

- › *“Non sappia la tua sinistra quello che fa la destra”*
- › Qualche riflessione in libertà sul contraddittorio endoprocedimentale tributario dopo la sentenza 24823/2015
- › Processo tributario: l'importanza degli atti endoprocedimentali
- › India, la nuova Good and Service Tax
- › Esercizio della detrazione con la dichiarazione annuale iva
- › Rottamazione delle cartelle: la scadenza del 31 luglio e le potenziali conseguenze per i contribuenti coinvolti
- › Imponibilità degli immobili in concessione demaniale
- › Indagini ed accertamenti bancari nei confronti dei professionisti. Contrasti giurisprudenziali della corte di cassazione. Modifiche legislative con effetti retroattivi

#34.2017

Approfondimento online - Anno 3

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

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

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

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

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



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

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

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

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

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

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

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

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

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

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

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

data Firma

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

Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker* ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.

SCOPRI DI PIÙ SU bancamediolanum.it | CONTATTA UN FAMILY BANKER*

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su bancamediolanum.it e presso gli Uffici dei Family Banker*.



“Non sappia la tua sinistra quello che fa la destra”

....02

di Francesco Tundo

Approfondimento

Qualche riflessione in libertà sul contraddittorio endoprocedimentale tributario dopo la sentenza 24823/2015

....04

di Luca Mariotti

Il processo tributario: l'importanza degli atti endoprocedimentali

....13

di Romeo Romei

India, la nuova *Good and Service Tax*

....17

di Silvia Lomi

Esercizio della detrazione con la dichiarazione annuale iva

....19

di Patrik Angelone

Rottamazione delle cartelle: la scadenza del 31 luglio e le potenziali conseguenze per i contribuenti coinvolti

....23

di Daniele Brancale

Giurisprudenza – Commento

Corte di Cassazione

Imponibilità degli immobili in concessione demaniale

....26

(Corte di Cassazione Sez. VI, Ordinanza 20259 del 8 giugno 2017)

commento di Matteo Borello, Stefano Ricci e Antonio Musso

Giurisprudenza – Fonti



Corte di Cassazione Sez. VI, Ordinanza 20259 del 8 giugno 2017

....31

Allegato

Indagini ed accertamenti bancari nei confronti dei professionisti.

Contrasti giurisprudenziali della corte di cassazione.

Modifiche legislative con effetti retroattivi

....33

di Maurizio Villani e Alessandro Villani

GBsoftware S.p.A. presenta

INTEGRATO



Il software completo per gli studi commerciali con una **reale integrazione contabile-fiscale**

- ✓ Contabilità
- ✓ Dichiarazioni
- ✓ Antiriciclaggio
- ✓ Bilancio Europeo
- ✓ Comunicazioni
- ✓ Paghe

Prova **gratuitamente** per 15 giorni INTEGRATO GB
Scaricalo - www.softwareintegrato.it

€ **96**^{a soli},00 ^{al mese}



**GB SOFTWARE**
L'evoluzione semplice

Info: 06 97626328

RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA' , SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA':	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali €415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali €560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale €500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €305,00	Senza incarichi sindacali €470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali €635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale €1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €520,00	Senza incarichi sindacali €730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali €985,00

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



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

Il Punto

“Non sappia la tua sinistra quello che fa la destra”

di Francesco Tundo*



Non è il caso di scomodare le Sacre Scritture, anche se viene il dubbio, in questo caso, che a qualcuno potrebbe sorgere il sospetto che i diritti dei contribuenti siano... un'elemosina, un gesto grazioso da concedere di tanto in tanto, a seconda delle circostanze...

Capita che, di recente, la Corte di cassazione ci abbia abituato a repentini mutamenti di giurisprudenza. Caso emblematico quello del diritto al contraddittorio, meglio: alla difesa nel corso del procedimento al cospetto dell'Amministrazione fiscale.

Nei giorni scorsi ne abbiamo avuto una prova ulteriore.

Il 15 settembre la Cassazione deposita una stringata sentenza (sez. trib., n. 21408/2017) in cui lapidariamente afferma che *“... è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge...”* (sic!). Sfugge invero il nesso logico tra la premessa e la conclusione. Per la verità anche l'ultima precisazione, relativa alla necessaria indicazione nella legge della nullità, data per scontata... desta qualche perplessità non foss'altro perchè in contrasto immotivato con una (più o meno) consolidata giurisprudenza delle Sezioni Unite sul punto.

Ma la questione principale a ben vedere è un'altra, e attiene piuttosto al mancato riferimento, nella motivazione dell'atto impositivo, alle osservazioni del contribuente che ad avviso della Cassazione in questa pronuncia sarebbe questione -tutto sommato— trascurabile.

De profundis per il diritto al contraddittorio, stavamo per osservare e anche, per la verità, per tutta un'altra serie di principi del nostro ordinamento.

Quando, inaspettatamente, una sentenza della medesima sezione di pochi giorni dopo (sez. trib., n. 21750/2017), al cui collegio partecipa anche l'estensore della pronuncia precedente, apre nuovi spiragli... di speranza.

E così, leggiamo parole del tutto imprevedibili sino qualche giorno prima: *“... il principio di obbligatorietà del contraddittorio produce effetti anche sulla motivazione dell'avviso di accertamento ... la quale per essere congrua ... deve essere integrata con le ragioni per le quali sono*

* Professore ordinario di Diritto Tributario *Alma mater studiorum* Università di Bologna

state disattese le contestazioni del contribuente... e seppure ciò non equivalga alla necessità di analitico contrasto di tutte le eccezioni del contribuente, deve intendersi come necessità di una motivazione che dimostri che le ragioni e circostanze allegare dal contribuente sono state: a) prese in considerazione, b) adeguatamente valutate e c) ragionevolmente superate”.

Non è poco. Potremmo addirittura osservare che quest’ultima sentenza costituisce il completamento di un percorso giurisprudenziale che non era ancora stato così puntuale sul profilo motivazionale. Certamente, dunque, da accogliere con favore. Non ha nulla a che vedere, però, con la nomofilachia.



Qualche riflessione in libertà sul contraddittorio endo-procedimentale tributario dopo la sentenza 24823/2015

di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Capita di fare qualche approfondimento sul tema e capita con ciò di vedere emergere alcuni aspetti di riflessione non sempre valorizzati dalla dottrina di questi ultimi mesi.

Con questo breve scritto intenderemmo allora portare se possibile qualche argomento nuovo nel contesto di una riflessione che non è più di commento alla sentenza del 9 dicembre 2015, visto che molto tempo è trascorso, ma che cerca solo di trovare una sistematicità interpretativa tra le regole che caratterizzano l'istituto. Sistematicità che non si riesce per la verità ad individuare per più di un aspetto. Nel contempo si leggono sentenze di legittimità che con il semplice riferimento al più recente unico precedente difforme dal filone giurisprudenziale consolidato (ma autorevolissimo e più recente degli altri) usano due righe di motivazione per sgretolare le prospettazioni dei contribuenti di un principio generale che c'era, ma che dopo il dicembre 2015 non c'è più.

1. La diretta derivazione costituzionale: un confronto con la disciplina antiabusiva

Partiamo allora, nel percorso di ricerca di una complessiva tenuta dell'interpretazione oggi prevalente, da un piccolo confronto con una vicenda per molti aspetti analoga a quella del contraddittorio: l'applicazione di un principio

generale in tema di abuso del diritto in ambito tributario.

Mentre l'argomento centrale del nostro lavoro fa espresso riferimento a tre articoli della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione (artt. 41, 47 e 48), la normativa tributaria non contiene - o meglio non conteneva all'epoca delle elabora-

zioni della giurisprudenza¹ - alcuna norma anti-abuso. La VI Direttiva europea del 17/05/1977 n. 77/388/CEE non impone infatti ad un soggetto passivo di scegliere tra due operazioni quella che implica un maggior pagamento di IVA, in ossequio a un principio di difesa del gettito del tributo codificato.

Sull'argomento tuttavia è intervenuta la famosa sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia C-255/02 del 21 febbraio 2006. In tale sentenza, la Corte di Lussemburgo, malgrado riconosca che non esiste un principio normativo anti-abuso, rilevando anzi che *"la normativa comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti"* (punto 72), elabora una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, riferendola ad operazioni lecite, effettive e valide, per le quali, tuttavia, risulti *"da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale"* (punto 74). Spetterà poi al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma *"senza che venga compromessa l'efficacia del diritto comunitario"*, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale. Si parla ovviamente solo di IVA, tributo armonizzato nell'ambito dell'Unione Europea.

