del giudice onorario tributario si propone alla Corte di Appello Tributaria in composizione monocratica, con giudice togato.

#### **5 - Giudice Togato Tributario (GTT) - Monocratico**

Il Tribunale tributario e la Corte di appello tributaria, con giudici vincitori di concorso pubblico, giudicano in composizione monocratica nelle seguenti tassative controversie:

- ✓ di valore non superiore a 50.000 euro, secondo le disposizioni di cui agli artt.

12, comma 2, secondo periodo, e 17-bis, D.Lgs. n. 546/92;

- ✓ relative alle questioni catastali di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 546/92;
- ✓ relative ai giudizi di ottemperanza, senza alcun limite di importo;
- ✓ negli altri casi che saranno tassativamente previsti dalla legge.

Inoltre, la procedura di reclamo e mediazione di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/92 si deve svolgere presso il competente giudice tributario monocratico o collegiale e non più presso le Agenzie delle entrate, per cui devono essere modificati i commi 4 e 5 dell'art. 17-bis citato.

#### **6 - Giudice Togato Tributario (GTT) - Collegiale**

Al di fuori dei casi di cui alla lettera E), i Tribunali tributari e le Corti di appello tributarie decideranno sempre in composizione collegiale, con tre giudici vincitori di concorso pubblico.

#### **7 - Sezione tributaria della Corte di Cassazione**

Salva la competenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione alle sole questioni di giurisdizione, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione giudica le impugnazioni delle sentenze delle Corti di Appello Tributarie.

La suddetta Sezione è composta da trentacinque giudici, non facenti parte dei Tribunali tributari e delle Corti di appello tributarie, ripartiti in cinque sottosezioni, in ragione delle seguenti materie:

- Imposte sui redditi;

- Iva;
- Altri tributi;
- Riscossione;
- Rimborsi.

I Collegi sono composti dal numero fisso di tre membri.

I giudizi si svolgono esclusivamente con rito camerale.

### **8 - Consiglio della Giustizia tributaria**

È istituito a Roma l'organo di autogoverno denominato "Consiglio Della Giustizia Tributaria", con propria autonomia contabile ed amministrativa.

### **9 - Disposizioni finali e transitorie**

Il legislatore, con proprie scelte

politiche, dovrà emanare le specifiche disposizioni finali e transitorie, con eventuali riassorbimenti, tenendo conto dell'anzianità di servizio e senza alcuna forma di ghettizzazione.

In conclusione, sono convinto che le direttrici di fondo, genericamente sopra esposte, di totale sostituzione degli attuali giudici tributari con i giudici professionali, consentono di raggiungere gli obiettivi di autonomia, indipendenza e professionalità previsti dagli artt. 106, 108 e 111 della Costituzione.

I tempi sono maturi per la radicale ed urgente riforma strutturale della giustizia tributaria, proprio in vista del *Recovery Plan*.

Un passaggio necessario a vantaggio dei diritti dei contribuenti.



## Regno Unito: il distacco nell'accordo post Brexit

di - Paolo Soro  
Dottore Commercialista

*Il Regno Unito è storicamente uno dei Paesi in cui si concentra maggiormente il flusso di lavoratori provenienti dall'Italia. Dovvero-  
so, dunque, analizzare la complessa situazione afferente ai distacchi  
del personale nell'era post Brexit, alla luce dell'Accordo EU/UK (L  
444/14, in Gazzetta Ufficiale UE 31/12/2020).*

Occorre premettere come, ai più, sarebbe parso logico ipotizzare una sorta di naturale estensione al Regno Unito delle disposizioni contenute nei principali regolamenti UE (quanto meno, del Regolamento 883/2004 in tema di coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale); sulla falsa riga di quanto sostanzialmente avvenuto nei confronti delle nazioni facenti parte dell'AELS: Islanda, Liechtenstein, Norvegia e Svizzera. Purtroppo, però, tale aspettativa è stata disattesa, e si è preferito optare per una nuova e corposa regolamentazione del tutto autonoma, che riverbera i suoi effetti anche e soprattutto in materia previdenziale. Come se poi ciò non bastasse, a complicare ulteriormente la situazione vi

è l'incertezza legata all'attuazione pratica di talune previsioni del provvedimento in questione, considerato che sorgono alcuni interrogativi di ordine prettamente operativo, per nulla risolti con le ultime indicazioni emanate in Italia dall'INPS.

Quanto alle potenziali vertenze, inoltre, l'Accordo si limita di fatto a prevedere solo una "clausola di non regresso", in forza della quale, ciascuna parte:

Predisporre o mantenere in vigore sul piano nazionale un sistema efficace di verifica del rispetto delle regole, in particolare un sistema efficace di ispezioni del lavoro in conformità degli impegni internazionali assunti in materia di condizioni di lavoro e

tutela dei lavoratori;

Provvede a che vengano procedute amministrative e giudiziarie che consentano alle autorità pubbliche e ai privati cittadini che ne hanno legittimità di reagire con tempestività alle violazioni delle norme sociali e del lavoro;

Prevede misure correttive adeguate ed effettive, anche provvisorie, e sanzioni proporzionate e dissuasive.

Di regola, viene stabilito che l'interpretazione delle norme emanate con l'Accordo debba avvenire sulla base dei principi di buona fede e del diritto internazionale pubblico: *“Non vige l'obbligo di interpretare le disposizioni ivi contenute secondo il diritto interno dell'una o dell'altra parte”*. Anzi: *“L'interpretazione dell'Accordo resa dall'organo giurisdizionale di una parte non è vincolante per gli organi giurisdizionali dell'altra parte”*. Viene all'uopo istituito un Consiglio di Partenariato, deputato a trasmettere indicazioni proprio sull'applicazione e interpretazione delle norme previste nell'Accordo, con gli ulteriori compiti di fornire raccomandazioni (non vincolanti) e, laddove appositamente adito dalle parti, adottare eventuali decisioni (viceversa, vincolanti).

Francamente, il tutto pare poco efficace nella pratica.

Ma facciamo un passo indietro e vediamo innanzitutto quali sono le istruzioni emanate dall'INPS sui distacchi Italia / Regno Unito, relativamente ai differenti periodi di interesse.

Incominciamo subito con l'osservare che nelle differenti indicazioni fornite dall'Ente, il 1° gennaio 2021, alla resa dei fatti risulta essere una data spartiacque sui generis. In vero, a seguito del (primo) accordo sul recesso del Regno Unito dall'UE (2019/C 384 I/01), che stabiliva il periodo transitorio

fino al 31/12/2020 garantendo il diritto alla parità di trattamento per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, nonché le norme di coordinamento in materia di sicurezza sociale, l'INPS (circolare 16/2020) comunicava che:

*“Per tutto il periodo di transizione e fino al 31 dicembre 2020 continuano a trovare applicazione le disposizioni del Titolo II dei regolamenti comunitari (CE) n. 883/2004 e n. 987/2009.*

*La vigenza in via transitoria delle norme comunitarie fino al 31 dicembre 2020 fa salvo, nei rapporti tra Italia e Regno Unito, quanto indicato nelle certificazioni di legislazione applicabile (PDA1/E101) rilasciate entro la data predetta ai cittadini comunitari e, in applicazione del regolamento (CE) n. 859/2003, ai cittadini extracomunitari. **La validità delle certificazioni non potrà in ogni caso riguardare periodi successivi al termine del periodo di transizione (31 dicembre 2020).**”*

Queste indicazioni sono state, però, parzialmente disattese dall'Istituto nel successivo Messaggio 4805 (datato 22/12/2020), a mezzo del quale è stato precisato che: ***“Potranno essere rilasciate certificazioni con data finale successiva al 31 dicembre 2020.”***

In pratica, i documenti portatili (A1 – E101) relativi ai distacchi che sono stati richiesti e hanno avuto inizio in data antecedente al 31/12/2020, acquisiscono regolare validità anche se il termine del distacco è successivo a tale data, purché il periodo del distacco sia continuativo, e ferma restando la durata massima di 12 mesi.

Quindi, in teoria un'azienda italiana avrebbe potuto distaccare nel Regno Unito un dipendente dal 31 dicembre 2020 al 30 dicembre 2021, continuando ad applicare la direttiva UE in materia di distacco (come ratificata in Italia dal D.lgs. 122/2020),

senza rientrare nella disciplina dell'Accordo post *Brexit* del 31/12/2020.

Viceversa, distaccare un dipendente – esempio – dal 1° gennaio 2021 al 30/06/2021, avrebbe escluso quella stessa azienda dall'applicazione delle anzidette norme, ricadendo il distacco in questione a pieno titolo esclusivamente nella disciplina dell'Accordo.

Giova per contro ricordare che, proprio a seguito dell'emanazione dell'ultima direttiva 2018/957 (come detto, ratificata dal D.lgs. 122/2020), il periodo massimo del distacco resta fissato a 12 mesi, con possibile proroga di ulteriori 6. Trascorso tale termine, il dipendente può restare a lavorare nel Paese ospitante, ma dovrà a quel punto essere soggetto all'intera normativa sul lavoro (dunque, anche quella previdenziale, assicurativa e infortunistica) vigente in quello Stato.

Se, però, in ottica post *Brexit*, andiamo a leggere cosa prevede l'Accordo riguardo ai lavoratori distaccati, ci troviamo di fronte a una previsione che stabilisce per i distacchi del personale una durata massima di 24 mesi.

Riassumendo, i distacchi “a cavallo” 2020/2021 con durata di 12 mesi rientrano a pieno titolo nella direttiva UE, laddove venga rispettata quell'unica condizione esplicitata dall'INPS nel messaggio del dicembre scorso: il distacco deve permanere in essere senza soluzione di continuità. Senonché, la stessa menzionata direttiva prevede per i distacchi una durata massima di mesi 12 + 6. A questo punto, parrebbe legittimo poter mantenere il distacco e dunque la validità dei documenti portatili (nell'esempio poc'anzi ipotizzato), non fino al 30/12/2021, ma fino al 30/06/2022 (prorogandolo prima della sua iniziale scadenza, laddove ne sussistano le condizioni). Per tanto, il termine ultimo definitivo dei 12 mesi indicato dall'Istituto

ai fini della validità dei documenti portatili, non risulterebbe in linea con la normativa unionale. Così come, del resto, non lo era il precedente termine ultimo stabilito al 31/12/2020 dall'INPS nella sua prima circolare di febbraio 2020.

Per contro, sempre nell'esempio che precede, il distacco effettuato dall'azienda il 1° gennaio in base alla nuova disciplina stabilita dall'Accordo, potrà essere prorogato e mantenuto fino al 31/12/2022.

Ma vediamo più nel dettaglio cosa stabilisce l'Accordo per i lavoratori distaccati all'articolo SSC.11 (nota di commento: la nomenclatura adottata per gli articoli è a dir poco cervellotica e – se possibile – ancor più complessa delle stesse norme ivi riportate).

*1. In deroga all'articolo SSC.10 [Disposizioni generali] e come misura transitoria in relazione alla situazione esistente prima dell'entrata in vigore del presente accordo, tra gli Stati membri elencati all'allegato SSC-8 [Disposizioni transitorie relative all'applicazione dell'articolo SSC.11], categoria A, e il Regno Unito, si applicano le seguenti norme riguardo alla legislazione applicabile:*

*(a) la persona che esercita un'attività subordinata in uno Stato per conto di un datore di lavoro che vi esercita abitualmente le sue attività ed è inviata da tale datore di lavoro, per svolgervi un'attività lavorativa per conto di quest'ultimo, in un altro Stato, rimane soggetta alla legislazione del primo Stato purché:*

*(i) la durata di tale attività lavorativa non sia superiore a 24 mesi; e*

*(ii) tale persona non sia inviata in sostituzione di un altro lavoratore distaccato.*

*(b) ...*

*2. Entro la data di entrata in vigore del*

*presente accordo, l'Unione notifica al Regno Unito in quale delle seguenti categorie rientra ciascuno Stato membro:*

*(a) categoria A: lo Stato membro ha comunicato all'Unione la propria intenzione di derogare all'articolo SSC.10 [Disposizioni generali] a norma del presente articolo; o*

*(b) categoria B: lo Stato membro ha comunicato all'Unione la propria intenzione di non derogare all'articolo SSC.10 [Disposizioni generali]; o*

*(c) categoria C: lo Stato membro non ha comunicato se desidera derogare o meno all'articolo SSC.10 [Disposizioni generali].*

...

*4. Agli Stati membri che figurano nella categoria A alla data di entrata in vigore del presente accordo, si applica il paragrafo 1, lettere a) e b).*

*5. Agli Stati membri che figurano nella categoria C alla data di entrata in vigore del presente accordo, si applica il paragrafo 1, lettere a) e b), come se tale Stato membro avesse figurato nella categoria A, per un mese dopo la data di entrata in vigore del presente accordo. Il comitato specializzato per il coordinamento della sicurezza sociale trasferisce uno Stato membro, dalla categoria C alla categoria A, se l'Unione comunica al comitato specializzato per il coordinamento della sicurezza sociale il desiderio di tale Stato membro di cambiare categoria.*

*6. Un mese dopo la data di entrata in vigore del presente accordo, le categorie B e C cessano di esistere.*

In sostanza, l'articolo in parola contiene un'eccezione al principio generale della *lex loci laboris* di cui all'articolo SSC.10 [Disposizioni generali] per i lavoratori distaccati, a condizione che la durata del distacco non ecceda 24 mesi (come detto, sono invece 12 + 6 nei distacchi intra-

UE), e che il lavoratore non sia inviato per sostituirne un altro già distaccato. In tali casi, continuerà ad applicarsi il sistema di sicurezza sociale del Paese di origine. A differenza della specifica previsione esistente nella direttiva UE, l'Accordo non prevede un'ulteriore proroga dopo i 24 mesi iniziali. Ovviamente, si potranno effettuare più proroghe nel caso di periodi inferiori, ma senza mai oltrepassare il termine massimo di 24 mesi.

Neppure è indicato nell'Accordo quanto tempo deve eventualmente passare tra un primo distacco di 24 mesi e un eventuale secondo, senza che il dipendente corra il rischio di rimanere assoggettato alla legislazione del Paese ospitante. Sul punto, ovviamente, faranno fede le autorizzazioni rilasciate dal proprio Istituto previdenziale di competenza. In base all'Accordo, infatti:

*I documenti rilasciati dall'istituzione di uno Stato che attestano la situazione di una persona ai fini dell'applicazione del protocollo e del presente allegato, nonché le certificazioni su cui si è basato il rilascio dei documenti, sono accettati dalle istituzioni degli altri Stati fintantoché essi non siano ritirati o dichiarati non validi dallo Stato in cui sono stati rilasciati.*

Detto principio, del resto, richiama integralmente quanto già previsto nei regolamenti UE 883/2004 e 987/2009, su cui si era pronunciata la Corte di Giustizia europea (Causa C-527/16, che avevamo avuto modo di commentare in altro ns. precedente contributo editoriale: *"La Corte UE si esprime sul distacco-intra e sulla specifica validità del certificato A1"*.

In ogni caso, riteniamo che in simili fattispecie si debba avere innanzitutto riguardo al contratto di distacco, il quale deve identificare in maniera chiara che trattasi di una nuova "missione" completamente differente da quella precedente. Ma, soprattutto, sarà

necessario verificare il raccordo tra periodo effettivo e “anno solare” interessato. Trattasi, infatti, di situazioni assai delicate, poiché, oltre al problema della legislazione previdenziale applicabile, originano inevitabili conseguenze in merito alla residenza fiscale dei lavoratori (e connessi adempimenti dichiarativi).

Nei commi 2-6 dell’articolo, si stabilisce che le regole sui distacchi post *Brexit* si applicheranno automaticamente solo con riferimento a quei Paesi che, entro un mese dall’entrata in vigore del “Protocollo di Coordinamento sulla Sicurezza Sociale” allegato all’Accordo, ne faranno espressa richiesta (c.d. Stati di categoria A). Nelle more della procedura di notifica, l’esenzione si applicherà a tutti i Paesi comunitari che non abbiano manifestato espressamente un diniego/consenso (c.d. Stati di categoria C), fermo restando che detti Paesi avranno massimo un mese di tempo per effettuare tale comunicazione.

A questo punto, è logico presumere che una volta autorizzato il distacco nel corso del primo mese, la sua regolamentazione resterà valida per l’intero periodo previsto nel contratto, anche se il Paese interessato non provveda alla comunicazione nell’anzidetto termine, e pur se la scadenza contrattuale del distacco stesso sia prevista in epoca successiva al mese in questione. Questa interpretazione, d’altronde, sposa un approccio analogico rispetto a quanto indicato dall’INPS per i periodi “a cavallo” 2020/2021.