Questa impostazione è stata sostanzialmente

¹ La direttiva 2016/1164/UE785 stabilisce una serie di misure contro la pianificazione fiscale aggressiva, tra le quali una regola anti-abuso generale pensata per evitare nuovi tentativi di aggirare le norme fiscali. Tale finalità ben si evince dal considerando 11, ove si legge *"Norme generali anti-abuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche fiscali abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni specifiche. Tali norme sono pertanto destinate a colmare lacune e non dovrebbero pregiudicare l'applicabilità di norme anti-abuso specifiche. All'interno dell'Unione le norme generali anti-abuso dovrebbero essere applicate alle costruzioni che non sono genuine; È inoltre importante garantire che le norme generali anti-abuso si applichino in modo uniforme in situazioni nazionali, all'interno dell'Unione e nei confronti di paesi terzi, così che l'ambito di applicazione e i risultati dell'applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici. Agli Stati membri non dovrebbe essere impedito di imporre sanzioni nei casi in cui è applicabile la norma generale anti-abuso"*.

confermata dalla stessa Corte di Giustizia (su domanda pregiudiziale posta dalla nostra Corte di Cassazione) nella sentenza C-425/06 del 21 febbraio 2008, *Part Service Srl* nella quale ad una richiesta di parere della nostra Corte di Cassazione sono state fornite le seguenti risposte:

- ✓ La sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse (punto 1)
- ✓ Per valutare se tali operazioni possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta (punto 58)
- ✓ Quanto al secondo criterio, il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti (citata sentenza *Halifax* e a., punto 81), essendo tali elementi idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia (punto 62).

Com'è noto la parola definitiva sul tema, dal lato del diritto interno, l'hanno fornita le Sezioni Unite.

In tale contesto, dopo l'approdo nel nostro or-

dinamento di un principio non scritto di derivazione comunitaria, come quello dell'abuso del diritto, principio limitato, dalla stessa giurisprudenza che l'ha fatto scaturire, ai tributi amministrati, si pone il problema del suo corretto inserimento nelle regole interne e dei suoi (eventuali) limiti. A tal proposito la questione è presto risolta, come segue: *“Nel merito, ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. nn. 10257/08, 25374/08), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi”*. Da ciò le Sezioni Unite derivano *“la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale. Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge,*

bensi nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”².

Vorremmo a questo punto con proporre a chi legge una sintesi delle elaborazioni delle Sezioni Unite sui due principi (quello dell'abuso del diritto e quello del contraddittorio endoprocedimentale) ambedue di derivazione europea e ambedue approdati nel nostro ordinamento per via giurisprudenziale e andando, fino perlomeno al dicembre 2015, a coinvolgere, sulla base di una interpretazione fondata sui principi dell'ordinamento nazionale, anche i tributi non armonizzati.

Possiamo quindi azzardare un confronto comparativo:

	Abuso del diritto (SS.UU. 30055-30056-30057/2008)	Contraddittorio endoprocedimentale preventivo (SS.UU. 19667/2014)
Deriva dalle sentenze della Corte di Giustizia UE?	C-255/02 Halifax	C-349/07 Sopropè - C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV.
E' codificato?	NO	SI, Artt. 41, 47, 48 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione
Vale anche per tributi non amministrati?	SI - Art. 53 Cost.	SI - Artt. 7 e 13 L. 241/90 - Artt. 5, 6, 7 e 12 L. 212/2000 - Art. 24 Cost. - Art. 97 Cost.

Il quadro d'insieme risulta nei due casi del tutto omogeneo. Le Sezioni Unite hanno seguito, pare di poter dire, criteri non dissimili di elaborazione, fondando, ovviamente, il proprio giudizio sulla normativa interna più appropriata, ma sostanzialmente veicolando principi che non hanno norme interne di attuazione sulla base

² SS.UU. 19667/2014

delle elaborazioni della Corte UE e delle regole fondamentali (alcune di rango costituzionale) di riferimento.

Con uno sforzo in più, potremmo aggiungere, per le regole sull'abuso che non possono contare neppure su una specifica norma di diritto comunitario che le preveda. Quelle sul contraddittorio, invece, poggiano su un testo di garanzia avente, per per ciò che prevede l'articolo 6 del Trattato di Lisbona, *"lo stesso valore giuridico dei trattati"*.

Eppure nelle Sezioni Unite del 2015 si negherà la diretta derivazione del principio generale del contraddittorio da un mero riferimento costituzionale.

E, entrando nel merito, si contesterà l'articolo 97 come riferimento in quanto non prevede la regola e l'articolo 24 in quanto regolante la fase giurisdizionale. Dimenticando probabilmente che anche gli articoli 47 e 48 della Carta di Nizza regolano la difesa giurisdizionale e che l'articolo 41 è esattamente corrispondente al 97 Cost. nell'assicurare il giusto procedimento amministrativo. Assicurazioni che vanno dunque ricercate nelle norme costituzionali, per quanto attiene al diritto interno, pena creare una ingiustificata disparità di trattamento, configurante una *"discriminazione a rovescio"* in violazione del principio di ragionevolezza.³

2. Tributi non armonizzati e opposizione "pretestuosa": le inesattezze si perpetuano.

La celebre sentenza *Kamino-Datema* del 2014 conteneva il riferimento al fatto che il riferimento al contraddittorio possa essere utilmente invocato purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempe-

stivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni - valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio - si riveli non puramente pretestuosa. Insomma nella sentenza della Corte UE del 2014 si afferma che l'annullamento dell'atto emesso in violazione delle garanzie della difesa non è pronunciato in tutti i casi ma solo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Quest'ultimo punto è cruciale. Viene in sostanza introdotta dalla Corte una limitazione, logica ma tutt'altro che definita, all'esercizio dei diritti derivanti dalle garanzie della Carta.

Ciò non può che generare qualche dubbio: a) si tratta di una condizione normativamente prevista? E, se non lo fosse, ovvero negli articoli 41, 47 e 48 questo limite non è previsto, da quale fonte esso viene estrapolato? b) quali sono gli elementi a cui attingere per verificare se il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso?

Nei tre articoli della Carta citati nella sentenza, l'unico riferimento alla regola di cui sopra (inquadrata poi nelle garanzie della difesa di cui all'articolo 47 e 48) è il primo comma dell'articolo 41, che, come abbiamo visto, recita: *"Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio"*.

Ora, stabilito un diritto da parte della Carta, abbiamo che (come la *"Kamino"* ci spiega) esso si colloca nel principio del rispetto dei diritti della difesa al punto che l'atto emanato in violazione di tali diritti può essere annullato dal giudice nazionale, nel rispetto del diritto dell'Unione. Se si pongono delle condizioni all'annullamento si pongono di fatto delle condizioni

3 Cfr. Corte Cost. Sentenza 16 dicembre 1997, N.443.

all'esercizio del diritto stesso. Ma se queste condizioni nella Carta non ci sono bisogna obbligatoriamente chiedersi dove effettivamente risiedano. Cioè bisogna domandarsi da dove la Corte UE abbia derivato la regola per cui l'annullamento dell'atto emesso in violazione delle garanzie della difesa "non è pronunciato in tutti i casi ma solo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

La Corte, enunciando questa interpretazione, al punto 78 della *Kamino International*, letteralmente afferma "v., in tal senso, sentenze Francia/Commissione, C-301/87, EU:C:1990:67, punto 31; Germania/Commissione, C-288/96, EU:C:2000:537, punto 101; Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C-141/08 P, EU:C:2009:598, punto 94; Storck/UAMI, C-96/11 P, EU:C:2012:537, punto 80, nonché G. e R., EU:C:2013:533, punto 38). Vanno allora rilette le sentenze citate, in un percorso a ritroso alla ricerca delle fonti normative o del percorso ermeneutico a cui far riferimento.

- I. Francia/Commissione, C-301/87, EU:C:1990:67, punto 31. La sentenza fa riferimento al diritto di difesa procedimentale che, all'epoca non era normativamente tutelato in ambito europeo. Al punto 29 della sentenza si legge infatti: "il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento a carico di una persona e che possa concludersi con un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e dev'essere garantito anche se non vi è una normativa specifica". Con riferimento al capitolo della sentenza che viene citato nella *Kamino* esso è il seguente: "Affinché un'infrazione del genere comporti un annullamento è però necessario stabilire che, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto concludersi con un risultato diverso. A tal riguardo va osservato che le osservazioni di cui trattasi, depositate presso la Corte su sua richiesta, non contengono alcuna informazione sup-

plementare rispetto a quelle già a disposizione della Commissione e note al governo francese. Stando così le cose, la circostanza che il governo francese non abbia avuto la possibilità di commentare dette osservazioni non è stata tale da influire sul risultato del procedimento amministrativo. Anche questa censura dev'essere quindi respinta". Quindi il primo riferimento giurisprudenziale citato a) opera in un contesto normativo diverso e privo di una norma espressa di garanzia b) esprime una condizione del tutto apodittica e priva di un riferimento normativo. Ma lo fa decidendo su un principio, come detto, a sua volta privo di una tutela espressa.

- II. Germania/Commissione, C-288/96, EU:C:2000:537, punto 101. La Corte si esprime come segue: "Tuttavia, siffatta violazione dei diritti della difesa comporta un annullamento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (v. citata sentenza *Boussac*, punto 31)". Cioè richiama il precedente di cui al punto I, semplicemente e senza altri riferimenti.
- III. Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C-141/08 P, EU:C:2009:598, punto 94. Letteralmente "Si deve peraltro ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, non si può obbligare la ricorrente a dimostrare che la decisione della Commissione avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto la ricorrente avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale (v. sentenza *Thyssen Stahl/Commissione*, punto 31 e giurisprudenza *ivi citata*". Qui si cita un altro precedente, non enunciato nella *Kamino*, ovvero *Thyssen Stahl AG* contro Commissione delle Comunità europee – Causa C-194/99. Senza ampliare ulteriormente il campo di indagine, si potrà agevolmente verificare che nel punto

31 non vi è nessun riferimento normativo e che gli unici collegamenti sono a precedenti giurisprudenziali molto o piuttosto datati (sentenza 10 luglio 1980, causa 30/78, sentenza 8 luglio 1999, causa C-51/92) e comunque precedenti all’emanazione della Carta.

- IV. *Storck/UAMI*, C-96/11 P, EU:C:2012:537, punto 80. Letteralmente “*Va notato a questo proposito che, in tal modo, la Corte ha agito in conformità con la giurisprudenza per cui una violazione dei diritti della difesa comporta l’annullamento dell’atto in questione se, in assenza di tale irregolarità, la procedura potrebbe portare ad un risultato diverso (si veda, in tal senso, l’ordine del 18 ottobre 2001, Kish Glass / Commissione, C-241/00 P, Racc. pag. I-7759, punto 36)*”. Il precedente richiamato ripete la stessa formula con un ulteriore richiamo a sentenze degli anni ’80 e ’90.
- V. *G. e R.*, EU:C:2013:533, punto 38. La Corte osserva “*A proposito delle questioni sollevate dal giudice del rinvio, occorre rilevare che, secondo il diritto dell’Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l’annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 14 febbraio 1990, Francia/Commissione, C-301/87, Racc. pag. I-307, punto 31; del 5 ottobre 2000, Germania/Commissione, C-288/96, Racc. pag. I-8237, punto 101; del 1° ottobre 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C-141/08 P, Racc. pag. I-9147, punto 94, e del 6 settembre 2012, Storck/UAMI, C-96/11 P, punto 80)*”. Il quinto riferimento giurisprudenziale presente nella sentenza *Kamino*, quindi, oltre a non menzionare alcun riferimento normativo, non fa che ci-

tare i primi quattro che sono esaminati ai punti precedenti.

In conclusione, circa il riferimento che si fa nella sentenza *Kamino International* al limite in cui incorre l’azione del giudice nazionale volta all’annullamento dell’atto emesso in deroga ai principi sanciti dagli articoli 41, 47, 48 della Carta – limite che poggia sulla constatazione che “*in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso*” - va osservato quanto segue. Tale limitazione al diritto al contraddittorio endoprocedimentale preventivo è in contrasto con la sentenza *Sopropè* nella parte in cui essa definisce l’obbligo di ascoltare l’interessato e di elaborare le osservazioni fatte da quest’ultimo in via preventiva. Inoltre limita di fatto l’esercizio del diritto poggiando niente altro che su precedenti sentenze che appaiono tautologiche, autoreferenziali e la cui fonte d’inesco normativa (che riguarda le prime massime che vengono citate a loro volta dalle successive) si colloca in un periodo nel quale le garanzie della Carta dei Diritti Fondamentali non esistevano.

Ciò appare particolarmente significativo in un ambito, ovvero quello del corretto esercizio del diritto di difesa, nel quale il principio della *lex scripta* è **particolarmente importante e costituisce un cardine alle garanzie stesse del capo VI della Carta**⁴.

Questo principio (che la Corte del 2015 considera in prospettiva che richiama “*il pragmatico canone giuspubblicistico della strumentalità delle forme*”) tuttavia non ha nessuna base normativa nel diritto comunitario. Il che forse è un difetto non da poco per una sentenza, come quella delle Sezioni Unite, tutta incentrata sul rigore normativo delle tutele. Rigore che im-

⁴ “*il principio della certezza del diritto esige che la legge dell’Unione consenta agli interessati di conoscere esattamente la portata degli obblighi che essa impone loro e che questi debbano poter conoscere senza ambiguità i propri diritti ed obblighi e regolarsi di conseguenza* (sentenza 10 marzo 2009, causa C345/06, Heinrich, Racc. pag. I1659)”.

porrebbe al tempo stesso un uguale codifica ai limiti delle tutele stesse. La Corte si affida al contenuto della sentenza *Kamino* e ai principi che essa proclama. Ma si è dimostrato (si veda il paragrafo 3.1.3) che le affermazioni in tal senso della *Kamino* poggiano solo su altri riferimenti giurisprudenziali nei quali i principi sono semplicemente ed apoditticamente enunciati, senza alcun riferimento normativo. Riferimenti che vengono poi citati a catena o in modo tra loro incrociato, in un esercizio tautologico ed auto-referenziale, di alcun valore interpretativo.

Quindi tale regola non esiste. Perlomeno non esiste nei principi europei, come la Corte afferma.

Potremmo trovare qualcosa di simile nell'articolo 21-*octies* della Legge 241/90. Tale disposizione, rubricata "Annullabilità del provvedimento" stabilisce al primo comma che sia annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. Al comma seguente si aggiunge tuttavia: *"Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"*.

Ma tale passaggio dalle disposizioni sul procedimento amministrativo a quello tributario non regge, neppure nelle due estreme interpretazioni delle Sezioni Unite, rispettivamente del settembre 2014 e del dicembre 2015.

Nella prima si accetta la trasposizione delle regole del procedimento amministrativo a quello tributario, ma solo sulla base dell'esistenza di norme dello "Statuto del contribuente" per le quali (citate una per una dalla Corte) "è agevole

vedere che si tratta di norme che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune delle fondamentali regole dettate dalla L. n. 241 del 1990 sul procedimento in generale". Ma tra tali regole quella dell'articolo 21-*octies* non è menzionata.

Quanto alla nuova interpretazione della Sentenza del 2015 essa nega espressamente l'applicabilità al contesto tributario delle norme della L. 241/90 in quanto l'articolo 13 del citato testo sul procedimento amministrativo *"esclude espressamente dalla disciplina partecipativa ivi prevista "i procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano..."*.

Quindi la regola che compare nella sentenza non trova neppure un supporto su base normativa. Rimane il riferimento al *"pragmatico canone giuspubblicistico della strumentalità delle forme"* che tuttavia pare un po' esile per ridurre la sfera applicativa delle garanzie previste agli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali.

3. La caratteristica "ontologica" degli "standards" e la relativa necessità del contraddittorio preventivo

Sappiamo bene che le Sezioni Unite del 18 dicembre 2009 (26635-36-37-38) hanno da tempo imposto il criterio del contraddittorio preventivo in ambito di studi di settore, parametri e accertamenti standardizzati in genere.

Questo il passaggio che è rimasto nella memoria di tutti coloro che sono interessati alla materia tributaria: *"Si può, pertanto, affermare il seguente principio di diritto: "La procedura di accertamento standardizzato mediante l'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 in relazione ai soli standard*

in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente".

Cosa è successo in proposito il 9 dicembre 2015? Se il contraddittorio come principio generale non esiste, non dovrebbe infatti esistere neppure la necessità di attivarlo negli accertamenti standardizzati, almeno con riferimento ai tributi "non armonizzati".