Il successivo articolo SSC.12 (Esercizio di attività in due o più Stati) prevede di fatto la stessa disciplina stabilita nei regolamenti comunitari:

*1. La persona che esercita abitualmente un’attività subordinata in uno o più Stati membri e nel Regno Unito è soggetta:*

*(a) alla legislazione dello Stato di residenza,*

*se esercita una parte consistente della propria attività in tale Stato; o*

*(b) se non esercita una parte consistente della propria attività nello Stato di residenza:*

*(i) alla legislazione dello Stato in cui ha la propria sede legale o il proprio domicilio l’impresa o il datore di lavoro, se la persona in questione è alle dipendenze di un’impresa o di un datore di lavoro; o*

*(ii) alla legislazione dello Stato in cui hanno la propria sede legale o il proprio domicilio le imprese o i datori di lavoro, se la persona in questione è alle dipendenze di due o più imprese o datori di lavoro aventi la propria sede legale o il proprio domicilio in un solo Stato; o*

*(iii) alla legislazione dello Stato in cui ha la propria sede legale o il proprio domicilio l’impresa o il datore di lavoro diverso dallo Stato di residenza, se la persona in questione è alle dipendenze di due o più imprese o datori di lavoro aventi la propria sede legale o il proprio domicilio sia nello Stato membro che nel Regno Unito, uno dei quali è lo Stato di residenza; o*

*(iv) alla legislazione dello Stato di residenza se la persona in questione è alle dipendenze di due o più imprese o datori di lavoro, almeno due dei quali hanno la propria sede legale o il proprio domicilio in Stati diversi dallo Stato di residenza.*

Con specifico riguardo, infine, alle norme di coordinamento della sicurezza sociale di cui al prima menzionato Protocollo (circa 100 pagine che ci riserviamo, semmai, di approfondire in altra occasione, per ovvi motivi di spazio), pare opportuno quanto meno ricordare che detto Protocollo si applica alla quasi totalità dei comparti (malattia, maternità, i.v.s., anzianità, disoccupazione, etc.), con l’esclusione dell’assistenza medica e socio-sanitaria, nonché di taluni altri contributi minori

che variano in funzione della legislazione propria di ogni Paese membro.

Ciò premesso, laddove si rientrasse nel principio generale della *lex loci laboris*, i contributi saranno versati nel Paese ove è svolta l'attività lavorativa. Questo, evidentemente, comporterà inevitabili differenze competitive fra i vari datori di lavoro, il cui costo varierà in relazione a quanto previsto nella legislazione sociale in vigore nei vari Paesi UE, rispetto a quella vigente nel Regno Unito.

Prendiamo il nostro caso: Italia / UK.

L'aliquota contributiva media italiana è nettamente più elevata rispetto a quella esistente nel Regno Unito, dove i datori di lavoro contribuiscono solo per il 13,8% sulla retribuzione corrisposta eccedente circa 9.000 sterline, mentre i lavoratori sono esenti fino a 9.500 sterline di retribuzione e contribuiscono per il 12% sulla parte ulteriore fino a 50.000 sterline (il 2% sulla parte ancora eccedente). Questo, ovviamente, comporta minori costi per le imprese distaccanti, ma anche pensioni inferiori per i lavoratori. E, a proposito di pensioni, resta immutato (seppure con alcune differenze nel calcolo) il principio della totalizzazione, fermo restando che i periodi inferiori all'anno non sono considerati, *rectius* computati.

Riassumendo, fintantoché il distacco dall'Italia rientra nell'abituale normativa (eccezione al principio generale della *lex loci laboris*), l'azienda versa i contributi in patria, calcolandoli sulla retribuzione effettivamente corrisposta. Scaduti i 24 mesi (o nel caso in cui il distacco non risulti legittimo), si rientra nell'anzidetto principio generale e si pagano i contributi previsti dalla legislazione del Regno Unito. In proposito, l'articolo SSC.14 del Protocollo stabilisce che l'azienda, anche se ha sede all'estero, deve adempiere agli obblighi contributivi, salvo non deleghi

detti adempimenti direttamente al lavoratore, e quest'ultimo vi acconsenta. Detta opzione pare però percorribile in pratica solo nell'ipotesi in cui si abbia a che fare con impiegati di elevato livello funzionale, se non addirittura quadri o dirigenti. Nella stragrande maggioranza dei casi, il datore di lavoro dovrà affidarsi a un suo rappresentante locale, vedendo così crescere notevolmente i costi di gestione complessivi.

In sede di conclusioni, non possiamo fare a meno di rilevare come l'Accordo (sostanzioso documento di circa 1450 pagine in totale) risulti troppo condizionato dagli interessi dei firmatari e poco attento a conferire certezze a imprese e lavoratori, che inevitabilmente incontreranno enormi difficoltà nell'applicazione pratica delle varie norme ivi disciplinate. Appare, dunque, più che auspicabile l'emanazione di ulteriori fondamentali indicazioni da parte degli Enti a ciò preposti, perlomeno in questo primo anno di apprendistato.



## Il ravvedimento del quadro RW e alcuni casi particolari

di - Alessandro Ciampalini

*Dottore Commercialista*

---

Uno degli aspetti più delicati connessi alla compilazione del quadro RW è quello sanzionatorio nelle ipotesi in cui il modello non è compilato, è incompleto o è compilato con valori inferiori a quelli corretti.

Il quadro RW non essendo una dichiarazione autonoma segue il regime normativo della dichiarazione dei redditi, di cui è parte integrante. Dunque, se, decorsi 90 giorni dal termine di presentazione, la dichiarazione dei redditi non è presentata con ravvedimento, anche il quadro RW non è più ravvedibile, anche qualora si tratti di contribuente non tenuto alla presentazione della dichiarazione, che, per questo motivo, avrebbe dovuto presentare la dichiarazione con il solo frontespizio e il quadro RW.

Qualora invece la dichiarazione dei redditi

sia stata presentata nei termini, ma sia stato omissso di includere il quadro RW, questo può essere presentato tardivamente e ravveduto anche oltre i 90 giorni. Qualora i dati nella dichiarazione contenuti siano corretti è anche consentita la compilazione e l'invio del solo frontespizio e del modulo RW (Circolare 11/E del 12 marzo 2010 e Risoluzione n. 82 del 24 dicembre 2020).

Con il quadro RW devono essere anche liquidate le imposte patrimoniali istituite dall'art. 19 del D.L. 201/2011 (IVIE e IVAFE) e in merito all'accertamento, sanzioni, contenzioso, rimborsi e versamenti, si applicano le disposizioni per le imposte sui redditi.

Recentemente anche l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 82 del 24 dicembre 2020, si è espressa affrontando anche gli aspetti sanzionatori connessi alle imposte patrimoniali IVIE ed IVAFE.

In merito all'aspetto sanzionatorio, dunque, occorre distinguere se la presentazione del modulo RW avviene entro i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione o oltre i novanta giorni. In particolare, se il modulo RW viene presentato:

1. entro i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione fissa di 258 euro e la sanzione da tardivo versamento, di cui all'articolo 13 del D. Lgs n. 471 del 1997, se l'omissione ha prodotto anche effetti sostanziali sulle imposte dovute a titolo di IVIE e IVAFE. In quest'ultima ipotesi sono dovuti anche i relativi interessi. Entrambe le sanzioni possono essere oggetto di ravvedimento;

2. oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione che va dal 90% al 180% delle maggiori imposte, di cui all'articolo 1, comma 2, del D. Lgs. N. 471 del 1997 per l'IVIE e l'IVAFA, senza la maggiorazione di 1/3 per dichiarazione infedele o omessa, prevista per i redditi esteri non dichiarati, né raddoppiata<sup>1</sup>. Si applica inoltre, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.L. 167/1990, le sanzioni per le violazioni relative al monitoraggio, che vanno dal 3% al 15% dell'importo non dichiarato. Qualora le attività estere di natura finanziaria o gli investimenti siano detenuti in paradisi fiscali la sanzione è raddoppiata, diviene quindi dal 6% al 30% degli importi non dichiarati e anche i termini

per la notifica degli atti di accertamento e di contestazione delle sanzioni sono raddoppiati. Entrambe le sanzioni possono essere oggetto di ravvedimento e sono dovuti anche gli interessi.

Con riferimento agli immobili posseduti all'estero si mette in rilievo come, a seguito delle norme introdotte dal D.L. 193/2016, i contribuenti siano esonerati, a partire dal quadro RW/2017, dall'obbligo di monitoraggio fiscale per gli immobili situati all'estero per i quali non siano intervenute variazioni nel corso del periodo d'imposta, pur restando fermo l'obbligo di versamento dell'IVIE e quindi della compilazione del modulo RW a tal fine. Questo implica che, nel caso di omessa o inesatta compilazione del modulo RW, non sono applicabili le sanzioni per il monitoraggio fiscale per gli immobili che non hanno subito variazioni nel corso degli anni; restano ferme, invece, le sanzioni per l'IVIE. In caso di ravvedimento si baserà solo sulle sanzioni ridotte e interessi relativamente all'IVIE.

Rimane da chiarire, e servirebbe pertanto un chiarimento ufficiale, se per il principio del *favor rei* la suddetta regola possa essere estesa anche agli anni d'imposta precedenti al 2016.

È da ritenere che le variazioni che impongono la compilazione del quadro RW anche ai fini del monitoraggio fiscale siano quelle che hanno impatto sugli aspetti patrimoniali: così ad esempio l'acquisto, la vendita o la costituzione di diritti reali, ma non invece il mutare nel tempo del valore dell'immobile, a seconda del criterio scelto a tal fine dal legislatore.

Per l'individuazione del valore degli immobili situati all'estero devono essere adottati

<sup>1</sup> Come chiarito dall' Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 82 del 24 dicembre 2020.

gli stessi criteri validi ai fini dell'IVIE, in proposito vedasi la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 2012.

Dunque, il valore dell'immobile è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti da cui risulta il costo complessivamente sostenuto per l'acquisto di diritti reali diversi dalla proprietà e, in caso di mancanza, dal valore di mercato rilevabile al termine dell'anno o del periodo di detenzione, nel luogo in cui è situato l'immobile.

Nel caso, invece, di immobili acquisiti per successione o donazione, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione, nell'atto registrato, o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe. In mancanza si assume il costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal *de cuius* o dal donante.

Tuttavia, sono previste regole specifiche per gli immobili situati in paesi appartenenti all'Unione europea o in paesi aderenti allo Spazio Economico Europeo "trasparenti". In questi casi il valore di riferimento deve essere prioritariamente ricercato in quello "catastale" per le imposte patrimoniali del paese estero (assimilabile a quello utilizzato in Italia ai fini IMU) o, in caso di mancanza, nel costo risultante dall'atto di acquisto o, in assenza, nel valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Altra questione che merita attente riflessioni è quella del caso in cui più soggetti detengano immobili all'estero. In tal caso ciascuno è tenuto ad indicare:

- l'intero valore dell'immobile nella casella relativa al "valore finale" dell'investimento;
- la percentuale di possesso dei comproprietari derivante dall'atto o negozio da cui deriva l'acquisizione nella casella "quota di possesso".

In caso di ravvedimento questo si baserà sul valore dell'immobile in base alla propria quota di possesso. Diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'atto non attribuisca la percentuale di comproprietà di ciascun soggetto, come, ad esempio, in caso di detenzione di conti correnti cointestati. Si tratta di una tematica controversa. L'Agenzia delle Entrate si è mossa ritenendo che la sanzione vada applicata per ciascun soggetto sull'intero valore, a differenza di quanto avvenuto in sede di *voluntary disclosure* ex art. 5-quinquies del D.L. 167/90. La dottrina ha manifestato perplessità su questa impostazione, difatti così si genera un effetto moltiplicativo delle sanzioni dovute sul medesimo bene o attività detenuti all'estero. Anche la giurisprudenza ha pronunciato sentenze non a favore dell'applicazione delle sanzioni sull'intero, vedasi la C.T. Regionale Milano n. 594/32/15 del 23 febbraio 2015 e C.T. Provinciale Vicenza n. 833/1/15 del 16 ottobre 2015.

Considerazioni analoghe possono essere fatte relativamente alla moltiplicazioni di sanzioni nel caso di più beneficiari effettivi, in quanto ciascuno viene sanzionato per il totale, avendo anche in questo caso un effetto moltiplicativo delle sanzioni dovute sulla medesima mancata dichiarazione di attività.

Indubbiamente il quadro di casistiche relative al modulo RW è molto vario e complesso. Talvolta, dunque, risulta difficile la giusta compilazione e problematico addivenire al ravvedimento in modo certo. Sono pertanto auspicabili maggiori chiarimenti ufficiali che tengano in considerazione anche l'intenzione dei contribuenti di regolarizzare le proprie posizioni.



## Abrogazione IRBA: la controversa questione dei rimborsi per gli anni precedenti al 2021

di - Antonella Villani

Avvocato tributarista

*La legge di Bilancio 2021 ha abrogato - a decorrere dal 1° gennaio 2021 - tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (c.d. I.R.B.A.), facendo salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte. Tale limitazione temporale, comporta un limite alla richiesta di rimborso dell'indebito per gli anni precedenti al 2021 e si pone, dunque, in contrasto con la normativa comunitaria che ha ritenuto illegittima l'imposta de qua.*

### - Considerazioni introduttive

L'art. 1, comma 628, L. 30.12.2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021), con decorrenza dal 01.01.2021, ha abrogato tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione.

Al fine di comprendere appieno la questione e gli effetti di tale norma abrogativa, giova preliminarmente procedere ad un breve inquadramento normativo dell'imposta de qua.

Sul presupposto che la Legge 158/1990, con l'art. 1 ha previsto che "*l'autonomia finanziaria delle regioni è garantita da a) tributi propri e quote di tributi erariali accorpati in un fondo comune che assicuri il finanziamento delle spese necessarie*

*ad adempiere tutte le funzioni normali compresi ei servizi di rilevanza nazionale", è stata introdotta l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (I.R.B.A), con il D.Lgs. n. 398/1990, ove è stato statuito che "Le Regioni hanno la facoltà di istituire, con leggi proprie, un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle rispettive Regioni, successivamente alla data di entrata in vigore della legge istitutiva", prevedendo al contempo la possibilità per l'Ente territoriale di fissare una specifica aliquota.*

A partire dall'istituzione di tale forma di imposizione, le Regioni avevano introdotto apposite leggi regionali istitutive della stessa. In via generale, l'imposta regionale gravava sulla benzina (che risultava già

assoggettata ad accisa) e doveva essere versata direttamente dal concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera unica fornitrice del suddetto impianto, sulla base dei quantitativi erogati in ciascuna regione dagli impianti di distribuzione di carburante.

Le modalità ed i termini di versamento, nonché le sanzioni, erano stabilite da ciascuna regione con propria legge. Ad esse era altresì attribuita la facoltà di svolgere controlli sui soggetti obbligati al versamento dell'imposta nonchè di accedere ai dati risultanti dalle registrazioni fiscali tenute in base alle norme vigenti, al fine di segnalare eventuali infrazioni o irregolarità all'organo competente per l'accertamento. Come precisato all'articolo 3, comma 13, della citata legge n. 549/1995, l'accertamento e la liquidazione dell'imposta regionale erano di competenza degli Uffici tecnici di Finanza dell'Agenzia delle Dogane che applicavano il D.Lgs. n. 504/1995 (c.d. T.U.A.).

Da quanto sin qui delineato, emerge che l'IRBA ha avuto una struttura analoga a quella dell'accisa laddove, oltre a colpire la vendita di una particolare categoria di prodotti di consumo, in base alla quantità e non al valore, prevedeva che la fase della riscossione di tale imposta fosse affidata all'Agenzia delle dogane e dei Monopoli.

Tanto chiarito, come accennato in premessa, l'articolo 1 della Legge 30.12.2020, n. 178, recante il "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021/2023*" (Legge di Bilancio 2021), ha disposto l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2021, di tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.

A riguardo, si precisa che la relazione illustrativa che accompagna il testo della Legge di Bilancio 2021, ha evidenziato che il tributo in questione risultava applicato in un numero assai limitato di regioni e in modo frammentario, con aliquote diversificate, essendo una facoltà di ogni regione disciplinare autonomamente la materia, conseguendone una gravosa gestione dal punto di vista amministrativo e un numero esorbitante di contenziosi tra l'Amministrazione finanziaria e gli operatori del settore della distribuzione dei carburanti.

In particolare, il citato articolo 1, commi 628-630, rubricati "Soppressione IRBA", così dispone.

*<< 628. L'articolo 6, comma 1, lettera c), della legge 14 giugno 1990, n. 158, l'articolo 17 del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, l'articolo 3, comma 13, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, l'articolo 1, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e l'articolo 1, commi 670, lettera a), e 671, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recanti disposizioni in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, sono abrogati. Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.*

*629. Le regioni a statuto ordinario provvedono ad adeguare la propria normativa alle disposizioni del comma 628.*

*630. Ai fini del ristoro delle minori entrate delle regioni interessate è istituito un fondo presso il Ministero dell'economia e delle finanze, con una dotazione di 79,14 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2021, da ripartire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.>>.*

Più nel dettaglio, ai fini del coordinamento

normativo, il comma 628 cit. sopprime le norme in materia di:

- ✓ modalità di gestione del tributo, in particolare sul versamento alla regione da parte del concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera (articolo 3, comma 13, della legge 28 dicembre 1995, n. 549);
- ✓ determinazione della misura massima degli aumenti dell'IRBA (articolo 1, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 nonché articolo 1, commi 670, lettera a) e 671 della legge 27 dicembre 2006, n. 296);

invece, l'ultimo periodo del comma 628 fa salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie

già insorte mentre il successivo comma 629 stabilisce che le regioni a statuto ordinario sono tenute ad adeguare la propria normativa, provvedendo alla soppressione dell'imposta in esame. Proprio in virtù di quanto disposto dal citato comma 629, con nota n. 24479 del 22 gennaio 2021, l'Agenzia delle Dogane ha comunicato che alcune regioni (Piemonte, Calabria, Lazio e Molise), in ottemperanza al dato normativo citato, hanno già provveduto all'abrogazione dell'imposta e che le altre regioni, invece, stanno adeguando le rispettive normative regionali.