E invece no. La Sentenza 24823 ci dice che «anche in relazione ai cd. «accertamenti standardizzati» (quelli, cioè, fondati sui «parametri» di cui all'art. 3, commi 181 e ss., l. 549/1995 o sugli «studi di settore»», la necessità di un contraddittorio endoprocedimentale e – come pure nella sentenza n. 26635 del 2009 – non già «sul presupposto della vigenza nell'ordinamento di una clausola generale di contraddittorio, bensì in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di detti accertamenti».

Sono quindi le specifiche caratteristiche "ontologiche" (che vanno oltre il dato normativo), valorizzate dalle Sezioni Unite del 2015 a sostenere la precisazione del fatto che anche la procedura di accertamento basata sugli studi di

settore si colloca, comunque, nel solco della negazione della regola generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale, ma vi rientra per altri motivi.

Ne consegue che anche dopo la negazione di un principio generale di contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio, avvenuta con la sentenza del dicembre 2015 delle Sezioni Unite, la giurisprudenza ha continuato ad applicare senza alcun indugio i principi del 2009. Nella sentenza 20 gennaio 2017, n. 1496 si afferma in particolare che le Sezioni Unite del 2015 comunque confermarono, «anche in relazione ai cd. «accertamenti standardizzati» (quelli, cioè, fondati sui «parametri» di cui all'art. 3, commi 181 e ss., l. 549/1995 o sugli «studi di settore»», la necessità di un contraddittorio endoprocedimentale e – come pure nella sentenza n. 26635 del 2009 – non già «sul presupposto della vigenza nell'ordinamento di una clausola generale di contraddittorio, bensì in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di detti accertamenti».

A questo punto torniamo però al 2009 e al passaggio della 26636 nella quale si afferma «*Gli studi di settore, pur costituendo fuor di dubbio uno strumento più raffinato dei parametri, soprattutto perché la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione delle categorie interessate, restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice*».

Cioè siamo in presenza di uno strumento presuntivo raffinato.

Eppure esso va adattato con il contraddittorio al dato concreto. Anche oggi. Per caratteristiche "ontologiche" del metodo.

Rimane solo da spiegare come mai una presunzione strutturata e raffinata, per ammissione delle stesse Sezioni Unite, vada applicata con la cautela del contraddittorio preventivo. Ed altre presunzioni, sempre da collocare in ambito di accertamenti ex art. 39, primo comma, lett. d)

del D.P.R. 600/72 (l'antieconomicità, i ricarichi presumibili, il tovagliometro e simili, i grammi di caffè per fare una tazzina...) non ne abbiano la necessità.

E' logico tutto ciò? Ci pare certo di no. Ma secondo i propugnatori di questa tesi è almeno ontologico, quindi senza la necessità di una spiegazione.

4. La compresenza di tributi amministrati e no

Ancora dalla sentenza 24823: *“sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale. La prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialisti-*

ci; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorchè molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato”.

Quindi contraddittorio sì per i tributi armonizzati e non per gli altri.

Ma l'atto di accertamento è un atto sovente unitario e complesso, che riguarda insieme tributi armonizzati e non armonizzati. Che succede allora quando le due fattispecie con diversa tutela coesistono all'interno dello stesso atto?

Non è facile per un giudice scindere tra diritti relativi a tributi amministrati e negazione degli stessi diritti per altre fattispecie impositive,



Indispensabile e-Book per la difesa del contribuente corredato da 14 Formule in formato word pronte per essere inserite nei ricorsi tributari e collegamento ipertestuale a 96 sentenze integrali citate nel testo (in pdf).

Il presente lavoro cerca di ricostruire il percorso del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario attraverso le regole normative e i passaggi giurisprudenziali per fornire agli operatori degli spunti concreti da inserire negli atti di difesa del contribuente.

A tal riguardo sono inseriti, a margine del libro, un formulario dei principali casi di eccezioni legate all'argomento, sviluppate sui singoli possibili casi concreti, ed una raccolta di giurisprudenza direttamente stampabile ed utilizzabile.

[Luca Mariotti - Contraddittorio endoprocedimentale preventivo - ed. Fiscoetasse Business - set. 2017](#)



Processo tributario: l'importanza degli atti endoprocedimentali

di Romeo Romei
Dottore Commercialista

1 - La fase introduttiva e preparatoria della sequenza

2 - L'accesso con finalità acquisitiva delle informazioni da usare nel processo

3 - I requisiti essenziali della domanda di accesso (art. 8 L. 241 /90)

4 - Il silenzio assenso ed il rifiuto a concedere la conoscenza degli atti

5 - Gli effetti del silenzio assenso e l'inammissibilità della produzione in sede processuale

6 - La fede pubblica ed i soggetti abilitati nelle notifiche. Casi di inesistenza e di nullità

Il processo tributario vive di due tipi di eccezioni oppostive agli atti ed ai fatti della Pubblica Amministrazione - ove per essa si intenda, nei casi che trattiamo, dell'Agazia delle Entrate e dell'Agente della Riscossione, e più raramente Comuni ed Enti locali impositivi diversi - **e precisamente:**

✓ Eccezioni in Diritto

✓ Eccezioni nel merito

Ci occupiamo in questa breve trattazione delle eccezioni da muovere nel processo, limitatamente a **presunte violazioni in Diritto**, con la preoccupazione di verificare in via preliminare all'incardinamento del giudizio, la legittimità degli atti contro i quali si agisce, accaparrando direttamente dal legittimato passivo, le ragioni per cui è causa di rivendicazione del Diritto del

ricorrente.

Facciamo il caso pratico più frequente.

Il contribuente viene a conoscenza che a suo carico sia pendente presso l'Agente della Riscossione, un carico tributario, di cui non abbia mai avuto conoscenza.

Che cosa fare ?

Sarebbe errato, o quanto meno sprovveduto opporre come prima istanza l'estratto di ruolo, sconoscendo le cause per cui non sia stato raggiunto dal tentativo della notifica, o quanto anche probabile, che non ricordi che un "qualcosa" sia stato recapitato, anche se non a lui personalmente, a persone diverse.

Non ci occupiamo di chi sia ammissibile a ricevere per la Legge (139 e segg. C.p.c.), ma finalizziamo la trattazione all'argomento dell'acquisizione preventiva ad ogni altra iniziativa giudiziaria.

L'esatto comportamento procedimentale è questo:

- ✓ Fare istanza di accesso ex Legge 241 /90 ai documenti relativi al proprio nome;
- ✓ Ottenere l'estratto di ruolo
- ✓ Ottenere le copie delle relate di notifica

Quindi,

- ✓ Verificare l'identità del soggetto che ha curato l'avvio della cartella di pagamento,
- ✓ Verificare l'identità del soggetto che ha curato il tentativo di recapito,
- ✓ Accertare se entrambi (iniziale e terminale) i soggetti posseggano i requisiti di cui all'art. 137 c.p.c.

Art. 137 c.p.c. - note alla norma:

3) Il potere di procedere all'attività di **notifica degli atti spetta all'ufficiale giudiziario del luogo in cui la notifica va eseguita e a quello**

addetto all'autorità giudiziaria competente a conoscere della causa cui attiene la notifica.

Quest'ultimo ufficiale giudiziario ha la facoltà di operare anche al di fuori della circoscrizione territoriale di sua competenza, ma solamente a mezzo del servizio postale.

(4) Nonostante il codice faccia riferimento solo alla figura dell'ufficiale giudiziario, è bene precisare che sono previste dall'ordinamento giudiziario anche le figure dell'aiutante ufficiale giudiziario e del messo di conciliazione il quale provvedeva a notificare gli atti relativi ai giudizi davanti al giudice di pace.

Che cosa significa "Ufficiale giudiziario"?

È uno degli organi ausiliari del giudice con compiti di collegamento fra questi e le parti. Svolge attività esecutive degli atti e dei provvedimenti giudiziari, in particolare è incaricato della notificazione degli atti. Gli ufficiali giudiziari addetti ai diversi organi giudiziari sono raccolti in uffici unici che vengono costituiti presso le sedi capoluogo di distretto o circondario. E' un pubblico ufficiale.

Art. 148 c.p.c.

L'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui data e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto [disp. att. 47] ⁽¹⁾ ⁽²⁾. La relazione indica la persona alla quale è consegnata la copia e le sue qualità ⁽³⁾, nonché il luogo della consegna, oppure le ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario.

Note

(1) La relata deve necessariamente indicare la data e la sottoscrizione dell'ufficiale giudiziario. Per la sua validità non è necessario che la relata sia scritta di suo pugno essendo sufficiente che l'ufficiale attesti mediante la propria sottoscrizione l'attività compiuta. Pertanto, è bene precisare che la mancanza

della data nella relata determina la nullità insanabile della notificazione. Diversamente, se la relata è priva della sottoscrizione è affetta da inesistenza.

(2) Nel caso in cui la relata apposta sull'originale sia difforme da quella redatta sulla copia dell'atto notificato, prevale quest'ultima in virtù del principio secondo il quale prevale ciò che risulta dalla copia consegnata alla parte.

(3) Nel caso in cui la copia dell'atto sia notificato ad un consegnatario, l'ufficiale giudiziario deve indicare nella relata le generalità della persona che riceve la copia e dare atto delle sue qualità, ovvero l'indicazione della posizione che riveste il c.d. consegnatario, in relazione al rapporto che intercorre con il destinatario (per es.: convivente, familiare, portiere etc.).

Ratio Legis

La norma descrive l'importanza che riveste la relazione di notifica, quale certificazione scritta dall'ufficiale giudiziario e, pertanto, atto pubblico assistito da fede privilegiata, con cui egli attesta l'avvenuta notifica dell'atto. La relata, scritta in calce sia all'originale dell'atto che alla copia da notificare, rappresenta l'unico atto idoneo a fornire la prova dell'avvenuta notifica.

- In vigore il nuovo istituto del silenzio-assenso introdotto dalla riforma Madia

Nell'intricata intelaiatura della l. n. 124/2015, fra le disposizioni entrate già in vigore, rileva l'art. 3 che, inserendo l'art. 17 *bis* nel corpo della l. n. 241/1990, ha introdotto una nuova fattispecie di silenzio assenso.

Si ricorda che l'istituto rappresenta uno strumento efficace di semplificazione dell'attività amministrativa, in quanto la logica che lo presiede è quella di fornire un rimedio al comportamento inerte della pubblica amministrazione, la cui finalità anche inconsapevole reca danno al contribuente. Esso, pertanto, costituisce un vantaggio per il privato, il quale ottiene impli-

citamente l'autorizzazione allo svolgimento della sua attività senza subire i ritardi della azione amministrativa.

Il silenzio assenso è configurato all'art. 20, L. n. 241/1990 come istituto generale, applicabile cioè non più ad una tassativa elencazione di procedimenti, bensì a tutti i procedimenti **ad istanza di parte, finalizzati al rilascio di provvedimenti amministrativi** (Richiesta di cancellazione di tributi o contributi, inclusi i casi di prescrizione o decadenza). Per questi casi «il silenzio dell'amministrazione competente equivale a provvedimento di accoglimento della domanda», se la stessa amministrazione non comunica all'interessato, nel termine indicato dall'art. 2, commi 2 e 3, il provvedimento di diniego ovvero se, entro 30 giorni dalla presentazione dall'istanza, non indice una conferenza di servizi.

Sono previsti casi di esclusione. Il silenzio assenso non opera per gli atti e i procedimenti finalizzati alla tutela del patrimonio culturale e paesaggistico e dell'ambiente, a quelli rilasciati dalle amministrazioni preposte alla difesa nazionale, alla pubblica sicurezza, all'immigrazione, alla salute e alla pubblica incolumità, ai casi in cui la normativa europea impone l'adozione di provvedimenti amministrativi formali, ai casi in cui la legge qualifica il silenzio dell'amministrazione come rigetto dell'istanza, nonché agli atti e procedimenti individuati con appositi D.P.C.M. adottati su proposta del Ministro per la funzione pubblica, di concerto con i ministri competenti. In ogni caso l'art. 20, comma 3, prevede che l'amministrazione possa, in via di autotutela, annullare o revocare l'atto implicito di assenso (art. 21-*quinquies* e 21-*nonies*).

Rispetto all'ipotesi di **silenzio assenso** appena descritta la particolarità della neointrodotta fattispecie di silenzio assenso prevista dall'art. 3, L. n. 124/2015 è data dalla presenza dei seguenti elementi:

a) essa opera non nel rapporto tra amministrazione pubblica e privati, ma tra **diverse amministrazioni pubbliche** e tra amministrazioni

pubbliche e gestori di beni o servizi pubblici;

b) il silenzio corrisponde ad un **atto interno ad un procedimento** (invece che a un provvedimento definitivo). Il nuovo articolo 17-*bis*, infatti, trova applicazione nelle ipotesi in cui per l'adozione di provvedimenti sia normativi (generalmente regolamenti o statuti) sia amministrativi di competenza di amministrazioni pubbliche sia prevista l'acquisizione di assensi, concerti o nulla osta di competenza di altre amministrazioni pubbliche o di gestori di beni e servizi pubblici. In tali casi, questi sono tenuti a comunicare le rispettive decisioni all'amministrazione proponente **entro il termine di 30 giorni** dal ricevimento dello schema di provvedimento, che deve essere corredato dalla relativa documentazione (comma 1).

Il termine può essere **interrotto** qualora l'amministrazione che deve rendere il proprio assenso:

a) faccia presenti **esigenze istruttorie**;

b) presenti **richieste di modifica**, motivate e formulate in modo puntuale entro il termine stesso.

In tal caso, l'assenso è reso nei successivi 30 giorni dalla ricezione degli elementi istruttori o dello schema di provvedimento. Non sono ammesse ulteriori interruzioni di termini. La formazione del silenzio-assenso è prevista nel successivo comma 2, ai sensi del quale, decorsi inutilmente i termini stabiliti dal comma 1, l'assenso, il concerto o il nulla osta s'intende acquisito.

In caso di mancato accordo tra le amministrazio-

ni coinvolte, il Presidente del Consiglio, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, decide sulle modifiche da apportare allo schema di provvedimento.

La richiamata norma della legge di riforma al comma 3, esplicita che la regola si applica anche ai casi in cui è prevista l'acquisizione di assensi, concerti o nulla osta comunque denominati di amministrazioni preposte alla tutela ambientale, paesaggistico-territoriale, dei beni culturali e della salute dei cittadini, per l'adozione di provvedimenti normativi e amministrativi di competenza di amministrazioni pubbliche.

In tali casi, si prevede unicamente un termine più ampio per l'espressione dell'assenso, concerto o nulla osta, che è di **90 giorni** dal ricevimento della richiesta da parte dell'amministrazione precedente. Decorsi i suddetti termini senza che sia stato comunicato l'assenso, il concerto o il nulla osta, lo stesso si intende acquisito.

Si fa presente, sul punto, che la norma non fa invece riferimento alle amministrazioni preposte alla tutela della pubblica incolumità, che l'ordinamento vigente generalmente equipara a quelle richiamate, in considerazione della particolare rilevanza degli interessi di cui sono portatrici. Il comma 4 esclude, infine, l'applicabilità dell'istituto del silenzio assenso previsto dall'articolo in esame, nei casi in cui disposizioni del diritto dell'Unione europea richiedano l'adozione di provvedimenti espressi.



India, la nuova *Good and Service Tax*

di Silvia Lomi

Dottore Commercialista

“A decorrere dal 1° Luglio 2017 la nuova Good and Service Tax (GST) porta l’India ad essere un mercato unico tra i più grandi al mondo”

In India a decorrere dal 1° Luglio 2017 è entrata in vigore la nuova Good and Service Tax (GST¹), frutto della rilevante rivoluzione fiscale che sta investendo attualmente il Paese. Questa nuova tassa, gestita soltanto online, che potremmo definire come una sorta di Iva nazionale, va a sostituire circa 17 imposte statali e federali, unificando i 29 Stati e i 7 territori della Confederazione indiana. Lo spirito della riforma è sintetizzato nello slogan *“one nation, one tax”*. Al momento la GST è caratterizzata da cinque aliquote, con l’obiettivo di ridurle a due o tre nei prossimi anni. Inoltre, sono previsti regimi speciali o di esenzione per alcuni beni.

Di tali novità dovranno sicuramente tenere con-

to le imprese che hanno rapporti commerciali con l’India e anche i consulenti che le assistono. Sul sito internet del Ministero delle Finanze² indiano, nella sezione *“GST Rates”*, sono disponibili le percentuali da applicare, ai fini dell’imposta, distinte per beni e servizi. Sempre sul sito del Ministero sono presenti inoltre utili indicazioni per gli esportatori relative alla fattura di spedizione (*shipping bill*), alla *“Letter of Undertaking”* o *“Bond”* che accompagna la shipping bill, oltre ad alcuni chiarimenti (*Drawback*)³ in caso di richieste di rimborso o altri eventuali inconvenienti.