**Ariguardo, si elencano schematicamente le Regioni che hanno previsto l'applicazione dell'IRBA, il periodo di vigenza della stessa e la relativa normativa regionale di riferimento.**

| Regione         | Vigenza Dell'imposta Irba  | Normativa Regionale   |
|-----------------|--|---|
| <b>Lazio</b>    | In vigore dal 1° gennaio 2012.<br>In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogata da articolo 2 della Legge Regionale 23/12/2020, n. 31, articolo 3, commi 6 e 7 della Legge Regionale del 30/12/2020, n. 25. | - L.R. 23.12.2011, n. 19, art. 3;<br>- Circolare approv. con determina n. B00809 - 08-02-2012;<br>- L. R. 23/12/2020, n. 31, art. 2 e L.R. 30/12/2020, n. 25, art. 3, commi 6 e 7 (abrogazione IRBA). |
| <b>Campania</b> | Attiva dal 1° gennaio 2004.  | - L.R. 24 dicembre 2003, n. 28, art. 3.   |
| <b>Piemonte</b> | In vigore dal 14 novembre 2011.<br>In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogata da articolo 2 della Legge regionale 23/12/2020, n. 31.   | - L. R. n. 47/1993 (istituzione IRBA);<br>- Deliberazione della Giunta regionale n. 51-2907/2011 (attuazione);<br>- L.R. n. 31/2020, art. 2 della (abrogazione IRBA).                                 |
| <b>Calabria</b> | In vigore dal 1° gennaio 2011.   | - L.R. 29.12.2010, n. 34, art. 27 (istituzione IRBA);<br>- L.R. 27.12.2016, n. 44, art. 2 (modifiche alla normativa regionale);   |

|                |  |   |
|----------------|--|---|
|                | In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogato da art. 1 della Legge Regionale del 29/12/2020, n. 34.  | - L.R. 29.12.2020, n. 34,<br>art. 1 (abrogazione IRBA).   |
| <b>Molise</b>  | In vigore dal 1° gennaio 2005.<br>In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogata da art. 6, commi 6 e 7 della Legge Regionale del 30/12/2020, n. 20.   | - L. R. del 31/12/2004 n. 38 (istituzione IRBA);<br>- L.R. n. 42 del 28/12/2006 (rideterminazione misura dell'imposta);<br>- L.R. del 30/12/2020, n. 20, art. 6, commi 6 e 7 (abrogazione IRBA).  |
| <b>Liguria</b> | In vigore dal 1° febbraio 2006.  | - L.R. 24 gennaio 2006, n. 2 (istituzione IRBA).  |
| <b>Marche</b>  | Abrogata dal 1° novembre 2018, con legge regionale 24 ottobre 2018 n. 43 (art. 7).   | - L.R. 27.12.2007 n. 19, art. 27;<br>- L.R. 31.10.2011, n. 20;<br>- L.R.20.03.2012, n. 2;<br>- L.R. 29.11.2013, n. 44, art. 8, c. 1;<br>- L.R. 24.10. 2018 n. 43, art. 7.   |
| <b>Umbria</b>  | In vigore dal 1° gennaio 2012.   | - L.R. 9.12.2011, n. 17, art. 2 (istituzione IRBA);<br>- L.R. 20.12.2012, n. 26, art. 2 (rideterminazione della misura dell'imposta dovuta per l'anno 2013).  |
| <b>Puglia</b>  | Istituita nel 2008, è stata abrogata dal 1° novembre del 2009 (L.R. 12.11.2009, n. 21). In seguito, è stata re-introdotta il 1° marzo del 2011 (L.R. 31.12. 2010, n. 19) per poi essere abrogata nuovamente dal 1° gennaio 2013 (L.R. 28 .12.2012, n. 45). | - L.R. 17.02.1994, n. 9 (istituzione IRBA),<br>- L.R. 12.11.2009, n. 21;<br>- L.R. 31.12. 2010, n. 19;<br>- L.R. 28 .12.2012, n. 45;<br>- L.R. 29.12.2017, n. 67, art. 61 (disciplina della definizione del contenzioso relativo all'IRBA). |
| <b>Toscana</b> | Istituita dal 1° gennaio 2012 e abrogata da 1° ottobre 2012.   | - L.R. 15.11.2011, n. 58 (istituzione IRBA);<br>- L.R. 14.09.2012, n. 49 (abrogazione IRBA).  |
| <b>Abruzzo</b> | Istituita dal 1° gennaio 2011 e abrogata dal 1° gennaio 2012.  | - L.R. 10.01.2011, n. 1 (istituzione IRBA);<br>- L.R. 9 .11.2011, n. 39 (abrogazione IRBA).   |

## - La procedura di infrazione Ue

Un'annosa questione in tema di IRBA, è stata certamente la contestata illegittimità dell'imposta per contrasto con il diritto unionale, ai sensi dell'art.1, par. 2 della Direttiva 2008/118/CE, recepita nell'ordinamento nazionale con D.Lgs. 29/3/2010 n. 48, che prevede che i prodotti energetici possono essere gravati da tributi ulteriori purché il relativo gettito sia vincolato ab origine ad una finalità specifica. Detta questione è stata oggetto di una procedura di infrazione<sup>1</sup> avviata dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia appunto sull'illegittimità delle

1 Per maggiore completezza, si evidenzia che a procedura d'infrazione costituisce uno strumento per garantire il rispetto e l'effettività del diritto dell'Unione. La decisione relativa al suo avvio è di competenza esclusiva della Commissione, la quale, esercitando un potere discrezionale, può agire su denuncia di privati, sulla base di un'interrogazione parlamentare o di propria iniziativa.

La procedura d'infrazione consta di una fase "Pre-contenzioso" (art. 258 del TFUE) e di una fase "Contenzioso" (art. 260 del TFUE).

La fase del c.d. "precontenzioso" ex art. 258 del TFUE prende avvio quando l'organo eurounitario rileva la violazione di una norma UE. In tal caso la Commissione europea procede all'invio di una "lettera di messa in mora", concedendo allo Stato un termine di due mesi entro il quale presentare le proprie osservazioni. La violazione contestata può consistere nella mancata attuazione di una norma europea oppure in una disposizione o in una pratica amministrativa nazionali che risultano con essa incompatibili.

La procedura d'infrazione è avviata nei confronti di uno Stato membro in quanto tale, indipendentemente dalla circostanza che l'autore della violazione sia un organo costituzionale, una giurisdizione, un ente territoriale o un soggetto di diritto privato controllato dallo Stato.

Qualora lo Stato membro non risponda alla lettera di messa in mora nel termine indicato oppure fornisca alla Commissione risposte non soddisfacenti, quest'ultima può emettere un parere motivato con il quale cristallizza in fatto e in diritto l'inadempimento contestato e diffida lo Stato a porvi fine entro un dato termine.

Nel caso in cui lo Stato membro non si adegui al parere motivato, la Commissione può presentare ricorso per inadempimento davanti alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee contro lo Stato in questione (art. 258 Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, par. 2). Conclusa la fase del cd. "precontenzioso", inizia la fase del c.d. "contenzioso"; tale fase è diretta ad ottenere dalla Corte l'accertamento formale, mediante sentenza, dell'inosservanza da parte dello Stato di uno degli obblighi imposti dall'Unione.

addizionali.

Più nel dettaglio, l'articolo 1, par. 2, della direttiva Accise 2008/118/CE del Consiglio dell'Unione Europea, del 16 dicembre 2008 (relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE) così statuisce:

*"gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta".*

Dal tenore letterale della citata direttiva emerge la possibilità per gli Stati membri di applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'IVA in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta.

In altri termini, gli Stati possono certamente prelevare altre imposte indirette sui prodotti sottoposti già ad accisa (come la benzina), ma tale facoltà è attivabile solo se vengono rispettate due condizioni:

- ✓ l'imposta deve essere riscossa per fini specifici;
- ✓ l'imposta deve essere conforme alla normativa comunitaria in materia di accise o di imposta sul valore aggiunto.

Per tali ragioni, la Commissione Europea con la decisione 2017/2114 del 19 luglio 2018, ha avviato nei confronti dell'Italia una procedura di infrazione con contestuale atto di costituzione in

mora con cui ha intimato l'abolizione delle imposte regionali sui carburanti applicate sul suo territorio.

A tale proposito, secondo la Commissione Europea, con riferimento all'IRBA, le condizioni di cui al succitato art. 1, par. 2, della direttiva Accise 2008/118/CE del Consiglio dell'Unione Europea, non appaiono soddisfatte, in particolare perché non è stato individuato un fine specifico dell'imposta *de qua* che, in coerenza con il disposto della Corte di Giustizia dell'Ue, deve essere individuato nell'esecuzione di attività volte alla *"riduzione dell'impatto ambientale dei combustibili liquidi o a una qualche finalità di salute pubblica riconnessa al consumo di carburante"*. In particolare, secondo la Commissione **"l'Irba non ha finalità specifiche ma unicamente di bilancio, contravvenendo quindi alle norme dell'UE (articolo 1, paragrafo 2, della direttiva sul regime generale delle accise 2008/118/CE del Consiglio). Perciò se l'Italia non si attiverà entro due mesi, la Commissione potrà inviare un parere motivato alle autorità italiane"**.

A fronte della mancata ottemperanza a tali moniti, la Commissione, con nota prot. C (2019) 8232 del 27/11/2019, ha ribadito la contrarietà dell'imposta alla normativa Ue, invitando l'Italia a prendere le disposizioni necessarie per conformarsi, pena l'istituzione di un giudizio innanzi alla Corte di Giustizia con il rischio di vedere irrogate pesanti sanzioni pecuniarie.

Di conseguenza, con la soppressione del tributo, si è chiusa la controversia tra Italia e Commissione Ue.

#### **- La giurisprudenza nazionale in merito alla procedura d'infrazione**

Sulla scorta di tali considerazioni, a livello nazionale si sono registrate sentenze di

merito che, rilevando l'assenza di un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità attribuita all'IRBA, hanno riconosciuto l'incompatibilità della stessa con l'ordinamento eurounitario, disapplicando la normativa nazionale contrastante.

La Commissione Tributaria regionale di Torino, sez. 6, con sentenza del 14 gennaio 2020, n. 53 ha affrontato per la prima volta tale delicata quaestio iuris, chiarendo che l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione è incompatibile con l'ordinamento eurounitario e, in quanto tale, va disapplicata e può essere chiesta a rimborso.

Precisamente, i giudici di appello richiamano la citata decisione n. 2017/2114 (v. par. 2), resa nell'ambito della procedura d'infrazione, con cui la Commissione Europea, - dopo aver richiesto all'Italia chiarimenti in ordine alle imposte regionali sui carburanti, in quanto presuntamente contrarie al diritto eurounitario, ravvisando una palese violazione della Direttiva Europea 2008/118/CE e, in particolare, con l'art. 1, par. 2, Direttiva 2008/118/CE - ha concluso per l'insussistenza di finalità specifica nella normativa nazionale e regionale istitutiva della stessa imposta, con conseguente contrasto con l'ordinamento eurounitario.

La CTR di Torino, facendo propri tali principi, ha dichiarato l'illegittimità dell'IRBA in quanto, trattandosi di imposta indiretta non armonizzata gravante su un prodotto già colpito da accisa, deve trovare applicazione l'art. 1 paragrafo 2 della Direttiva 2008/1118/CE del 6 dicembre 2008 che richiede **"la finalità specifica"**. Tuttavia, secondo i giudici, l'IRBA italiana sarebbe stata caratterizzata da sole ragioni di bilancio e non da finalità specifiche. Sulla scorta di tali presupposti, la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha rilevato la contrarietà

dell'IRBA rispetto al diritto eurounitario e ha disapplicato l'imposta, determinando la non debenza degli importi versati a tale titolo, con la conseguente possibilità per il contribuente di chiedere a rimborso dette somme indebitamente versate.

In conclusione, l'iter motivazionale seguito dalla CTR di Torino nella pronuncia in commento appare pienamente condivisibile, in quanto nella sentenza de qua trovano corretta applicazione i superiori principi comunitari.

In riferimento a ciò, si segnala che l'ordinamento italiano non è nuovo a simili declaratorie di illegittimità. A riguardo si evidenzia che, al pari dell'IRBA, anche l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica è stata dichiarata incompatibile con l'ordinamento comunitario e abrogata dal legislatore italiano, stante proprio l'assenza di finalità specifiche attribuite all'imposta. Tale questione merita un approfondimento.

### **3.1. Rilevanza di un caso analogo a quello di specie: le imposte addizionali alle accise provinciali previste dal D.L. n. 511/88**

Un tema che presenta numerosi aspetti di interesse e analogie al caso de quo è quello delle imposte addizionali alle accise provinciali, introdotte dal D.L. n. 511/88, convertito con modificazioni nella L. n. 20/89, e della loro incompatibilità con la normativa europea. Il caso citato involge, in particolare, due questioni analoghe al caso di specie, ovvero:

- ✓ il principio di diritto relativo alla preminenza dell'interpretazione del diritto effettuato in sede comunitaria rispetto all'interpretazione delle nostri corti nazionali;
- ✓ i possibili margini di recupero delle

somme indebitamente corrisposte ai fornitori di energia elettrica.

Sulla questione si è pronunciata di recente la Suprema Corte di Cassazione stabilendo definitivamente l'illegittimità delle addizionali all'accisa sull'energia elettrica previste dall'articolo 6, DI 511/1988, convertito in legge 20/1989, per contrasto con il diritto comunitario (articolo 1, par. 2, della direttiva 2008/118/Ce). Difatti, la Corte di Cassazione, *ex multis* Cass. 15198/2019, ha espresso il principio di diritto secondo cui "*l'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del D.L. n. 511 del 1988, nella sua versione, applicabile ratione temporis, successiva alle modifiche introdotte dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 26 del 2007, va disapplicata per contrasto con l'art. 1, par. 2, della Direttiva n. 2008/118/CE, per come interpretati dalla Corte di Giustizia della UE rispettivamente con le sentenze 5 marzo 2015, in causa C-553/13, e 25 luglio 2018, in causa C-103/17*".

Anche in detta ipotesi è stata riconosciuta l'incompatibilità della norma istitutiva dell'addizionale provinciale con la Direttiva Europea 2008/112/CE, stante proprio l'assenza della "finalità specifica" richiesta per introdurre una ulteriore imposta indiretta all'accisa armonizzata già esistente.

Diversamente rispetto all'IRBA, per le imposte addizionali alle accise provinciali l'incompatibilità era già stata evidenziata nel 2012, quando il legislatore aveva integralmente abrogato tali imposte (articolo 4, comma 10, DI 16/2012) proprio per conformarsi alla disciplina comunitaria, senza però disporre specificamente alcun rimborso per coloro che le avevano già versate. Sul punto, si evidenzia che l'Amministrazione si è sempre opposta alle richieste di rimborso inoltrate dagli operatori del settore, e di tanto ne è

prova il contenzioso tributario di cui le recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione costituiscono l'epilogo.

L'elaborazione giurisprudenziale, tuttavia, se da un lato ha acclarato definitivamente l'illegittimità del tributo, dall'altro ha complicato il quadro, stabilendo particolari limitazione al soggetto legittimato a chiedere il rimborso (il diritto al rimborso spetta unicamente ai soggetti passivi dell'imposta, vale a dire ai fornitori di energia elettrica, che erano i soggetti deputati al versamento dell'imposta allo Stato, e non invece ai clienti).

Tanto chiarito, in relazione alle analogie tra le imposte addizionali alle accise provinciali di cui al D.L. n. 511/88 e l'IRBA, si osserva che entrambe sono state dichiarate in contrasto con la normativa comunitaria e, conseguentemente, è stata disposta una norma nazionale di abrogazione. Tuttavia, mentre per le imposte addizionali alle accise provinciali di cui al D.L. n. 511/88, il Legislatore non ha previsto ulteriori specificazioni e, in particolare, limitazioni alla richiesta di rimborso; viceversa, nell'ipotesi dell'IRBA, il Legislatore nazionale ha espressamente fatto salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte prima del 2021 così, di fatto, ponendo una limitazione temporale alla restituzione di quanto indebitamente versato fino al 2021.

Da ciò si deduce che, mentre nel primo caso (imposte addizionali alle accise provinciali), i contribuenti hanno potuto presentare le istanze di rimborso e la giurisprudenza di legittimità ha elaborato una disciplina (seppur criticabile) in relazione alla legittimazione al rimborso, nel secondo caso (IRBA) la legittimazione al rimborso è stata disciplinata dal Legislatore stesso con la Legge di bilancio 2021 che ha, di fatto, inibito le richieste di rimborso per gli anni pregressi al 2021.