Per quanto riguarda gli aspetti normativi, si ricorda che in materia doganale i riferimenti sono

1 Vedi The Central Goods and Services Tax Act, per maggiori informazioni consultare il sito: <https://cbec-gst.gov.in/CGST-bill-e.html>

2 Per approfondimenti in merito al GST Rates consultare: <https://cbec-gst.gov.in/gst-goods-services-rates.html>

3 Cfr.: <https://cbec-gst.gov.in/export-ad-english.html>

al “*Custom Act*” del 1962 e al “*Custom Tariff Act*” del 1975. Risale, invece, al 1992 l’introduzione del *Foreign Trade Development and Regulation Act*. L’organo competente per la materia doganale è il *Ministry of Commerce and Industry*. Inoltre, dal 1995 l’India è membro del World Trade Organization (WTO)⁴.

Tra Italia e India è in vigore dal 23 novembre 1995 una Convenzione contro le doppie imposizioni, ossia un trattato internazionale con lo scopo di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e sul patrimonio dei rispettivi residenti. L’India ha inoltre stipulato vari accordi di libero scambio, con l’obiettivo di favorire il commercio estero sia dal punto di vista degli esportatori che degli importatori.

L’Italia rappresenta uno dei principali partner commerciali europei per l’India, ciò è dovuto alle diverse opportunità che si sono sviluppate negli anni nei settori quali quello automobilistico, previsto in crescita grazie al maggior potere di acquisto registrato; il settore delle costruzioni; dell’energia e della tecnologia; quello della meccanica, trainato dalle politiche del governo “*Make in India*” e “*Skill India*” con l’opportunità per le imprese italiane di esportare macchinari, tecnologia e know-how; fino ad arrivare al settore dell’ICT e della farmaceutica.

Per le imprese intenzionate ad espandere il proprio business in India, è importante sapere che sono presenti le c.d. “*Special economic zone*”, ossia delle aree che permettono di conseguire alcuni importanti vantaggi dal punto di vista fiscale. Infatti, gli acquisti di merci per le unità produttive e i redditi da esportazione beneficiano per i primi cinque anni di una esenzione totale dal pagamento delle imposte, esenzione che diminuisce al 50% per il secondo quinquennio, mentre nel terzo quinquennio è prevista l’esenzione al 50% degli utili da esportazione che sono reinvestiti in azienda. Oltre a ciò, le imprese possono beneficiare di agevolazioni

previste per l’accesso al credito e altre ulteriori esenzioni in materia di imposte.

In conclusione, lo sforzo del governo indiano di rendere maggiormente efficiente ed efficace il proprio sistema attraverso la suddetta riforma fiscale, consentirà alle aziende anche di poter beneficiare di un abbattimento dei costi logistici.

Grazie alla riforma fiscale attuata, l’India diventa uno dei più grandi mercati comuni al mondo. Dall’ultimo rapporto *Doing Business 2017*⁵, redatto dal World Bank Group, l’India risulta posizionata al 143° posto su 190 Paesi, nella classifica relativa alla facilità di commerciare con l’estero⁶. La strada verso la modernizzazione del Paese sembra intrapresa e sicuramente gli operatori economici dovranno porre attenzione alle novità presenti e future, non solo per adeguarsi ai cambiamenti, ma anche per poter cogliere al meglio le opportunità di business che si presenteranno.

4 Vedi: https://www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/india_e.htm

5 Per maggiori informazioni: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>

6 Vedi: <http://sace.it/studi-e-formazione/pubblicazioni/dettaglio/obiettivo-india>



Esercizio della detrazione con la dichiarazione annuale iva

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

L'articolo 2 della legge 96/2017 di conversione dell'articolo 2 del D.L. n. 50/2017 introduce una modifica sostanziale agli articoli 19 e 25 del D.P.R. 633/1972.

In prima approssimazione potrebbe sembrare che l'unica novità riguardi la riduzione del termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione.

In realtà, le modifiche sono ulteriori e potrebbero causare difficoltà operative difficilmente gestibili.

Il primo comma dell'articolo "19 - Detrazione" del testo previgente:

"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo."

viene sostituito dal seguente:

"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed e' eser-

citato al piu' tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione e' sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo."

Il primo comma dell'articolo "25 - Registrazione degli acquisti" del testo previgente:

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione an-

nuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta

Viene sostituito dal seguente:

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

- Le modifiche all'articolo 19 del D.P.R. 633/1972

Dalla lettura delle modifiche la novità di maggior rilievo riguarda la riduzione del termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione. Si potrà esercitare tale diritto, infatti, solamente se le fatture vengono registrate nello stesso anno in cui è sorto il **diritto alla detrazione**.

Si tratta di una compressione importante del diritto di detrazione spettante al contribuente. Dai lavori preparatori in Camera dei Deputati si legge *“La nuova disposizione, in sostanza, ridetermina il lasso temporale entro cui esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti,...”* e ancora *“La modifica normativa si pone in linea con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, secondo cui gli Stati membri possono esigere che il soggetto passivo eserciti il proprio diritto alla detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto (si confronti, ad esempio Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione III, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07).”*

Per cui sembrerebbe che le indicazioni provenienti dall'Unione europea siano nel verso di una compressione del diritto alla detrazione anche a scapito del principio di neutralità dell'im-

posta stessa.

Leggendo la sentenza si evince che la Corte di giustizia dell'Unione europea (che richiama la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE) va, invece, in direzione completamente opposta.

Infatti, secondo la sentenza citata, la normativa comunitaria, pur consentendo agli Stati membri di stabilire le formalità riguardanti gli adempimenti contabili necessari, vieta agli stessi di privare il contribuente del diritto alla detrazione che è un diritto sostanziale per non ledere, tra gli altri, il principio di neutralità fiscale che esige che la detrazione IVA venga accordata se gli obblighi di natura sostanziale vengono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali, sono stati omessi.¹

Oltre tale sentenza è possibile richiamare un'ulteriore sentenza della Corte di giustizia dell'U-

1 **Sentenza della Corte (Terza Sezione) 8 maggio 2008** (domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione tributaria provinciale) — **Eco-trade spa/Agenzia Entrate Ufficio Genova 3** (Cause riunite C-95/07 e C-96/07)

Domanda di pronuncia pregiudiziale — Commissione tributaria provinciale — Interpretazione degli art. 17, 18, n. 1, lett. d), 21, n. 1, e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1) Diritto alla detrazione dell'IVA a monte Disposizione nazionale che subordina l'esercizio del diritto alla detrazione al rispetto di un termine di prescrizione di due anni

Dispositivo

- 1) Gli artt. 17, 18, nn. 2 e 3, nonché 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 30 marzo 2000, 2000/17/CE, non ostano ad una normativa nazionale che preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nelle cause principali, purché siano osservati i principi di equivalenza e di effettività. Il principio di effettività non è violato per il semplice fatto che l'amministrazione fiscale disponga, per procedere all'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto non assolta, di un termine che eccede quello concesso ai soggetti passivi per l'esercizio del loro diritto a detrazione.

nione Europea, che nella causa C-590/13 (questa volta in materia di obblighi formali in materia di reverse charge) ribadisce che lo Stato non può negare la detrazione IVA per omissioni di natura formale e non sostanziale.

La sentenza C-590/13 è ancora più chiara sotto il profilo del diritto alla detrazione: *“Gli articoli 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, non può determinare la perdita del diritto medesimo.”*

L'unico articolo della direttiva che è stato necessario recepire è il comma 4 dell'articolo 22 che richiede che ogni soggetto passivo debba presentare una dichiarazione entro il termine che dovrà essere stabilito dagli Stati membri. Tale termine non dovrà superare di due mesi la scadenza di ogni periodo fiscale. Dando però la possibilità agli Stati membri di stabilire periodi diversi (dal mese, bimestre o trimestre) purché non superiori ad un anno.

Si tratta, però, di un articolo che non ha nulla a che vedere con il diritto alla detrazione. Inoltre, come richiamato dalla sentenza C-5590/13, la stessa Corte afferma che l'articolo 22 è un articolo che disciplina aspetti formali, il cui even-

tuale mancato rispetto da parte del contribuente, non determina il venir meno del diritto alla detrazione.