### **- Legge di Bilancio 2021 e profili di criticità: la portata applicativa dell'espressione "*Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte*" e la questione relativa al rimborso**

A tal punto, occorre procedere ad una valutazione fondamentale: dall'esegesi della disposizione della legge di Bilancio 2021, emerge che, nonostante l'abrogazione dell'impianto normativo nazionale e, a cascata, di quello regionale, "*sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte*". In altri termini, con la disposizione normativa in commento (ex art. 1, co. 628, cit) il Legislatore ha inteso preservare e circoscrivere nel tempo la legittimità dell'IRBA, prevedendo, che essa dia diritto al rimborso, solo per quelle obbligazioni sorte a partire dal 1° gennaio 2021.

Da tanto ne discende che, sebbene con l'abrogazione del tributo si chiude definitivamente la controversia tra Governo e Commissione Ue - ritenendosi così superato il tema della illegittimità del tributo - tuttavia, questa apre uno scenario problematico sull'annosa questione dei rimborsi.

Si evidenzia fin da subito che la richiesta di rimborso è esperibile solo se l'Ente non ha notificato alcun atto impositivo, poiché in quest'ultimo caso l'unico rimedio resterebbe l'impugnazione dell'atto. La domanda di restituzione deve essere proposta nei termini di decadenza stabiliti da ciascuna legge d'imposta, oppure, in mancanza, nel termine stabilito dall'art. 21 c. 2 del D.Lgs. 546/1992 che è di due anni. Per quanto qui d'interesse, essendo l'IRBA un tributo regionale, il riferimento al termine di decadenza è quello ordinario, ove il rimborso delle somme versate e

non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di due anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione.

Tanto premesso, non può dubitarsi che l'espressione **<<sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.>>**, rappresenta certamente una strategia volta a scongiurare le innumerevoli istanze di rimborso di quanto pagato nei due anni pregressi in virtù di norme incompatibili con il diritto Ue nonché gli eventuali contenziosi tributari ad esse connesse.

Tuttavia, nonostante la chiara ed espressa volontà del Legislatore di limitare tale impasse, si evidenzia che molti interpreti del diritto ritengono che l'istituzione di tale tributo, e dunque il suo pagamento, resta, ad ogni modo, contrario al diritto eurounionale (ai sensi dell'articolo 1, par. 2, della direttiva Accise 2008/118/Ce) e, pertanto, legittima *ex se* il diritto al rimborso nei termini ordinari; sulla legittimità di tale procedura sarà competente il giudice nazionale, al quale è attribuita la tutela giurisdizionale dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, mediante il potere di disapplicazione della norma nazionale.

In particolare, giova rammentare che sulla base del c.d. principio del "primato" della normativa comunitaria il giudice nazionale può disapplicare la normativa interna di uno Stato membro aderente alla Comunità Europea quando essa contrasta con il diritto Comunitario derivato.

E invero, il diritto dell'Unione gode di una posizione di supremazia rispetto alle norme interne, espressamente desumibile, nell'ordinamento italiano, all'art. 11 ed all'art. 117, primo comma, della Costituzione. Ciò comporta che, in via generale, nessuna norma nazionale

può porsi in contrasto con il diritto eurounitario, con la conseguenza che il giudice ordinario che, nel caso concreto, rilevi tale violazione, deve comportarsi in modo tale da risolvere egli stesso tale antinomia. I giudici nazionali, infatti, sono chiamati ad un ruolo vitale per garantire ai cittadini l'effettiva protezione dei diritti individuali attraverso, l'istituto del rinvio pregiudiziale *ex art. 267* del Trattato, cui può (o deve) accompagnarsi l'utilizzo di una serie di strumenti, quali l'interpretazione conforme, la disapplicazione, la sospensione provvisoria della misura nazionale ritenuta incompatibile con il diritto UE prima della decisione della Corte. Si tratta di meccanismi che seppur rappresentano vere e proprie intrusioni nell'autonomia processuale degli Stati membri, tuttavia costituiscono un modo per rendere omogenee le due strade per garantire i diritti dell'ordinamento eurounitario e di quello nazionale<sup>2</sup>.

In conclusione, l'esigenza cui la giurisdizione nazionale è chiamata a rispondere si presenta come un'esigenza di effettività, alla quale il giudice risponde tramite strumenti e istituti che promuovono l'integrazione tra gli ordinamenti giuridici interessati che permettono la risoluzione delle possibili antinomie tra sistemi di fonti giuridiche.

### - Osservazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni suesposte, nonostante non sia stato esplicitato dal Legislatore il motivo dell'abrogazione dell'imposta IRBA, la ragione della

<sup>2</sup> Per un approfondimento v. GRASSO G., "La disapplicazione della norma interna contrastante con le sentenze della Corte di giustizia dell'UE", Corso di perfezionamento in "Il contenzioso dinanzi alle Corti Europee".

soppressione ben può essere ricondotta al tema del contrasto sorto tra la norma nazionale e il diritto comunitario laddove, secondo la Commissione Ue, non sarebbe ravvisabile alcuna finalità specifica attribuita al gettito derivante dall'IRBA italiana se non quella di mero bilancio generale. Tale finalità generica, si pone in contrasto con il diritto unionale, in quanto non rispetta il dato normativo della direttiva.

Ne discende che, sebbene l'abrogazione chiuda definitivamente il contrasto tra l'Unione Europea e l'Italia, ritenendosi così superato il tema della illegittimità del tributo, tuttavia, l'espressione di cui al comma 628 cit. della Legge di bilancio 2021<<(…)sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte>>, apre un'ulteriore questione controversa in tema di rimborsi.

E invero, a parere di molti operatori del settore e dello Scrivente, la Legge di Bilancio 2021, nonostante l'espressa previsione che fa salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, si pone, di fatto, in contrasto con la normativa comunitaria in quanto il tributo può ancora sostenersi pagato in virtù di una norma incompatibile con il diritto Ue.

Alla luce di quanto chiarito nel precedente paragrafo, considerato che nessuna norma nazionale può porsi in contrasto con il diritto eurounitario, spetta al giudice nazionale assicurare ai singoli la tutela giurisdizionale derivante dalle norme del diritto dell'Unione e garantirne la piena efficacia, mediante il dovere di disapplicare la norma interna contrastante con quella europea, sia anteriore sia successiva a quest'ultima.

Pertanto, in virtù del principio del "primato" della normativa comunitaria, nel caso di un eventuale contrasto tra la

normativa nazionale e quella europea, il primo prevale sul secondo. Da ciò ne deriva che, come peraltro correttamente rilevato dalla succitata sentenza della C.T.R. Torino, n. 53/2020, il giudice nazionale deve adottare tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto eurounitario, anche disapplicando le disposizioni contrastanti della legislazione nazionale.

Conseguentemente, ove sia impossibilitato a procedere ad un'interpretazione della normativa nazionale conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto dell'Unione, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia delle medesime, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.

Venendo al controverso caso del rimborso IRBA per gli anni pregressi al 2021, nonostante il limite temporale posto dal Legislatore con la Legge di Bilancio 2021, condivisibilmente molti operatori del diritto ritengono comunque legittima la richiesta di ciò che si assume indebitamente versato nei due anni precedenti, fermo restando che, verosimilmente, la questione sarà oggetto di pronuncia giudiziale. E invero, è piuttosto plausibile che, stante il tenore letterale dell'art. 628 cit., l'Amministrazione non cederà alle richieste di rimborso, lasciando ai giudici di merito e poi, se del caso, quelli di legittimità, una definizione del contrasto.

In ragione di ciò, è di tutta evidenza la necessità di un intervento chiarificatore che possa individuare una strada chiara

e univoca, sulla linea, per esempio, di quanto avvenuto in materia di addizionale sull'energia elettrica, ormai pacificamente illegittima e da rimborsare per motivi sovrapponibili a quelli qui esposti.

In conclusione, l'incertezza della norma

comporterebbe pronunce giurisprudenziali discordanti, riproponendo l'eterna questione della incertezza del diritto e della imprevedibilità dell'esito dei processi in Italia, che può essere riassunta nella massima, formulata in lingua latina, "*habent sua sidera lites*".

PER FARE IL PUNTO DELLE RECENTI REGOLE, DELLA PRASSI E DELLE QUESTIONI ANCORA APERTE, PER ORIENTARE GLI OPERATORI E PERMETTERE DI LAVORARE ALLE PRATICHE DI SUPERBONUS SENZA GROSSI MARGINI DI INCERTEZZA.

UN MANUALE DI RIFERIMENTO NON SOLO PER PROPRIETARI DI IMMOBILI MA SOPRATTUTTO PER AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO, TECNICI, PROFESSIONISTI ECONOMICI - CHE DEVONO VISTARE LE PRATICHE E FARE GLI INVII - E DITTE FORNITRICI - CHE DOVRANNO RAPPORTARSI COI CLIENTI DA UN LATO E CON GLI ISTITUTI DI CREDITO DALL'ALTRO, IN CASO DI CESSIONE DEL CREDITO O SCONTO IN FATTURA.



# SUPERBONUS 110%

## LA GUIDA DEFINITIVA

Dopo la legge di Bilancio 2021

di Luca Mariotti

con un contributo di Lorenzo Giuntoli e Giulia Picchi

**IN FORMATO AMAZON KINDLE E E-BOOK**

In offerta sul nostro sito  
a soli **€14,99** (IVA 4% esclusa)

Con l'acquisto riceverai aggiornamenti gratuiti fino al 30 aprile 2021

## I limiti di produzione documentale in appello: differenze tra rito civile e rito tributario con riferimento ai principi costituzionali

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 5607 del 2 marzo 2021



di - Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Torna di attualità la questione della produzione di documenti nuovi in appello con l'Ordinanza 2 marzo 2021, n. 5607 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Manzon, Rel. Putaturo Donati Viscido Di Nocera) che ripropone la dicotomia sul punto tra nuovo rito civile e processo tributario.

Nel processo civile vale infatti l'articolo 345, comma 3 c.p.c. il quale, nella formulazione della norma introdotta dalla Legge n. 69 del 18 giugno 2009 ed in vigore sino a settembre 2012, prevedeva la impossibilità di ammettere la produzione di documenti nuovi in appello, salvo *“che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa”*.

La modifica del comma 3 predetto, operata dall'articolo 54 del d.l. n. 83 del 2012 ha eliminato le parole poste tra virgolette. Quindi nel giudizio civile dall'entrata in vigore della nuova disciplina non è ammessa in appello la produzione di nuovi documenti condizionata all'ammissione di essi da parte del Collegio per i motivi anzidetti.

Di conseguenza nell'attuale formulazione della regola processualcivilistica non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi, però, il giuramento decisorio.

Come gli amici avvocati sanno bene, la modifica delle norme dell'appello in quanto a preclusioni di deposito documentale, però, riguarda solo il giudizio di cognizione ordinario, mentre è ancora possibile negli appelli relativi a sentenze emesse nell'ambito del processo del lavoro e nel procedimento sommario. In tale diverso contesto, infatti, i nuovi mezzi di

prova ed i nuovi documenti sono acquisiti quando il giudice d'appello li ritenga indispensabili ai fini della decisione.

### **La produzione dei documenti in appello nel giudizio tributario**

Nel rito tributario, l'art. 58 del D.Lgs. 546/92 prevede invece che *“Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti”*.

La differenza tra il secondo comma dell'articolo appena citato e la norma civilistica è molto evidente e, come è noto, ha generato già un passaggio dinanzi alla Corte Costituzionale. Infatti la Commissione Tributaria Regionale di Napoli, con ordinanza n. 943/32/16 depositata il 6 maggio 2016, ha ritenuto il comma 2 dell'articolo 58 in contrasto *“con gli articoli 3, 24 e 117, primo comma, della Costituzione, nonché con criteri di razionalità e con i principi generali dell'ordinamento”*.

In sostanza, secondo il Collegio campano, l'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 sarebbe costituzionalmente illegittimo *«sia in sé che in relazione al comma 1 della stessa norma», in quanto «sembra far salva indiscriminatamente la possibilità di produzione in secondo grado di nuovi documenti»*. Si sottolineava che della norma impugnata si è costantemente registrata una rigida interpretazione letterale, *“che avalla la legittimità della produzione di nuovi documenti in appello pur quando essi, come nella specie, già all'epoca del giudizio di primo grado siano in possesso della parte, la quale per mera inerzia non li ha prodotti”*.

La conclusione era quindi che la norma impugnata, a parere della Commissione tributaria regionale, finirebbe col vanificare il rispetto del diritto di difesa. Una produzione documentale nuova in appello (possibile in primo grado e non avvenuta per mera inerzia della parte interessata) potrebbe artatamente impedire alla controparte processuale la proposizione di motivi aggiunti in primo grado e quindi condurre alla perdita di un grado di giudizio, con chiara compromissione del diritto consacrato nell'art. 24 Cost.

Nella sentenza n. 199/2017 la Corte costituzionale ha però dichiarato inammissibili le censure prospettate dal giudice rimettente per difetto di motivazione sulla non manifesta infondatezza della norma sospettata di incostituzionalità.

La Consulta si è poi espressa sulle censure in termini di ragionevolezza del comma 2 dell'art. 58, osservando che nel processo tributario la prova documentale costituisce la prova per eccellenza, in forza sia delle norme sostanziali civilistiche e tributarie che prevedono l'obbligo di tenuta delle scritture contabili e dei documenti di supporto, sia della diversa

norma processuale che prevede preclusioni probatorie in capo alle parti.

Per altro verso, deve rilevarsi la specificità del processo tributario che vede contrapposti l'interesse primario della parte pubblica al reperimento dei mezzi finanziari per l'attività dello Stato e quello, costituzionalmente garantito, della parte privata a non subire un prelievo che ecceda la propria capacità contributiva.

Ed ancora, si osserva che nella giurisprudenza della Corte costituzionale la "specificità" del processo tributario è riferita, non solo al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, ma è evocata anche con riferimento alla "configurazione dell'organo decidente", nei cui confronti l'acquisizione della prova documentale costituirebbe un utile e rapido strumento di definizione della lite.

Ne discende, in conclusione, che non pare irragionevole la scelta del legislatore di agevolare l'attività del giudice dei tributi nella "ricerca della verità" con l'utilizzo, nel giudizio di appello, di documenti prima non prodotti, al limite per mera inerzia della parte onerata.

### **La natura dispositiva del processo tributario e i principi costituzionali**

Il d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, nella L. 2 dicembre 2005, n. 248 è l'unica norma che ha inciso sui poteri istruttori delle commissioni tributarie nei venticinque anni di vigenza delle regole sul processo tributario. Prima di questo intervento il comma 3 dell'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992 disponeva che *"È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia"*.

L'avverbio "sempre" è inequivocabile e per questa impostazione tale regola risultava evidentemente disallineata con l'intero impianto del processo tributario dopo la riforma del 1992 caratterizzata dal principio dispositivo. Infatti stante il generale rinvio operato dal comma 2 dell'art. 1 D.Lgs. n. 546 del 1992, per quanto non disposto e compatibile, alle norme del codice di procedura civile, trova applicazione certamente nel giudizio tributario l'art. 115 c.p.c., il quale dispone che *"salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della propria decisione le prove proposte dalle parti"*.

Qui però finiscono, quanto a preclusioni di produzione di nuovi documenti in appello, le similitudini tra processo civile e processo tributario. A spiegarne le ragioni è proprio la Consulta nella citata sentenza del 2017.

La Corte Costituzionale, come regola generale, ha più volte chiarito che non esiste un principio

costituzionale di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo (*ex plurimis* sentenze n. 165 e n. 18 del 2000, n. 82 del 1996; ordinanza n. 217 del 2000), e, più specificatamente, un principio di uniformità del processo tributario e di quello civile (tra le altre, ordinanze n. 316 del 2008, n. 303 del 2002, n. 330 e n. 329 del 2000, n. 8 del 1999).

Quanto alla disciplina dei singoli istituti processuali, è riconosciuta un'ampia discrezionalità del legislatore nella loro conformazione (*ex plurimis*, sentenze n. 94 del 2017, n. 121 e n. 44 del 2016), fermo restando, naturalmente, il limite della manifesta irragionevolezza di una disciplina che comporti un'ingiustificabile compressione del diritto di agire (sentenze n. 121 e n. 44 del 2016, n. 335 del 2004).

Con particolare riferimento all'art. 24 Cost., la Consulta ha costantemente ritenuto che il rispetto del diritto di difesa non impone l'assoluta uniformità dei modi e dei mezzi della tutela giurisdizionale: ciò che conta è che non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale (cfr. sentenze n. 121 e n. 44 del 2016; ordinanza n. 386 del 2004).

La previsione che un'attività probatoria, rimasta preclusa nel giudizio di primo grado, possa essere esperita in appello non è di per sé irragionevole, poiché «*il regime delle preclusioni in tema di attività probatoria (come la produzione di un documento) mira a scongiurare che i tempi della sua effettuazione siano procrastinati per prolungare il giudizio, mentre la previsione della producibilità in secondo grado costituisce un temperamento disposto dal legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile*» (ordinanza n. 401 del 2000).

Non sussiste, infine, la dedotta violazione dell'art. 24 Cost. per la perdita di un grado di giudizio: è infatti giurisprudenza pacifica della Corte Costituzionale che la garanzia del doppio grado non gode, di per sé, di copertura costituzionale (cfr. sentenza n. 243 del 2014; ordinanze n. 42 del 2014, n. 190 del 2013, n. 410 del 2007 e n. 84 del 2003).

Quanto alla possibile disparità di trattamento tra le parti del giudizio, per cui si avrebbe uno sbilanciamento a favore di quella *facultata* a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore, la Consulta rileva che tale facoltà è riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio, cosicché non sussistono le ragioni del lamentato «sbilanciamento».

Tornando infine all'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 del D.Lgs. sul processo tributario, avvenuta per evitare l'impostazione inquisitoria, va detto che rimane il fatto che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata, mediante l'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, a norma dell'art. 210 c.p.c. ovvero quando esiste un

istanza di parte insieme al requisito della necessità del documento per la decisione della causa.

Quindi si torna a una possibilità non molto dissimile da quella prevista dalla norma abrogata, pur in situazione di maggiore coerenza con la natura dispositiva del processo tributario.

### **Il caso deciso dalla Sezione Tributaria**

Nel caso dell'Ordinanza della Sezione Tributaria in esame, il contribuente aveva eccepito dinanzi alla Suprema Corte la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione proprio dell'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992. Ciò per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento (fondato sugli studi di settore) senza valutare l'idoneità a giustificare il rilevato scostamento tra i redditi dichiarati e quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore, della documentazione - già prodotta in primo grado con memoria e dichiarata inutilizzabile per tardività del deposito - ritualmente depositata nuovamente con l'atto di appello.

Il motivo viene ritenuto fondato.

I Giudici di Legittimità ricordano come nel processo tributario, l'art.58 comma 2 decreto legislativo 31 dicembre 1992 n.546, con disposizione derogatoria rispetto alla disciplina ordinaria prevista dall'art. 345, terzo comma, c.p.c., consente la produzione di nuovi documenti in grado di appello senza richiedere che la mancata produzione nel precedente grado di giudizio sia stata determinata da una causa non imputabile alla parte (*ex plurimis*, Cass. 19089 del 2016).

Non solo, ma la giurisprudenza della Corte stessa ha anche precisato che la produzione di nuovi documenti in appello, sebbene consentita *ex art.* 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, deve avvenire, ai sensi dell'art. 32 dello stesso decreto, entro venti giorni liberi antecedenti l'udienza: tuttavia, l'inosservanza di detto termine è sanata ove il documento sia stato già depositato, benché irritualmente, nel giudizio di primo grado, poiché nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione ( Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 5429 del 07/03/2018; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16652 del 25/06/2018).

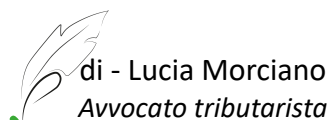
Nel caso specifico dunque il giudice di appello non si è attenuto ai suddetti principi, essendosi limitato a confermare la decisione di primo grado che aveva disatteso i riscontri documentali asseritamente idonei a giustificare lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti

dall'applicazione dello studio di settore, ritenendoli inutilizzabili, per tardività del deposito.

Con ciò la CTR ha omesso di prendere in considerazione la documentazione già depositata benchè irritualmente- dalla contribuente nel giudizio di prime cure (e dunque già in atti nel fascicolo di primo grado e confluita nel fascicolo di ufficio di primo grado) e, comunque, ridepositata (peraltro, nel termine previsto dall'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992) contestualmente all'atto di appello (allegato n. 7 del ricorso per cassazione), frustrando, in tal modo, la facoltà della contribuente, di fornire la prova contraria, anche in sede contenziosa, circa l'inapplicabilità degli individuati "standards" al caso concreto.

# L'Ufficio viola il principio costituzionale della capacità contributiva se non considera anche solo induttivamente i costi relativi ai maggiori ricavi accertati

*Corte di Cassazione, ordinanza n.2581 del 4 febbraio 2021*



## 1. Il principio di diritto

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 2581 del 4 febbraio 2021 si è pronunciata in tema di costi deducibili statuendo che, anche in caso di omessa dichiarazione, l'Ufficio deve determinare la base imponibile considerando i costi, anche solo induttivamente, relativi ai maggiori costi accertati.

## 2. Il caso

L'Agenzia delle Entrate notificava ad una società estera diversi avvisi di accertamento contestando che l'ente avesse operato in Italia mediante una stabile organizzazione occulta, senza presentare alcuna dichiarazione dei redditi; conseguentemente i redditi venivano riconosciuti induttivamente sui quali erano pretese imposte, interessi e sanzioni.

La società *de qua* impugnava l'avviso di accertamento in contestazione dinanzi al giudice tributario e, tra i diversi motivi di doglianza, lamentava che la ricostruzione induttiva operata dall'Ufficio non considerava le spese, essendo stata equiparata la fatturazione complessiva al reddito imponibile.

Il ricorso della società contribuente veniva respinto sia dai giudici di prime che di seconde cure.

A seguito del rigetto dei ricorsi da parte dei giudici di merito, la società così proponeva ricorso per Cassazione, eccependo la violazione della norma sulla determinazione dell'imponibile-

atteso che era stato ricostruito induttivamente il reddito senza tener conto delle spese con la conseguente violazione del principio costituzionalmente garantito della capacità contributiva.

### 3. La motivazione della sentenza

I giudici di legittimità, in accoglimento del motivo di doglianza esaminato nel presente contributo, hanno, in via preliminare, rilevato che in conformità del *dictum* della Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione si era già pronunciata così statuendo: “[...] *in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l’Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38 (accertamento sintetico) o nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 (accertamento induttivo), bensì nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41 (cd. accertamento d’ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (ora articolo 109), in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorchè infedele, sia comunque sussistente (cfr. Cass. V, n. 1506/2017, ma già anche Cass. V, n. 3995/09)*”.

Tanto premesso, a parere del Collegio di legittimità, in riferimento all’accertamento globalmente induttivo del reddito d’impresa, vale sempre la regola che il Fisco deve ricostruire il reddito, tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinandole induttivamente e/o presuntivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anzichè quello netto (Cass. VI-5, n. 26748/2018; Cass. V, n. 23314/2013; Cass. V, n. 13119/ 2020; conf. Circ. AdE, n. 9/E/2015, par.2).

A tal proposito, la Suprema Corte ha sottolineato che tale assunto “[...] *ben si raccorda con le stesse indicazioni di prassi del fisco, secondo cui, in queste fattispecie, “l’ufficio non può non tener conto, (...), di un’incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei (...) ricavi accertati (...)” e “il riconoscimento di costi deve essere livellato - anche in misura percentualistica - in ragione dei... ricavi accertati...” (Circ. AdE, n. 32/E/2006)*”.

Inoltre, la Corte di Cassazione ha evidenziato che il citato principio trova ulteriore conforto

anche sul piano delle fonti internazionali, con l'articolo 7 (§3) del Modello OCSE e con l'articolo 7 (§3) della Convenzione Italia-Egitto, laddove si precisa che nella determinazione del reddito della stabile organizzazione vanno considerati anche gli oneri per gli scopi perseguiti (es. direzione, spese generali), e con il Comm. OCSE, sub articolo 7 (§ 15), laddove si effettuano talune esemplificazioni estimative.

#### **4. I recenti orientamenti conformi della giurisprudenza di legittimità**

Al fine di una maggior chiarezza espositiva, appare opportuno dare contezza degli altri recenti arresti della giurisprudenza di legittimità, che in linea con il principio espresso dall'ordinanza in commento (Cass, n.2581/2021), hanno chiarito che i costi relativi ai maggiori ricavi accertati devono essere riconosciuti anche solo induttivamente in percentuale forfettaria. A questo punto, giova premettere che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'articolo 109, comma 4, Tuir stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

Tuttavia, laddove, in ipotesi di accertamento "induttivo" di maggiori ricavi non contabilizzati, non venissero riconosciuti i costi correlati, tale disposizione confliggerebbe con il principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost.

In riferimento a ciò, recentemente la Suprema Corte, con la sentenza n. 19191/2019 ha ribadito un suo consolidato principio, secondo cui *"[...] nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'articolo 38, (accertamento sintetico) o nell'articolo 39, (accertamento induttivo), bensì nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41, (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, (ora 109), in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorchè infedele, sia comunque sussistente (Cass., 20 gennaio 2017, n. 1506).*

*Lo stesso principio di valorizzazione dei costi si applica anche alle ipotesi di accertamento induttivo "puro", ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, quando trovano applicazione le presunzioni prive dei requisiti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d, (in termini*

*Corte Cost., 8 giugno 2005, n. 225; Cass., 23 ottobre 2018, n. 26748, proprio tenendo conto del principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost.; Cass., 19 febbraio 2009, n. 3995)”.*

In predetta sentenza (Cass.n.19191/2019), i giudici di legittimità hanno sottolineato che ai fini della rideterminazione induttiva del maggior reddito devono essere considerati i componenti negativi collegati allo svolgimento dell'attività, perchè altrimenti si assoggetterebbe ad imposta il profitto lordo, anzichè quello netto, in violazione dell'articolo 53 Cost. (v. in tal senso anche Cass.n.26748/2018)

Non osta a ciò l'art. 109 TUIR in base al quale i costi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico.

La citata disposizione normativa, però, secondo la Corte di Cassazione “[...] non è applicabile in caso di rettifica induttiva, in cui alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza percentuale dei costi (Cass., 28740/2017; Cass., 1166/2012; Cass., 3995/2009; Cass., 28028/2008; Cass., 640/2001; Cass. 3317/1996; Cass., 3567/2017; in tal senso si veda anche circolare Agenzia delle entrate 32/E/2006)”.

Si ribadisce, pertanto, il principio per cui, nel caso di verifiche diverse da quelle analitiche, e ai fini della ricostruzione del reddito, i costi non registrati devono essere riconosciuti anche nel caso in cui non siano stati annotati nelle scritture contabili ed anche quando sia stata omessa la dichiarazione dei redditi. Va, dunque, applicata l'imposta sull'utile netto, ossia portando in deduzione i costi non registrati, sia pure forfettariamente stabiliti.

In breve, i giudici di legittimità hanno concluso che dei costi si deve tenere conto anche quando il reddito viene accertato con il metodo induttivo “puro” o, comunque, in conseguenza della mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi, in entrambi i casi utilizzando le presunzioni supersemplici.

Tale principio ermeneutico è stato ribadito successivamente dalla Suprema Corte, con l'ordinanza n.28322 del 5 novembre 2019, secondo cui “[...] l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo “puro” Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (...) è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, e debba, procedere al loro riconoscimento forfettario” ( vedi in tal senso anche Cass. n. 22868 del 2017; v Cass. n. 9888 del 2017; Cass. n. 34209 del 201, Cass. n. 230 del 2020).

Tale consolidato orientamento è stato da ultimo evidenziato dalla **Corte di Cassazione**, con

ordinanza n. 13119 del 30.06.2020, secondo cui: *“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l’Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell’art. 38 (accertamento sintetico) o nell’art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell’art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. accertamento d’ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dall’art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986 in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente”.*

Tanto chiarito, si evidenzia altresì che il Collegio di legittimità, nella recente sentenza n.23093/2020 in conformità ai propri precedenti (Cass. n.25317/2014), ha ritenuto che *“[...] in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in particolare in sede di accertamento induttivo, l’Amministrazione finanziaria, debba procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti, ovvero siano state indicate e dimostrate dal contribuente”.*

Al riguardo, inoltre, il Supremo Consesso ha sottolineato che deve escludersi l’automatica inclusione, fra le componenti negative, delle operazioni di prelievo effettuate dal contribuente dai conti correnti a lui riconducibili, atteso che le operazioni sui conti medesimi, sia attive che passive, vanno considerate ricavi, essendo posto a carico del contribuente l’onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili ( v. in tal senso anche Cassazione n. 31024/2017).

In altri termini, a parere dei giudici di legittimità, *“qualora l’Amministrazione proceda con l’accertamento induttivo delle imposte sui redditi, la stessa è tenuta a ricostruire la situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito, purché emergenti dagli accertamenti o dimostrate dal contribuente, su cui grava l’onere della prova dei costi deducibili dall’ammontare dei ricavi induttivamente determinati (Cassazione n. 22266/2016)”.*

In ultimo, per maggior chiarezza del complessivo quadro giurisprudenziale fin qui delineato, si segnala la recentissima ordinanza della Suprema Corte, la n.20220/2020, che in tema di movimentazioni bancarie, ha così chiarito: *“[...]l’amministrazione è tenuta a ricostruire la situazione reddituale complessiva del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative del reddito, purché esse “siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti, ovvero siano state indicate e dimostrate dal contribuente (Cass., sez. V, n. 8811/16; cfr. Cass.*

un. 6332/16, 1314/15, 25317/11, 20679/11, 5192/11, 3995/09)”.

*Difatti, tale assunto [...]ritrae fondamento dalle regole probatorie che governano la materia, in guisa delle quali se compete all’ufficio provare in base ad un quadro di presunzioni gravi, precisi e concordanti l’esistenza in capo al contribuente di attività non dichiarate ovvero l’inesistenza di passività dichiarate che alterano il risultato reddituale e generano un debito tributario, è per contro onere della parte che voglia confutare fruttuosamente gli esiti di verifica - come assai chiaramente evidenzia la stessa disciplina delle movimentazioni bancarie”.*

## **5. Conclusioni**

Alla luce del principio di diritto enucleato nella recente ordinanza esaminata (Cass.n.2581/2021) e dei recenti arresti giurisprudenziali in materia di deducibilità di costi presunti, si conclude che la giurisprudenza di legittimità è oramai pacifica nel ritenere che l’accertamento “induttivo” dei maggiori ricavi non contabilizzati presuppone l’esistenza necessaria di costi deducibili da determinarsi anche induttivamente.

Dunque, in merito al recupero a tassazione dei maggiori ricavi non dichiarati dal contribuente, la giurisprudenza di legittimità è oramai pacifica nel riconoscere i costi correlati a tali ricavi, con la conseguente deduzione degli stessi in ragione del principio della capacità contributiva.

Invece, in ipotesi di accertamento analitico o analitico-induttivo, si afferma in maniera altrettanto costante che è il contribuente ad avere l’onere di provare l’esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l’Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario, dovendosi riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo “puro” ex articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973.

Alla luce di tali principi di diritto, devono essere riconosciuti i maggiori costi inerenti ai maggiori ricavi accertati, poiché altrimenti si assoggetterebbe a imposta il profitto lordo, anziché quello netto, in violazione del principio della capacità contributiva contemplato dall’art. 53 Cost.

In definitiva, quindi, devono essere dedotti i costi correlati ai maggiori ricavi, con la differenza che, in ipotesi di accertamento “induttivo”, questi devono essere riconosciuti de plano in misura forfettaria, mentre, in caso di accertamento analitico o analitico-induttivo, il contribuente deve dimostrare, con onere probatorio a suo carico, l’esistenza dei presupposti per la deducibilità degli stessi.

## Il litisconsorzio necessario è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo

Corte di Cassazione, Ordinanza n.1452 del 25 gennaio 2021



di - Ivano Tarquini  
Dottore Commercialista

La Corte di Cassazione rinvia nuovamente in primo grado un contenzioso contro l'accertamento di una società di persone.

La Corte di Cassazione con la sentenza n.1452/2021 in modo lapidario risolve la questione di diritto riferibile al mancato rispetto del litisconsorzio necessario ex art.102 c.p.c. Secondo quanto stabilisce il nostro codice di procedura civile, il giudice, se una causa riguarda inscindibilmente più soggetti, deve ordinare l'integrazione di contraddittorio, diversamente la sentenza che ne segue, o peggio tutto il procedimento è nullo. La Suprema Corte non ha potuto fare altro che prendere atto della situazione di carenza soggettiva processuale, essendo stato, l'avviso di accertamento, impugnato, riferibile a più soggetti coinvolti. Infatti l'obbligazione pecuniaria tributaria che si generava per mezzo dell'avviso di accertamento riguardava una società di persone, nello specifico una S.a.s. , la quale poi per trasparenza produceva base imponibile per i soci. Gli Ermellini riprendendo un arresto delle SSUU così riferivano che *“Le Sezioni Unite di questa Corte hanno, infatti, affermato che l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascuno di costoro, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da società o da uno dei componenti di essa riguarda inscindibilmente sia l'ente associativo, sia i membri di esso - salvo il caso in cui questi prospettino (solo) questioni personali (vedi Cass., Sezioni unite civili,*

4 giugno 2008, n. 14815).". La questione tuttavia non era stata mai proposta nei vari gradi di giudizio, tanto che sembrava quasi non esistente. Ed invece **i giudici di legittimità risolvono la questione d'ufficio rinviando addirittura alla commissione tributaria provinciale, affinché il giudizio possa ricominciare daccapo con la giusta e corretta integrazione del contraddittorio.** Pertanto la questione può essere sollevata in ogni stato e stato del processo. La sentenza ovviamente lascia perplessi perché l'avviso di accertamento è un atto autonomamente impugnabile, specie quello di una società di persone che non avendo personalità giuridica è sempre soggetto giuridico che può autonomamente proporre ricorso contro un suo atto. Dalla sentenza non è anche dato sapere se l'avviso di accertamento abbia avuto seguito con autonomi altri accertamenti diretti ai soci, i quali avrebbero potuto adire alla tutela giurisdizionale con aggancio all'atto principale. Ma il dato oggettivo è la durata del processo, che ricomincerà daccapo e che avrà una sua durata maggiorata. Dal testo della sentenza, pare che nessun giudice si sia accorto della necessità dell'integrazione del contraddittorio, né si è attenuto al *dictum* poi riportato dagli Ermellini sul principio espresso delle SSUU. Tuttavia sicuramente, la ripartenza del contenzioso sin dal primo grado farà risultare in futuro la pretesa erariale inattuale e sganciata dalle vicende societarie, non senza tener conto che di eventuali lesioni per l'ingiusta durata del procedimento in tema di contenzioso tributario non è applicabile la famosa c.d. legge Pinto. E sarebbe il caso di introdurla anche in tale giurisdizione.