A parere dello scrivente, siamo in presenza di un indirizzo, quello dato dal Legislatore, completamente divergente anche rispetto alla giurisprudenza consolidata in merito alla decadenza del diritto di integrare le dichiarazioni dei redditi o alla prescrizione di un credito di natura tributaria. Infatti, se pur relativi ad aspetti differenti, sono temi su cui è stato ampiamente dibattuto il diritto del contribuente a non essere destinatario di scadenze eccessivamente ridotte.

Sempre negli atti parlamentari si legge che le modifiche dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972 sono fatte nella prospettiva di una maggiore certezza degli adempimenti, individuando con precisione il dies a quo ed il dies ad quem per l'esercizio del diritto alla detrazione.

Si tratta, sempre a parere dello scrivente, di una frase fuorviante che confonde la necessità per uno Stato di stabilire delle modalità operative necessarie ai fini dichiarativi e di controllo con il diritto alla detrazione collegato ad un'operazione sostanziale che non può esaurirsi con un periodo temporale così netto e ristretto, soprattutto in considerazione che il contribuente, nel momento in cui riceve la fattura di acquisto, ha già pagato la relativa imposta.

- Le modifiche all'articolo 25 del D.P.R. 633/1972

Altro aspetto da non sottovalutare, anche se di minor rilevanza, riguarda il termine della registrazione delle fatture di acquisto. Con la modifica apportata dalla L. 96/2017, non sarà più possibile registrare la fattura entro la dichiarazione IVA per computarla in detrazione. La stessa, dovrà tassativamente essere registrata, entro l'ultima liquidazione relativa all'anno di competenza della dichiarazione IVA.

La nuova disposizione dell'articolo 25 potrebbe

2) Tuttavia, gli artt. 18, n. 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2000/17, ostano ad una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto la quale sanziona un'inosservanza, come quella commessa nelle cause principali, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale art. 18, n. 1, lett. d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazione risultanti, rispettivamente, dal detto art. 22, nn. 2 e 4, con un diniego del diritto a detrazione in caso d'applicazione del regime dell'inversione contabile.

portare a supporre che vi sia da parte del Legislatore anche l'intento di rendere comunque obbligatoria la registrazione di tutte le fatture di acquisto nel registro IVA, indipendentemente dalla scelta o meno di beneficiare del diritto alla detrazione. A parere dello scrivente, tale ipotesi non dovrebbe trovare riscontro anche in considerazione dell'abrogazione intervenuta con il D.P.R. 695/1996 *"Regolamento recante norme per la semplificazione delle scritture contabili"*².

Ad oggi, è rimasto in vigore l'obbligo di registrare le fatture di acquisto nel registro acquisti ai soli fini dell'esercizio della detrazione IVA.

- Conclusioni

Le modifiche degli articoli 19 e 25 del D.P.R. 633/1972 hanno determinato una compressione importante del diritto alla detrazione e relegato un diritto sostanziale ai termini decadenziali riferiti ad adempimenti formali, mettendo in secondo piano una serie di casistiche che con frequenza accadono e che possono arrecare danni finanziari, soprattutto nel caso in cui si tratti di operazioni che determinano un saldo a credito per il contribuente stesso.

Tra le possibili casistiche, si possono richiamare la regolarizzazione delle fatture da ricevere che soggiace a termini (da due mesi a quattro mesi) ben più lunghi del termine della dichiarazione IVA annuale, le registrazioni contabili affidate a terzi, che spesso sono caratterizzati da ritardi che superano anche il trimestre.

Fonti:

- Art. 21 D.Lgs. 546/1992;
- Artt. 19-25 D.P.R. 633/1972;
- Artt. 2214 – 2217 c.c.;
- Art. 6 D.P.R. 695/1996;
- Atto parlamentare "Servizio Studi 567/2" del 06 giugno 2017;
- Atto parlamentare "Servizio Studi 160" del 10 maggio 2017;
- Atto parlamentare "Servizio Studi 275" del 9 maggio 2017;
- Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione III, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07;
- Corte di giustizia dell'Unione Europea, causa C-590/13;
- Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50;
- Elenco generale delle proposte emendative (2950) in V Commissione in sede referente riferite al C. 444;
- Elenco generale delle proposte emendative (1255) in Assemblea riferite al C. 444-A;
- Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE.

² Venne abrogato il seguente paragrafo: *"Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del terzo comma dell'art. 17 e deve annotarle in apposito registro entro il mese successivo a quello in cui ne è venuto in possesso"*.



Rottamazione delle cartelle: la scadenza del 31 luglio e le potenziali conseguenze per i contribuenti coinvolti

di Daniele Brancale

Tributarista

Una delle questioni più annose legate alla faticosa scadenza del 31 luglio 2017, è rappresentata, senza ombra di dubbio, dalle conseguenze derivanti dalla scelta del contribuente di adempiere o meno al pagamento della prima o unica rata del piano di rientro previsto dall'adesione all'istituto della "rottamazione delle cartelle", ex art. 6, D. L. n. 193/2016.

E' appena il caso di ricordare, infatti, che la disciplina sopra richiamata prefigurava al contribuente, già in sede di presentazione dell'istanza, uno scenario ben delineato circa gli ipotetici sviluppi legati ai diversi comportamenti che lo stesso avrebbe potuto adottare una volta ricevuto il prospetto di definizione agevolata.

Nonostante ciò, ad ogni modo, non rari sono stati i casi di contribuenti che si sono ritrovati delle sorprese inaspettate, proprio in virtù del

grado di superficialità con cui gli stessi si sono approcciati alla misura agevolativa introdotta dal legislatore per definire le pendenze esattoriali in carico presso la vecchia Equitalia.

Considerato il caos venutosi a creare, anche, è opportuno dirlo, per l'effetto di un testo normativo non proprio limpido, esasperato, infine, da interpretazioni, in alcuni casi, diametralmente opposte susseguitesisi sul punto nei mesi successivi all'introduzione dell'istituto, diventa fondamentale, mai come in questo momento, fornire degli spunti chiarificatori che illustrino, in maniera semplice, quali sono gli effetti che potrebbero profilarsi a seconda del comportamento che il contribuente ha scelto di adottare il 31 luglio scorso.

Più nel dettaglio:

IPOTESI 1: Accoglimento della domanda di Definizione agevolata

A. Il contribuente paga la prima o unica rata.

Effetti:

- ✓ In base a quanto previsto dall'art. 6, comma 8, lettera c) del D. L. n. 193/2016, si determina la revoca automatica degli eventuali piani di rateazione precedenti, riferiti alle cartelle o agli avvisi oggetto di definizione agevolata.

B. Il contribuente non paga, paga insufficientemente o in maniera tardiva la prima o unica rata.

Effetti:

- ✓ A norma dell'art. 6, comma 4, ex D. L. n. 193/2016, la definizione non produce effetti, con la conseguenza che il concessionario della riscossione dovrà riprendere le normali attività di recupero;
- ✓ In riferimento ai carichi indicati nella domanda di definizione agevolata, per i quali non era in essere alcuna rateazione, non sarà più possibile ottenere nuovi provvedimenti di dilazione, fatta eccezione per le cartelle e gli avvisi notificati da meno di 60 giorni dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente. Ne deriva che tutte le somme in carico presso il concessionario della riscossione dovranno essere pagate in un'unica soluzione.
- ✓ Sarà possibile riprendere i pagamenti delle rateazioni "in essere" al momento della dichiarazione di adesione all'istituto della definizione agevolata; In tal caso, prima di riattivare le procedure di pagamento, è opportuno recarsi allo sportello della nuova Agenzia Entrate - Riscossione, al fine di capire i nuovi importi

e le nuove tempistiche dei versamenti residui.

C. Il contribuente non paga, paga in maniera insufficiente o tardiva una delle rate successive alla prima.

Effetti:

- ✓ Si perdono gli effetti della definizione agevolata ed il concessionario dovrà riprendere le attività di recupero, come previsto dalla legge;
- ✓ E' esclusa la possibilità di riprendere i vecchi piani di rateazione, seppur in essere alla data della presentazione dell'istanza, aventi ad oggetto i ruoli inclusi nella dichiarazione di adesione all'istituto della rottamazione. Ne deriva che tutte le somme in carico presso il concessionario della riscossione dovranno essere pagate in un'unica soluzione.
- ✓ Il pagamento della prima o delle altre rate precedenti a quella non pagata, viene imputato a titolo di acconto sul residuo dovuto, in base a quanto previsto dall'art. 31 del D.p.r. n. 602/73.