## **Corte di Cassazione, Ordinanza n.5607 del 2 marzo 2021**

### **Rilevato che**

-con sentenza n. 72/24/14, depositata in data 15 gennaio 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello proposto da V. di V. F. e S. M. s.n.c. e da F. V. e M. S., nella qualità di soci nei confronti dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 76/20/2013 della Commissione tributaria provinciale di Firenze che, previa riunione, aveva rigettato i ricorsi proposti dalla suddetta società e dai soci avverso gli avvisi di accertamento T8B011102170, n. T8B011102218 e T8B011102224 con i quali l'Ufficio, ai sensi degli artt. 39, lett. d) del d.P.R. n. 600/73, 62 sexies del d.l. n. 331 del 1993, conv., con modif, in legge n. 427 del 1993, aveva contestato rispettivamente: 1) nei confronti della società un maggiore reddito di impresa imponibile, ai fini Ires, Irap e Iva, sulla base di una riscontrata grave incongruenza tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore per l'anno 2005; 2) nei confronti dei singoli soci, il corrispondente maggiore reddito di partecipazione, ai fini Irpef;

- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che era da condividere la sentenza di primo grado che, a fronte dell'accertamento dell'Ufficio fondato sugli studi di settore, aveva ritenuto inutilizzabile - per deposito tardivo - la documentazione prodotta dalla società contribuente, con la memoria del 31.1.2013, asseritamente idonea a giustificare lo scostamento tra i redditi dichiarati e quelli risultanti dall'applicazione del parametro, puntualizzando che l'Agenzia, mediante l'applicazione dello studio di settore SD27U (rettificato TD27U, quale parametro ritenuto più favorevole al contribuente), aveva specificamente considerato le "particolari situazioni di crisi del mercato" e le difficoltà rappresentate dalla società contribuente in sede di contraddittorio;

-avverso la sentenza della CTR, la società contribuente e i soci hanno proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi cui ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

### **Considerato che**

-con il primo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., o, comunque, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento in questione senza valutare l'idoneità a giustificare il rilevato scostamento tra i redditi dichiarati e quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore, della documentazione - già prodotta in primo grado con la memoria del 31.1.2013 e dichiarata inutilizzabile per tardività del deposito - ritualmente depositata nuovamente con l'atto di appello;

-il motivo, sotto il profilo della dedotta nullità della sentenza in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., è fondato;

- va premesso che nella specifica materia, questa Corte ha chiarito che "L'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti

di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, questi ha l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa. In tal caso, però, egli ne assume le conseguenze, in quando l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (da ultimo, Cass. sez. 5, Sentenza n. 9484 del 12/04/2017); e che *"La determinazione del reddito mediante l'applicazione degli studi di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idonea a integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare un valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per il contribuente che vi è sottoposto, di fornire la prova contraria, nella fase amministrativa e anche in sede contenziosa"* (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 23252 del 18/09/2019);

- nel processo tributario, l'art.58 comma 2 decreto legislativo 31 dicembre 1992 n.546, con disposizione derogatoria rispetto alla disciplina ordinaria prevista dall'art.345, terzo comma, c.p.c., consente la produzione di nuovi documenti in grado di appello senza richiedere che la mancata produzione nel precedente grado di giudizio sia stata determinata da una causa non imputabile alla parte (*ex plurimis*, Cass.19089 del 2016); si è anche precisato che la produzione di nuovi documenti in appello, sebbene consentita *ex art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992*, deve avvenire, ai sensi dell'art. 32 dello stesso decreto, entro venti giorni liberi antecedenti l'udienza: tuttavia, l'inosservanza di detto termine è sanata ove il documento sia stato già depositato, benché irritualmente, nel giudizio di primo grado, poiché nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione ( Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 5429 del 07/03/2018; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16652 del 25/06/2018);

- nella specie, nella sentenza impugnata il giudice di appello non si è attenuto ai suddetti principi, essendosi limitato a confermare la decisione di primo grado che aveva, ritenendoli inutilizzabili, per tardività del deposito, disatteso i riscontri documentali asseritamente idonei a giustificare lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore; con ciò, omettendo di prendere in considerazione la documentazione già depositata- benché irritualmente- dalla contribuente nel giudizio di prime cure (e dunque già in atti nel fascicolo di primo grado e confluita nel fascicolo di ufficio di primo grado) e, comunque, ridepositata (peraltro, nel termine previsto dall'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992) contestualmente all'atto di appello (allegato n. 7 del ricorso per cassazione), frustrando, in tal modo, la facoltà della contribuente, di fornire la prova contraria, anche in sede contenziosa, circa l'inapplicabilità degli individuati "standards" al caso concreto;

-con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per avere la CTR omesso di pronunciare su una serie di doglianze, già proposte in primo grado, alcune di carattere più generale inerenti le caratteristiche da riconoscere agli studi di settore (quali la obbligatoria attivazione del contraddittorio pena la nullità dell'accertamento), altre più specifiche attinenti alla eccezionale non rappresentatività della concreta realtà produttiva aziendale da parte del cluster applicato e alla crisi del settore manifatturiero; peraltro, ad avviso dei ricorrenti, il giudice di appello- nel confermare la decisione della CTP in ordine alla inutilizzabilità dei documenti asseritamente idonei a giustificare lo scostamento dei ricavi - avrebbe omesso di pronunciarsi anche sulla rilevanza da attribuire al fatto che la società contribuente facesse parte della filiera produttiva della società Gucci, con esiguità di margini di guadagno riconosciuti

ai contoterzisti, benchè costituisse circostanza emergente dalla documentazione appositamente ridepositata in appello;

- il secondo motivo- con il quale vengono denunciate diverse omissioni di pronuncia - si profila infondato con riguardo alle doglianze prospettate in grado di appello concernenti la necessaria attivazione del contraddittorio preventivo pena la nullità dell'accertamento basato sugli studi di settore, la mancata rappresentatività dello studio di settore applicato e la rilevanza della situazione di crisi del settore manifatturiero; ciò in quanto, premesso che «costituisce violazione della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, e configura il vizio di cui all'art. 112 cod. proc. civ., l'omesso esame di specifiche richieste o eccezioni fatte valere dalla parte e rilevanti ai fini della definizione del giudizio, che va fatto valere ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 6 4 cod. proc. civ. (Cass. n. 22759 del 2014; n. 6835 del 2017); in particolare, il vizio di omessa pronuncia ricorre quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su un capo della domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto» (Cass. n. 27566 del 2018; n. 28308 del 2017; n. 7653 del 2012), nella specie, la CTR- nel confermare la decisione di primo grado- ha affermato- in risposta alle predette doglianze- che l'accertamento tributario standardizzato mediante studi di settore in questione era stato preceduto dal contraddittorio endoprocedimentale all'esito del quale l'Ufficio aveva rettificato lo studio di settore inizialmente applicato (SD27U) con altro (TD27U), peraltro, più favorevole alla società contribuente, tenendo in considerazione anche le "particolari situazioni di crisi di mercato" e le difficoltà rappresentate da quest'ultima nella fase amministrativa;

- diversamente, alla luce dell'accoglimento del primo motivo di ricorso, risulta assorbita la censura concernente la assunta omessa pronuncia in ordine alla rilevanza dell'attività della società contribuente di contoterzista, fornitrice di secondo livello nella filiera produttiva della firma Gucci, quale circostanza emergente dalla documentazione ridepositata in grado di appello;

- con il terzo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 62- bis e 62-sexies, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993, convertito, con mod. dalla legge n. 427 del 1993, 10 della legge n. 146 del 1998, come modificato dall'art. 1, comma 409, lett. b) della legge n. 301 del 2004, e, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. per vizio motivazionale, per avere la CTR ritenuto legittimo l'atto impositivo ancorché l'accertamento fosse fondato sulla mera applicazione dello studio di settore (più evoluto), senza considerare alcuno degli elementi- afferenti alla specifica realtà economica della società- già acquisiti nella fase del contraddittorio e comunque forniti dai contribuenti in sede processuale mediante la documentazione ridepositata contestualmente all'atto di appello (quali il tipo di attività svolta dalla contribuente di produzione borse in contoterzi, quale fornitore della C&Cs.r.l., a sua volta fornitrice di Gucci, con imposizione dei prezzi da parte del fornitore di primo grado e un esiguo ritorno economico);

- l'accoglimento del primo motivo di ricorso, rende inutile la trattazione del terzo con assorbimento del medesimo;

-in conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso; dichiarato il secondo in parte infondato, in parte assorbito, assorbito il terzo; con cassazione - in relazione al motivo accolto - della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione;

#### P. Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara il secondo motivo, in parte infondato, in parte assorbito; assorbito il terzo; cassa- in relazione al motivo accolto - la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione;

## **Corte di Cassazione, Ordinanza n.2581 del 4 febbraio 2021**

### **Rilevato**

1. La ricorrente S. Ltd, società di diritto egiziano, opera nel settore della realizzazione e cessione di beni immobili turistici nell'area di Sharm el Sheikh, segnatamente nel complesso "D.C.B.R." di cui era proprietaria, ed era attinta da plurimi avvisi di accertamento notificatili il 17 dicembre 2007 con ripresa a tassazione a fini Irpeg, poi Ires, Iva ed Irap, relative gli anni di imposta 1999-2005 per un importo, comprensivo di sanzioni, superiore a 93 milioni di euro.

Sulla base di pvc formato il 27 luglio 2007, affermava l'Ufficio come nel periodo 1993 - 2006 la società avesse operato meditate stabile organizzazione in Italia, di natura materiale ed occulta, senza presentare alcuna dichiarazione dei redditi che venivano ricostruiti con metodo induttivo, cui si aggiungeva irrogazione di sanzioni per una somma complessiva delle due voci superiore agli otto milioni di euro. Più in particolare, in base alle risultanze delle indagini, la ricorrente era promossa in Italia da varie società del Gruppo D. (D.V. s.p.a., D.C.V. s.r.l.) riferibili al sig. E.A.P., all'epoca dei fatti altresì legale rappresentante e fondatore della società egiziana qui ricorrente e ritenuto, pertanto, il centro di imputazione di volontà ed interessi dell'intera operazione. Rilevavano altresì gli ispettori delle Fiamme Gialle che la società italiana si fosse munita di un contratto di service generale ed onnicomprensivo affidatole dalla società egiziana per l'attività di promozione e compravendita (multiproprietà etc) in Italia, ma a fronte di un corrispettivo così esiguo da farlo ritenere fittizio e teso a dissimulare la stabile organizzazione italiana, riducendosi l'attività egizia alla conservazione di scritture contabili trasmesse dell'Italia.

2. Insorgeva S. Ltd sollevando plurime doglianze, fra cui - per quanto qui maggiormente rileva ai fini del decidere- negava di aver stabile organizzazione in Italia, di aver venduto unità abitative anche senza l'intermediazione di società del gruppo D. (prevalentemente svizzere), di essersi vista attribuire il codice fiscale senza essere preavvertita, di essersi vista ricostruire induttivamente il reddito senza tener conto delle spese, contestando quindi l'equiparazione "fatturato = reddito", di essere stata sanzionata ingiustamente e senza tener conto della propria buona fede e dell'obbiettivo incertezza normativa, nonché, soprattutto di non aver tenuto conto l'Ufficio che i beni compravenduti in Egitto erano soggetti a tassazione solo in quel Paese, trattandosi di beni immobili per i quali la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra Italia ed Egitto dispone che la tassazione avvenga solo nel Paese ove essi si trovano. Resisteva l'Ufficio, eccependo, fra l'altro, trattarsi di Immobili da considerarsi "beni-merce", cioè prodotto dell'attività principale della società ricorrente, non attratti alla disciplina speciale degli immobili, che riguarderebbe la diversa situazione della compravendita singola ed eccezionale, comunque senza natura professionale o imprenditoriale. La CTP riuniva i ricorsi avverso i singoli atti di accertamento, rigettandoli ed altrettanto decideva la CTR.

Reagisce S. interponendo ricorso affidato ad undici articolati motivi, cui replica l'Avvocatura generale dello Stato, spiegando controricorso.

In prossimità dell'udienza, la parte privata ha depositato memoria.

3. Quanto al ricorso rg. n. 5973/2014, analoghe le circostanze sostanziali sull'attività di S. e di D., la controversia attiene all'avviso di accertamento notificatole il 20 luglio 2009 per l'anno di imposta 2006, non compreso tra quelli oggetto di ripresa a tassazione con gli atti di cui al ricorso precedente.

Anche in questo caso insorgeva S. Ltd sollevando plurime doglianze, fra cui -per quanto qui maggiormente rileva ai fini del decidere- negava di aver stabile organizzazione in Italia, di aver

venduto unità abitative anche senza l'intermediazione di società del gruppo D. (addirittura estere: Svizzera, Liechtenstein), di essersi vista attribuire il codice fiscale senza essere preavvertita, di essersi vista ricostruire Induttivamente il reddito senza tener conto delle spese, contestando quindi l'equiparazione fatturato = reddito, di essere stata sanzionata ingiustamente e senza tener conto della propria buona fede e dell'obiettivo incertezza normativa, nonché, soprattutto di non aver tenuto conto l'Ufficio che i beni compravenduti in Egitto erano soggetti a tassazione solo in quel Paese, trattandosi di beni immobili per i quali la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra Italia ed Egitto dispone che la tassazione avvenga solo nel Paese ove essi si trovano. Resisteva l'Ufficio, eccependo, fra l'altro, trattarsi di immobili da considerarsi "beni-merce", cioè prodotto dell'attività principale della società ricorrente, non attratti alla disciplina speciale degli immobili, che riguarderebbe la diversa situazione della compravendita singola ed eccezionale, comunque senza natura professionale o imprenditoriale. La CTP non apprezzava le ragioni del contribuente, così come la CTR, in più argomentando che la stabile organizzazione in Italia dovesse ormai risultare definitivamente accertata come sussistente, in forza di giudicato esterno cristallizzato nella controversia fra le parti avente ad oggetto Irap, definita con sentenza della CTP 31/3/2011 e non impugnata.

4. Reagisce S. interponendo ricorso affidato a quattro motivi, cui replica l'Avvocatura generale dello Stato, spiegando controricorso.

In prossimità dell'udienza, la parte privata ha depositato memoria, mentre il sost. Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte, chiedendo l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione.

### Considerato

Il ricorso r.g. n. 4243/2011 si articola in undici motivi di doglianza, sui quali non interferisce il giudicato esterno di cui si tratterà sub § 12 e seg. in relazione al ricorso r.g. n. 5973/2014 (conf. Cass. V, n. 30033/2018 secondo cui «Il requisito della "stabile organizzazione" di un soggetto non residente in Italia, la cui sussistenza è necessaria ai fini dell'imponibilità del reddito d'impresa, va accertato, in base ai suoi elementi costitutivi - quello materiale ed oggettivo della "sede fissa di affari" e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività - con riferimento a ciascun anno d'imposta, in ragione del possibile mutamento nel tempo di detti elementi: ne consegue che il giudicato esterno sulla sussistenza o meno di tale requisito relativamente ad uno o più anni d'imposta non può avere effetto con riferimento ad anni d'imposta diversi»).

1. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 7 l. n. 212/2000; art. 3, primo e terzo comma, l. n. 241/1990; art. 42, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973; art. 16, secondo comma, d.lgs. n. 472/1997, nonché dell'art. 24 della Carta fondamentale, nella sostanza criticando il capo di sentenza ove è stata respinta l'eccezione del difetto di motivazione degli atti impositivi perché fondati su acritico recepimento delle risultanze del p.v.c., atto meramente preparatorio, insuscettibile di reggere una decisione amministrativa lesiva di situazioni patrimoniali. Sul punto è intervenuta più volte ed anche di recente questa Corte di legittimità, ribadendo che in tema di avviso di accertamento, la motivazione provvedimentoale resa per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza trattarsi di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cfr. Cass. V, n. 21119/2011; n. 30560/2017; n. 32957/2018). Trattasi infatti di atto amministrativo complesso, ove cioè su un atto autonomo (il pvc) si innesta un atto provvedimentoale (l'avviso di accertamento) che porta a compimento un'azione che il legislatore ha voluto distribuita in capo a più soggetti, in ragione delle specifiche competenze, dove la motivazione dell'organo precedente -quando non modificata- è ripresa dal successivo e ne innerva il contenuto precettivo finale.

Di tali principi ha fatto buon governo l'impugnata sentenza, il motivo è quindi infondato e dev'essere disatteso.

2. Con il secondo motivo di ricorso si prospettano tre diversi profili di censura.

2.1. Per un primo profilo si contesta il vizio di cui all'art. 360 n. 5 c.p.c., protestando l'illegittimità dell'impugnata sentenza in parte qua ove ha respinto la doglianza di assoluto difetto di prova della pretesa fiscale in quanto fondata su dati e documenti non relativi al periodo di imposta oggetto di accertamento, presentandosi con motivazione insufficiente su tale fatto controverso ed essenziale ai fini del decidere, nella sostanza lamentando che la CTR non abbia considerato che i militari e l'Ufficio avessero fondato la ripresa a tassazione su documenti relativi agli anni 2006 e 2007, insuscettibili quindi di ricostruire l'attività in un periodo storico più ampio (1993-2006) o nel periodo di imposta poi accertato (1999-2005) per determinare i fatti e, nello specifico, la stabile organizzazione materiale in Italia di S.. L'assunto della commissione d'appello sulla molteplicità di documenti raccolti dai militari e della presenza in compagine del sig. Preatoni sarebbero inconferenti presunzioni, non suffragate. Deve ribadirsi che non ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n.2355). Quando cioè la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. Cass., 21/10/1972, n. 3190; Cass., 17/3/1971, n. 748; Cass., 23/6/1967, n.1537). Secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacché né l'una né l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sé sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, n. 5583/2011). Altresì, come affermato da questa Corte, il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione - nel testo antecedente alla modifica disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83/2012, convertito dalla legge n. 134/2012, e quindi applicabile alla sentenza impugnata in quanto pubblicata antecedentemente alla data del 11 settembre 2012 - deve essere dedotto mediante esposizione chiara e precisa del fatto controverso e delle ragioni specifiche per cui la motivazione deve essere ritenuta insufficiente. Peraltro il fatto di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 deve concretarsi in un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, ossia un fatto principale, ex art. 2697 c.c. (cioè un "fatto" costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) o anche, secondo parte della dottrina e giurisprudenza, un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purché controverso. E di tale fatto deve essere indicata anche la natura "decisiva" ai fini del decidere (Cass., Sez. V, n. 16655/2011). Di tali principi ha fatto buon governo la sentenza qui impugnata, sicché il motivo, per questo primo profilo, è infondato e va disatteso.

2.2. Con il secondo profilo del secondo motivo, si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione del combinato disposto di cui agli articoli 76 e 162 d.P.R. n. 917/1986 poiché il difetto assoluto di prova della pretesa tributaria si manifesta -oltre che nel fondare su dati e documenti eccentrici al periodo di imposta accertato l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia- anche nel non provare per ogni singolo anno di imposta l'esistenza della predetta organizzazione autonoma.

2.3. Con il terzo profilo del secondo motivo si contesta violazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c. nella parte in cui vi sarebbe contraddittorietà nel ritenere esistente la stabile organizzazione in Italia sulla base dei contratti con D. e poi si riferisce la prevalenza del fatto sul diritto come criterio OCSE seguito dai militari, per cui non sarebbe dato comprendere come la stabile organizzazione potesse ad un tempo essere ritenuta esistente in base ai contratti ed in base ai fatti, prevalenti sugli atti.

I due ultimi profili possono essere trattati assieme, in ragione della forte connessione. Dalla lettura dell'impugnata sentenza emerge come risulti provata l'esistenza ed operatività in Italia di un'autonoma organizzazione della ricorrente S., per un periodo maggiore del periodo di imposta accertato, almeno quindi dal 1993, in ragione di documenti e di comportamenti di fatto, eventualmente modificativi degli accordi legali, ritenuti rilevanti secondo il modello;

- commentario OCSE. L'impugnata sentenza, a pag. 4, penultimo capoverso, dà contezza motivazionale della documentazione informatica estratta dalla responsabile amministrativa del gruppo D., riportanti anno per anno delle vendite operate per S..

I profili sono quindi infondati in relazione ai vizi lamentanti, mentre sono inammissibili ove richiedano una valutazione del merito del compendio probatorio scrutinato dal collegio d'appello.

3. Con il terzo motivo si prospetta violazione dell'art. 360 n. 4 c.p.c. nella parte in cui avrebbe ritenuto inammissibile perché eccezione nuova la doglianza afferente all'errata applicazione delle norme della convenzione Italia - Egitto contro le doppie imposizioni. Dalle stesse trascrizioni del ricorso per cassazione (p. 260/261 del ricorso) emerge che in primo grado sia stato posto il tema del rapporto fra residenza e stabile organizzazione, secondo le definizioni (anche) della Convenzione precitata; mentre in secondo grado la questione è divenuta l'ampiezza del reddito della stabile organizzazione e la sua tassazione, come correttamente rilevato dalla gravata sentenza: trattasi infatti di questioni diverse, né si può ritenere che la seconda sia contenuta nella prima o ne sia specificazione.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

4. Con il quarto motivo si prospettano due profili di censura.

4.1. Il primo propone doglianza ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione degli art. 162 d.P.R. n. 917/1986 e art. 5 Convenzione Italia - Egitto contro le doppie imposizioni, nella sostanza dolendosi che sia stata ritenuta esistente in Italia una stabile organizzazione (materiale) di S. in difetto dei presupposti normativi e convenzionali che l'ammettono. La lettura della sentenza qui all'esame, segnatamente pag. 3, secondo capoverso e pag. 4, primo e secondo capoverso, consente di individuare gli elementi costitutivi della stabile organizzazione individuati dal collegio giudicante e coerenti con quelli indicanti tanto nella Convenzione, nel TUIR e nel Commentario al Modello OCSE, peraltro come citati nel ricorso per cassazione, da pag. 301, infine, e seguenti. Il che risponde ai parametri di una indagine da condurre non tanto sul piano formale quanto, e soprattutto, su quello sostanziale (Cass. V, n. 21693/2020).

4.2. Con ulteriore profilo del medesimo quarto motivo si prospetta la medesima censura che precede, rappresentata sotto il diverso parametro dell'art. 360 5 c.p.c., segnatamente contestando l'insufficienza motiva del capo di sentenza che individua gli elementi costitutivi della stabile organizzazione materiale. Per contro, entro i limiti in cui è circoscritto il sindacato di legittimità di questa Corte sul vizio di motivazione formulato secondo la norma vigente *ratione temporis*, la documentazione estratta dai supporti informatici presso la sede del gruppo D., in uno con i contratti di Service in essere e le vendite effettuate costituiscono elementi a sostegno di una motivazione che va esente dalle critiche che rientrano nel perimetro di cognizione di questa Corte.

Il motivo è pertanto infondato e dev'essere disatteso.

5. Con il quinto motivo si profila doglianza ex art. 360 n. 5 c.p.c. per motivazione insufficiente circa l'abuso di diritto riferito dai primi giudici all'operato della ricorrente, teso unicamente ad ottenere un'elusione di imposta. Già il giudice d'appello ha statuito che l'assunto non costituisce autonoma ratio decidendi della prima sentenza e ne ha illustrato il contenuto senza porla a base del proprio *decisum*, sicché il motivo è inammissibile e tale va dichiarato.

6. Con il sesto motivo si avanza censura ex art. 360 n. 5 c.p.c. per non aver la sentenza sufficientemente motivato nel rigettare la doglianza circa l'illegittima ricostruzione del reddito operata dai verificatori e ripresa dall'Ufficio;

7. Con il settimo motivo, specularmente, si avanza analoga censura ex art. 360 n. 5 c.p.c. per il capo di sentenza che ha ritenuto di non accogliere la ricostruzione del reddito proposta dal contribuente.

I due motivi possono essere trattati congiuntamente stante la loro stretta connessione.

I motivi sono inammissibili ove richiedono a questa Corte di legittimità una rivalutazione nel merito (pag. 387-409 del ricorso).

I motivi sono infondati ove si intende contestare che parte delle vendite immobiliari siano state perfezionate non tramite D., ma tramite società estere, principalmente svizzere: la sentenza gravata dà conto di come dalle risultanze in atti tale circostanza non incida sulla struttura di stabile organizzazione in Italia (pag. 4, ultimo capoverso, gravata sentenza), la cui struttura aveva predisposto le operazioni necessarie al perfezionamento dei contratti *de quibus*, solo occasionalmente stipulati aliunde, senza far venire meno quindi l'apporto della stabile organizzazione in Italia per la promozione e cessione dei beni (merce) in Egitto. I motivi sono quindi infondati e vanno disattesi.

8. Con l'ottavo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione degli art. 109, quarto comma, d.P.R. n. 917/1986, degli art. 7, par. 3, e art. 24, par. 2, della Convenzione Italia

Egitto, nonché dell'art. 53 della Costituzione, nella sostanza criticando il capo di sentenza che non ha riconosciuto i costi deducibili in capo alla ritenuta stabile organizzazione italiana di S.. In altri termini, la contribuente contesta l'equiparazione "fatturato = reddito" assunta dai militari e fatta propria dall'Ufficio, per essere confermata nei gradi di merito, in quanto la disposizione normativa consente la ricostruzione induttiva del reddito, muovendo da elementi comunque reperiti, ma non di meno razionalmente svolta, in primis nel rispetto dei criteri contabili per cui il reddito si calcola sull'utile che è la differenza del ricavo dedotte le spese. In altri termini, non tenere conto delle spese avrebbe cioè falsato la pretesa impositiva dell'Ufficio. Senonché, ancora una volta, la gravata sentenza rinvia -con autonoma valutazione- al PVC, ritenendo non esser stata data prova contraria alla ricostruzione dell'Ufficio, secondo quanto grava in capo alla parte contribuente accertata ed hanno ritenuto non condivisibile, perché non fondata su dati oggettivi e riscontrabili la ricostruzione dei redditi offerta dalla parte contribuente. I giudici di merito hanno correttamente applicato il principio più volte affermato da questa Corte secondo cui, nella ipotesi che il contribuente ometta di presentare la dichiarazione (e tale è stata la posizione della stabile organizzazione occulta di S. in Italia), "la legge abilita l'Ufficio a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti" (Cass. V, n.19174/2003; n.2605/2000). Senonché, con sentenza n. 225/2005 la Corte costituzionale ha ricordato doversi dedurre i costi dai ricavi induttivamente o presuntivamente ricostruiti (nella specie, tramite prelievi di titolare di conto corrente), in modo da rispettare il principio di capacità contributiva, valorizzando l'incidenza percentuale dei costi relativi.

Alla luce dell'intervento del Giudice delle leggi, questa corte ha avuto modo di statuire che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38 (accertamento sintetico) o nell'art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986 in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente (cfr. Cass. V, n. 1506/2017, ma già anche Cass. V, n. 3995/09).

Sicché, quanto all'accertamento globalmente induttivo del reddito d'impresa, vale sempre la regola che il fisco deve ricostruire il reddito, tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinandole induttivamente e/o presuntivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto (Cass. VI-5, n. 26748/2018; Cass. V, n. 23314/2013; Cass. V, n. 13119/2020; conf. Circ. AdE, n. 9/E/2015, §2). Il che ben si raccorda con le stesse indicazioni di prassi del fisco, secondo cui, in queste fattispecie, "l'ufficio non può non tener conto, ... , di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei ... ricavi accertati..." e "il riconoscimento di costi deve essere livellato - anche in misura percentualistica - in ragione dei ... ricavi accertati..." (Circ. AdE, n. 32/E/2006). Ciò, inoltre, si raccorda, sul piano delle fonti internazionali, con l'art. 7 (§3) del Modello OCSE e con l'art. 7 (§3) della Conv. Italia-Egitto, laddove si precisa che nella determinazione del reddito della stabile organizzazione vanno considerati anche gli oneri per gli scopi perseguiti (es. direzione, spese generali), e con il Comm. OCSE, sub art. 7 (§ 15), laddove si effettuano talune esemplificazioni estimative.

A tali principi non si è uniformata la gravata sentenza, sicché il motivo è fondato e merita accoglimento.

9. Con il nono motivo si prospettano due (peraltro eterogenei) profili di doglianza.

9.1. Con il primo profilo avanza violazione dell'art. 360 n. 4 c.p.c., error in procedendo per aver ritenuta eccezione nuova la doglianza afferente all'illegittimità delle sanzioni irrogate dell'errore incolpevole sul diritto, applicando il divieto di ius novorm in appello ad un'ipotesi di rilevabilità d'ufficio quale sarebbe l'errore incolpevole.

In verità, il capo in oggetto della gravata sentenza, contenuto nell'ultimo capoverso di pag. 5, si regge su due distinte rationes decidendi: la novità della censura, improponibile in appello (qui

avversata), nonché la piena consapevolezza -emersa dai compendio probatorio relativo al carteggio fra i dipendenti del gruppo D.- della predisposizione di una frammentazione societaria, tesa al risparmio fiscale, nonché la predisposizione di accorgimenti per contrastare il rilievo di una stabile organizzazione in Italia. Il primo profilo del motivo è pertanto inammissibile.

9.2. Con il secondo profilo del medesimo motivo (pag. 430 del ricorso) si contesta il capo di sentenza per aver statuito sull'insussistenza dell'errore incolpevole sul diritto, violando l'art. 6, secondo comma, d.lgs. n. 472/1997; art. 10, terzo comma l. n. 212/2000; art. 8 d.lgs. n. 546/1992, in parametro all'art. 360 n. 3 c.p.c., nella sostanza criticando la motivazione ove ritiene non equivoco il dato normativo di riferimento.

Come ricordato più volte, la motivazione dev'essere letta nel suo insieme, considerando che nella frase precedente il collegio di secondo grado riteneva provato, secondo le risultanze agli atti, lo scopo del risparmio fiscale cui era ispirata l'operazione, da cui deduce la conoscenza e l'assenza di ambiguità delle disposizioni violate. In tema di sanzioni amministrative tributarie, questa Corte è intervenuta statuendo che il giudice ha il potere di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni irrogate in conseguenza della violazione di una norma dovuta ad un errore di interpretazione - che il contribuente ha l'onere di allegare e provare, senza che la circostanza sia rilevabile d'ufficio dall'autorità giudiziaria - maturato in condizioni di obiettiva incertezza sulla sua portata, situazione che si realizza anche nell'ipotesi nella quale la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il coordinamento delle quali appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione (cfr. Cass. VI - 5, n. 17195/2019).

Si tratta quindi di una valutazione ermeneutica riservata al giudice, peraltro non d'ufficio, ma sull'allegazione offerta e dimostrata dalla parte e, nel caso in esame, motivatamente esclusa in ragione della ritenuta consapevolezza dell'organizzazione parcellizzata tesa ad ottenere il vantaggio fiscale, a dimostrazione della conosciuta portata del dato normativo. Il secondo profilo del nono motivo è dunque infondato e va disatteso.

10. Con il decimo motivo si contesta violazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c. per insufficiente motivazione del capo di sentenza che ha escluso le cause di non punibilità, affermando la piena consapevolezza degli agenti circa il vantaggio fiscale connesso alla struttura articolata fra Italia ed Egitto, predisponendo gli accorgimenti per replicare alla contestazione di aver realizzato una stabile organizzazione sul territorio nazionale. In altri termini, il motivo verte sull'altra ratio decidendi relativa al capo di cui all'ultimo paragrafo della gravata sentenza. Il collegio di secondo grado attinge e fa criticamente proprie le risultanze del pvc circa le evenienze probatorie in ordine all'organizzazione strutturata per beneficiare di esenzioni fiscali, dissimulando la stabile organizzazione in Italia. La motivazione, così come esposta nell'ultimo paragrafo di pag. 5 della citata sentenza supera il vaglio del sindacato di questa Corte, circoscritto alla verifica di congruità e logicità, inibita ogni valutazione di merito. Ed infatti, come già ricordato, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce infatti al giudice di legittimità non già il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la mera facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005, n. 4842/2006, Cass. V, n. 5583/2011).

11. Con l'undicesimo ed ultimo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 4 c.p.c. error in procedendo per omissione di pronuncia sulla doglianza relativa all'illegittimità parziale delle sanzioni irrogate senza operare il cumulo giuridico. Nell'ultimo periodo della gravata sentenza, la commissione d'appello dichiara inammissibili le doglianze sulle sanzioni perché nuove. Nel riprodurre la doglianza presentata in appello (pag. 436 e 437 del ricorso), parte contribuente non assolve all'onere di riprodurre altresì i capi del ricorso di primo grado ove quelle doglianze siano state poste, nonché dei passi della sentenza di primo grado ove tali doglianze siano (o non siano) state fatte oggetto di pronuncia del giudice di primo grado. Il vizio lamentato, come omissione di pronuncia, resta assorbito dall'accoglimento dell'ottavo motivo, con rideterminazione del reddito imponibile e, conseguente, ricalcolo anche delle sanzioni.

Il ricorso r.g. n. 5973/2014 si articola su quattro motivi.

12. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 4 e n. 5 c.p.c. - violazione dell'art. 2709 (recte, 2909) c.c. per insussistenza di giudicato esterno; per omessa pronuncia in ordine ai motivi di impugnazione n. 3 e 4 circa la sussistenza della stabile organizzazione in Italia e per omesso esame del fatto decisivo dato dalle medesime circostanze.

12.1. Gli ultimi due profili del motivo sono infondati, posto che la gravata sentenza ha preso posizione ed ha pronunciato circa la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia della ricorrente, né parimenti era tenuta a controdedurre alle argomentazioni della ricorrente circa gli elementi che ne escludevano la sussistenza. Ed infatti, come già ricordato sopra, al secondo motivo del ricorso 4243/2011, secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacché né l'una né l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sé sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, n. 5583/2011).

12.2. Diversa questione pone il primo profilo del motivo all'esame, ove parte ricorrente contesta la forza di giudicato esterno della sentenza CTP Milano n.31/3/2011 ed i connessi effetti riflessi sulla presente controversia. Rileva infatti la parte privata non trattarsi di identità di rapporti, poiché la CTP si sarebbe occupata solo di un atto di contestazione di sanzione amministrativa per la mancata tenuta di scritture contabili obbligatorie per l'anno di imposta in questione, ove erroneamente la CTP avrebbe parlato di Irap. In ogni caso, secondo il patrocinio della contribuente, la prefata sentenza non contiene un accertamento in fatto incontrovertibile relativo alla sussistenza di stabile organizzazione in Italia, tale da riflettersi sulla presente controversia e, in tal senso, richiama precedenti arresti di questa Corte in tema di effetti del giudicato esterno.

Il tema degli effetti riflessi del giudicato sulla cognizione di altra controversia (c.d. "giudicato esterno") è stato affrontato diffusamente da questa Corte di legittimità, sia nei suoi profili generali, sia per gli aspetti specificamente tributari. Occorre premettere che l'importazione nel processo delle risultanze divenute incontrovertibili in altro giudizio costituisce una limitazione della piena cognizione del giudice investito della questione, traducendosi in una compressione della funzione giurisdizionale e dei diritti di tutte le parti all'accertamento della verità. Non di meno, proprio l'esigenza di coerenza del sistema ed il criterio di ragionevolezza ancillari al fondamentale principio di eguaglianza, richiedono che quanto definitivamente accertato in controversia fra le medesime parti in ragione del medesimo rapporto vincoli quelle stesse parti in altra controversia collegata a quel medesimo rapporto (cfr. Cass. S.U. n. 13916/2006; n. 26482/2007; Cass. I, n. 15339/2016). Nel diritto tributario, oltre all'identità di parti, l'unicità di rapporto si ricava dal presupposto impositivo e si esplica sull'accertamento degli elementi costitutivi del presupposto impositivo, tenendo conto della diversità dei tributi e dei relativi caratteri costitutivi (cfr. Cass. V., n. 892/2011; n. 16906/2020).

Nella fattispecie all'esame, la presupposta sentenza della CTP di Milano n. 31/3/2011 pacificamente attiene a sanzioni irrogate per la mancata tenuta di scritture obbligatorie per le imposte dirette ed indirette nell'anno di imposta 2006, lo stesso che qui rileva. Ora, l'accertamento di non aver tenuto le scritture contabili per l'anno di imposta 2006 (e la conseguente sanzione) presuppone l'accertamento logicamente prioritario dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia. Né, per completezza, la conclusione cambia ove la prefata sentenza avesse avuto ad oggetto l'Irap, come riportato (erroneamente, a detta di parte ricorrente) nella sentenza della CTR qui all'esame, presupponendosi sempre l'accertamento di una stabile organizzazione in Italia, quale requisito del tributo.

La coerenza di questa ratio decidendi della sentenza affranca dallo scrutinio dell'altra, relativa al richiamo per relationem svolto dai giudici d'appello alla motivazione dei primi giudici in punto di accertamento di questa circostanza.

12.3. In ogni caso, la gravata sentenza afferma la stabile organizzazione in Italia non solo in forza del giudicato esterno, bensì richiamando esplicitamente gli accertamenti materiali operati dai militari

che dimostra di autonomamente apprezzare, come risulta da pag. 9, ultimo capoverso, nonché pag. 10, sempre ultimo capoverso.

Il motivo è quindi infondato e non merita accoglimento.

13. Con il secondo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma settimo, della convenzione Italia - Egitto contro le doppie imposizioni, resa esecutiva in Italia con l. n. 387/1981, nonché nullità della sentenza ex art. 360 n. 4 c.p.c. resa in violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sull'applicabilità dell'art. 13 o 6 della prefata convenzione.

I due profili della censura attengono al regime di tassazione degli immobili: la parte contribuente afferma che in ogni caso il reddito derivante da bene immobili sia tassato solo nel Paese in cui si trovano, mentre l'Ufficio ritiene che gli immobili relativi ad attività di impresa, specie se compravenduti da chi realizza e commercializza detti beni, siano da considerarsi "beni-merce" produttivi di reddito di impresa, tassabile in Italia ove vi insista stabile organizzazione materiale. La questione riguarda l'esegesi ermeneutica degli articoli 6, 7 e 13 della convenzione in argomento ed il loro rapporto di equiordinazione o di subordinazione tra di loro e rispetto ad altre regole convenzionali, segnatamente con riguardo al criterio di specialità. In questo senso giova subito ricordare che la prefata convenzione segue il modello elaborato dall'OCSE ed è tesa ad evitare la doppia imposizione sulla medesima ricchezza nei due ordinamenti delle alte Parti contraenti: tale ne è il criterio interpretativo guida, sicché mai può tradursi in una "doppia non imposizione" (cfr. Cass. V, n. 16004/2019).

13.1. L'art. 6 tratta dei redditi "immobiliari", disponendo che le cessioni di questi beni seguono lo ius loci, cioè seguono il regime giuridico del Paese ove sono situati e ricadono sotto la sua imposizione fiscale. La disposizione pattizia è sovrapponibile all'omologo art. 6 del Modello OCSE. Esso al paragrafo 1, anche secondo condivisa dottrina, fornisce il principio basilare delle tassazione dei beni mobili nel disposto convenzionale, cioè che la priorità nella tassazione è accordata allo Stato contrente in cui i beni sono situati, nel senso che allo Stato della fonte è attribuito il diritto alla tassazione dei redditi derivanti da proprietà immobiliari localizzate nel proprio territorio, laddove allo Stato della residenza resta impregiudicata la pretesa tributaria sul reddito immobiliare (Comm. OCSE, sub art. 6).

L'art. 7 tratta degli utili di impresa e stabilisce che siano tassati dove insiste la stabile organizzazione che li ha prodotti se si tratta di operazione unitaria, ideata, gestita, condotta e conclusa dalla medesima stabile organizzazione, ovvero vengono ripartiti fra le stabili organizzazioni imprenditoriali, per la parte in cui sono riferibili a ciascuna. Tale disposizione, al pari dell'omologo art. 7 del Modello OCSE, rappresenta la sostanziale continuazione dell'art. 5 (permanent establishment), laddove la nozione di stabile organizzazione ivi enunciata rappresenta l'irrinunciabile presupposto territoriale di localizzazione del reddito d'impresa maturato nell'ambito di attività commerciali transnazionali (Comm. OCSE, sub art. 7).

L'art. 13 disciplina gli "utili da capitale" che, parimenti, seguono il regime del luogo dove vengono a maturazione.

In altre parole, la *lex rei sitae* è il criterio prioritario per i beni immobili, mentre l'attività di impresa segue un criterio aziendale (coerente con la libertà di iniziativa e di stabilimento) guardando al luogo ove insiste l'organizzazione di beni e persone organizzati per l'esercizio dell'impresa, ritenendo lì generata la ricchezza, pur se derivante da elaborazioni, trasporti e trasformazioni di merci partitamente avvenuti in più luoghi.

Specificamente, l'art. 7, comma settimo, della convenzione in esame stabilisce che "Quando gli utili comprendono elementi di reddito considerati separatamente in altri articoli della presente Convenzione, le disposizioni di tali articoli non vengono modificate dalle disposizioni del presente art.". Su questa disposizione edifica le proprie censure la parte ricorrente, lamentando l'omissione di pronuncia e l'errata applicazione.

Per contro, dalla lettura della gravata sentenza (a pag. 11) si evince che il giudice d'appello abbia affrontato il punto specifico, ritenendo prevalente l'organizzazione rispetto ai singoli beni, qualora si tratti di reddito di impresa generato dal lavoro della stabile organizzazione. Per di più (penultimo capoverso di pag. 11), la gravata sentenza prende posizione altresì sull'autonomia impositiva delle tre tipologie (immobili, capitali, impresa) sulla loro coordinazione sistematica, rilevando come la

parte contribuente non abbia dimostrato quale doppia imposizione sorga dal tassare le cessioni immobiliari come reddito di impresa prodotto dalla stabile organizzazione in Italia. Ed un tanto è coerente con lo scopo della convenzione qui in esame. Infatti, come indicato sopra, il modello di convenzione elaborato dall'OCSE, entro cui anche quella in esame espressamente si iscrive, tendono ad evitare una doppia imposizione, indicando criteri di collegamento (tipici del diritto internazionale privato) di natura oggettiva, con sequenza a scalare, per cui la tassazione del livello precedente esclude la tassazione di quello successivo: se il bene, in quanto immobile, fosse stato tassato in Egitto ben poteva la contribuente invocare la protezione della convenzione, ma non essendo colpito in quel Paese, assolve i conseguenti oneri fiscali in Italia. Diversamente opinando, si giungerebbe ad una "doppia non imposizione" che è quanto la Convenzione modello OCSE intende parimenti evitare (cfr. Cass. V, n.16004/2019, n. 188431/2018, n. 27111/2016).

Anzi, il nostro ordinamento adotta, in linea di massima, il principio di tassazione dei redditi ovunque prodotti, c.d. worldwide principle (art. 2 TUIR). Sicché i beni immobili situati all'estero, in tesi generale, sono tassati per l'ammontare netto soggetto a imposta sul reddito dello Stato estero e spetta credito d'imposta per imposte che, pagate all'estero (art. 165 TUIR; art. 23 Conv. Italia-Egitto; art. 23 Mod. OCSE), siano opportunamente documentate (Circ. AdE, 12.6.2002, n. 50, §18). Tuttavia nulla può invocare la parte contribuente sia in caso di omessa documentazione della tassazione effettiva, sia in caso di omessa presentazione della dichiarazione (art. 165, comma 8, TUIR nuovo testo; art. 185, comma 4, TUIR vecchio testo; art. 15, comma 4, TUIR previgente).

Il motivo è pertanto infondato e va disatteso.

14. Con il terzo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 4 c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c., lamentando l'omessa pronuncia sulla questione della ricostruzione dei ricavi induttivamente operata dall'Ufficio, senza tener conto che alcune vendite di unità abitative effettuate da S. sono state perfezionate per il tramite di altri operatori, alcuni anche esteri, diversi dalla società ritenuta costituire la stabile organizzazione in Italia della ricorrente. A riprova del proprio assunto, il ricorso (inizio di pag. 28) riporta uno stralcio della gravata sentenza ove il tema dovrebbe essere trattato, rilevandone la lacunosità.

Come rileva la stessa ricorrente, la sentenza gravata -su questo punto ed anche sulla successiva doglianza, sempre attinente alla ricostruzione induttiva del reddito- richiama e fa propria la ricostruzione del PVC, cui la parte contribuente non è stata ritenuta saper contrapporre documentazione per un efficace ricostruzione alternativa a quella dell'Ufficio. Così operando, il collegio d'appello si è attenuto alle disposizioni sul rito tributario ed ai principi (da esso richiamati) del codice di procedura civile per cui il giudice deve porre a fondamento della pronuncia i fatti accertati e quelli non specificamente contestati dalle parti. In questo senso, ampia è la ricostruzione in atti per cui le società estere, con sede in Svizzera e nel Liechtenstein, risultano tutte riconducibili al commercialista di fiducia del gruppo D., nel cui studio in Chiasso avevano piena operatività, con personale appositamente delegato e secondo la direzione e controllo del patron di D., fondatore e legale rappresentante anche della stessa ricorrente, il che risponde ai quei parametri d'indagine - da condurre non tanto sul piano formale quanto, e soprattutto, su quello sostanziale - indicati dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. V, n. 21693/2020). Il motivo, così come posto, è quindi infondato e non può essere riqualificato come censura ex art. 360 n. 5 c.p.c., peraltro nel nuovo testo applicabile *ratione temporis*.

15. Con il quarto motivo si prospetta violazione e falsa applicazione dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973, nonché del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Carta, in parametro all'art. 360 n. 3 c.p.c., nonché ancora omessa pronuncia sul motivo di impugnazione concernente la richiesta di detrazione di una percentuale forfettaria dei costi dai ricavi lordi accertati dalla G.d.F. sulla base dei dati extracontabili rinvenuti nel corso di verifica presso la D.V. s.p.a., ove intesa quale stabile organizzazione in Italia della ricorrente accertata.

In altri termini, la contribuente contesta l'equiparazione "fatturato = reddito" assunta dai militari e fatta propria dall'Ufficio, per essere confermata nei gradi di merito, in quanto la disposizione normativa consente la ricostruzione induttiva del reddito, muovendo da elementi comunque reperiti, ma non di meno razionalmente svolta, in primis nel rispetto dei criteri contabili per cui il reddito si calcola sull'utile che è la differenza del ricavo dedotte le spese. Non tenere conto delle spese avrebbe cioè falsato la pretesa impositiva dell'Ufficio. Per cui, alla violazione di legge perpetrata si sarebbe aggiunto il vizio processuale nella mancata risposta ad un motivo di appello, richiamandosi

ampia giurisprudenza di questa Corte per cui la ricostruzione induttiva del reddito richiede anche si tenga conto delle spese, comunque emerse in sede di verifica.

Il motivo può ritenersi analogo a quello esaminato e accolto sopra sub §.8 e ne condivide le sorti e i principi di diritto enunciati nella relativa disamina (pag. 31-32), risultando fondato alla luce dell'orientamento maturato in questa Corte a seguito dell'intervento del Giudice delle leggi nel 2005 (cfr., da ultimo, Cass. VI-5, n.26748/2018).

In definitiva, i ricorsi sono fondati in ragione - rispettivamente - dei motivi ottavo e quarto; sicché le sentenze impugnate, nei termini di cui in motivazione, vanno cassate con rinvio al giudice d'appello che, in diversa composizione, provvederà all'uopo, se del caso valendosi anche dei poteri istruttori di cui all'art. 7 proc. trib.(es. Cass. V, n. 26397/2020 e n. 17691/2013).

#### P. Q. M.

Riunisce al ricorso r.g. n. 4243/2011 il ricorso r.g. n. 5973/2014; accoglie il motivo n. 8 del ricorso r.g. n. 4243/2011 e l'analogo motivo n. 4 del ricorso r.g. n. 5973/2014, dichiara assorbito il motivo n. 11 del ricorso r.g. n. 4243/2011; rigetta tutti gli altri motivi, cassa le sentenze impugnate in relazione ai motivi accolti e rinvia alla CTR per la Lombardia - Milano, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

## **Corte di Cassazione, Ordinanza n.1452 del 25 gennaio 2021**

### **Rilevato che:**

si legge, nella sentenza impugnata, che RM impugnò l'avviso, con il quale era stato accertato, per l'anno 2004, il reddito della R. s.a.s. (all'epoca di MR e C.) di GA, deducendone l'infondatezza e chiedendone l'annullamento, premettendo la sua legittimazione in quanto legale rappresentante della Società all'epoca interessata dall'accertamento.

La Commissione tributaria provinciale di Milano rigettò il ricorso, rilevando che l'avviso di accertamento nei confronti della Società era divenuto definitivo per mancata impugnazione e che in ogni caso la contestazione, nel merito della pretesa tributaria, era infondata.

La decisione, appellata da RM, è stata confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria Regionale della Lombardia (d'ora in poi, per brevità, C.T.R.) la quale ha, in primo luogo, ribadito la declaratoria di inammissibilità del ricorso, siccome proposto da persona priva di legittimazione; nel merito, poi, il Giudice di appello ribadiva l'infondatezza del ricorso atteso che il fondamento dell'accertamento (la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi) era fatto incontestato.

Avverso la sentenza RM ha proposto ricorso, affidato a due motivi.

L'Agenzia delle entrate non ha svolto attività difensiva.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio, in prossimità della quale, il ricorrente ha depositato memoria.

### **Considerato che:**

il ricorso trova soluzione, con assorbimento dei motivi, su questione rilevabile d'ufficio.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno, infatti, affermato che l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascuno di costoro, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da società o da uno dei componenti di essa riguarda inescindibilmente sia l'ente associativo, sia i membri di esso - salvo il caso in cui questi prospettino (solo) questioni personali (vedi Cass., Sezioni unite civili, 4 giugno 2008, n. 14815).

Per questi aspetti, dunque, la controversia in oggetto concerne gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario e relativa necessità di integrazione, essendo il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio. Ne consegue che la società e tutti i suoi soci devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno soltanto di essi.

Ne consegue la declaratoria di nullità dell'intero giudizio, con travolgimento delle relative sentenze, e il rinvio alla Commissione tributaria provinciale di Milano.

Atteso il rilievo ufficioso le spese dell'intero giudizio vanno integralmente compensate tra le parti.

**P.Q.M.**

Decidendo sul ricorso, dichiara la nullità dell'intero giudizio e rinvia alla Commissione tributaria provinciale di Milano.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della Sezione, il 5 novembre 2020.

iltributo.it

associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