IPOTESI 2: Rigetto della domanda di Definizione agevolata

Effetti:

- ✓ Se non erano presenti piani di dilazione al momento del deposito dell'istanza di definizione agevolata, sarà sempre possibile richiedere un nuovo piano di dilazione;
- ✓ Qualora il rigetto sia collegato alla mancata osservanza della disposizione di cui all'art. 8, comma 1, del D. L. n. 193/2016, ovvero al mancato pagamento delle rate di ottobre, novembre e dicembre del piano di dilazione in essere alla data di en-

trata in vigore del decreto appena richiamato, sarà possibile richiedere un nuovo piano di rateazione dopo aver pagato, in un'unica soluzione, tutte le rate scadute. In tale fattispecie, l'agente della riscossione rilascerà al contribuente un nuovo piano di dilazione con un numero di rate pari alla differenza fra il numero di rate originarie, normalmente 72, e quelle saldate al fine di ottenere la nuova rateazione.

- ✓ In presenza di piani di dilazione non decaduti, è possibile proseguire con la precedente rateazione.

Dall'analisi del quadro appena esposto emerge, pertanto, uno scenario abbastanza articolato e a tratti quasi enigmatico, in relazione al quale, il contribuente di turno, dovrà fare ben attenzione per scongiurare il rischio di spiacevoli sorprese.

Per concludere, si raccomanda inoltre di verificare, sempre ed in ogni caso, le motivazioni poste a base dell'eventuale rigetto, onde contestarne i potenziali profili di illegittimità davanti all'autorità giudiziaria competente, nel caso di specie, la Commissione tributaria provinciale.

Imponibilità degli immobili in concessione demaniale

Commento a Corte di Cassazione Sez. VI, Ordinanza 20259 del 8 giugno 2017



di Matteo Borello, Stefano Ricci e Antonio Musso

Avvocato, Dottori Commercialisti

La recente Ordinanza della Suprema Corte, Sez. VI, n. 20259 del 8 giugno 2017, offre taluni interessanti spunti di riflessione in merito all'imponibilità ai fini dell'Imposta Comunale sugli Immobili nel caso di concessione demaniale.

La materia è quanto mai attuale poiché, come noto, la base imponibile di IMU e TASI, imposte attualmente in vigore, è mutuata esplicitamente e direttamente dalla previgente normativa in materia di ICI.

Il contenzioso trae origine da quanto previsto dal comma 3° dell'art. 18 della L. 288/2000 in materia di soggettività passiva ai fini ICI: *"Nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo dell'Imposta è il concessionario"*. Detta norma va letta congiuntamente con quanto contenuto nell'articolo 7, comma 1, lettera b) del D. lgs. 504/1992, che sancisce un'esenzione "oggettiva" da ICI (e successivamente IMU) dei fabbricati classificati nella classe catastale E (da E/1 a E/9), denominata "Immobili a destinazione particolare", che riunisce tipicamente immobili caratterizzati da un interesse pubblico (stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei, ponti comunali e provinciali, costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche, semafori etcc). L'esenzione è oggettiva, e riguarda quindi l'immobile di per se stesso, in relazione alle sue proprie caratteristiche tipologiche. Il medesimo articolo 7 del decreto ICI, declina infatti diverse ed ulteriori esenzioni per gli immobili posseduti dallo Stato o Enti Locali, per i luoghi di culto o per gli immobili adibiti allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, che costituiscono invece fattispecie agevolative autonome e legate al soggetto passivo d'im-

posta o alla destinazione d'uso dell'immobile.

La legge finanziaria del 2007 (Legge 24 novembre 2006 n. 286) ha però previsto all'art. 2 comma 40° come non possano essere accatastati nelle categorie E gli immobili destinati ad uso commerciale, qualora essi presentino autonomia funzionale o reddituale. Su questo specifico punto relativo al solo aspetto catastale, la Corte di Cassazione si è già espressa recentemente in modo univoco, sulla base di un'interpretazione letterale della norma (Cass. n. 10031/2017 della medesima Sez. VI, e Cass. n. 200026/2015 che ha visto soccombente l'Autorità Portuale di Trieste), negando l'accatastamento in classe E anche a soggetti pubblici qualora gli immobili siano atti a produrre reddito anche se utilizzati per fini istituzionali.

Con l'Ordinanza in oggetto la Suprema Corte compie il passo successivo, sancendo, in accoglimento al I motivo di ricorso, l'imponibilità ai fini ICI di un'area assegnata in concessione demaniale marittima per attività di *"gestione [...] trasporto [...] movimentazione e [...] deposito merci"*.

E ciò a prescindere dalle obiezioni formulate con riferimento al mancato perfezionamento del relativo accatastamento degli immobili svolte nel giudizio di provenienza dalla resistente, accolte in sede di appello e fatte oggetto di II motivo di ricorso. Il profilo da ultimo accennato non impone particolari considerazioni, posto che trattasi di conclusione da tempo oggetto di consolidato orientamento della Corte, come richiamato in Ordinanza (Cass. Trib., nn. 15534/10; 1704/16; 19196/06). Nel caso concreto, in materia di ICI, la decisione appare ancora più facile riguardando l'esenzione fabbricati che per esplicita previsione normativa sono *"classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9"*, a prescindere quindi dall'attuale accatastamento.

Il primo profilo di giudizio su cui si è basata la Cassazione appare, invece, meritevole di ulteriore approfondimento ed analisi.

Con tale postulato, infatti, la Suprema Corte conclude per l'imponibilità ICI delle aree in discussione a prescindere dall'*"utilizzo a fini di pubblica utilità"* del bene di riferimento, respingendo così le argomentazioni presentate dalla parte privata nel giudizio di appello su cui si è resa la Sentenza impugnata.

La Cassazione si è basata sul presupposto giuridico dell'attuale inquadrabilità, anche alla luce della riforma della normativa di settore, dell'attività svolta dal concessionario quale attività privatistico-imprenditoriale di tipo lucrativo. Attività che, come tale, viene, per altro, ritenuta dalla Cassazione non configurabile quale *"pubblico servizio"*, al contrario di quanto sostenuto dalla Commissione Tributaria Regionale.

Appare interessante rilevare che tale indirizzo si discosti sensibilmente dai più risalenti orien-

tamenti di una parte della dottrina, che, seppur in modo non unanime, tendevano, invece, in linea generale all'assimilazione di dette attività al "lavoro portuale" o al servizio di necessità reso all'utenza con l'attività di impresa portuale, risultando improntato alla sostanziale oggettivizzazione dell'attività in sé quale parametro di giustificazione dell'esenzione ICI.

Il tutto prescindendo dalla natura del bene in concessione e dal "rapporto di base" eventualmente in essere tra privato e Pubblica Amministrazione.

Motivi per cui tale conclusione può risultare, per certi versi, non piana.

Deve considerarsi, invero, che il citato rapporto di base eventualmente in essere tra privato e pubblica amministrazione potrebbe, in determinati casi ed in linea di principio, presupporre un'utilizzazione meramente strumentale del bene per fini effettivamente pubblicistici, sebbene con ovvia previsione di ritrazione di lucro da parte del privato, come d'uso negli affidamenti di alcuni servizi pubblici, ovvero, ancora, costituire mero oggetto di prestazione-controprestazione, ad esempio, in determinate ipotesi di *project financing*, come, per altro, affermato da altro insegnamento della Suprema Corte (cfr. Cass. Tributaria, n. 12331/17).

Tornando alla fattispecie oggetto di disamina, deve rilevarsi che, anche in merito alla qualificazione dell'affidamento demaniale marittimo, sussiste ancora dibattito e contrasto in giurisprudenza amministrativa. Contrasto che non consta di composizione neppure con l'introduzione della normativa di riordino della legislazione in materia portuale (cfr. L. 84/94) ed, in oggi, dall'introduzione a sistema dei principi di derivazione comunitaria.

Basti rilevare, al riguardo che, sulla questione, il Consiglio di Stato, con la pronuncia n. 3235/2008, ha avuto modo di affermare:

i) che *"in materia di concessioni di aree portuali ... il privato concessionario è abilitato, con apposita autorizzazione, a svolgere un'attività nel proprio esclusivo interesse imprenditoriale"*;

ii) che, in tale contesto *"non si tratta ... di affidamento dei servizi portuali dalla norma stessa configurati e da svolgersi a favore di terzi e, dunque, di pubblici servizi in senso proprio, in relazione ai quali soltanto si configura l'esigenza di indire, per l'assegnazione, pubbliche gare"*;

Con ciò concludendo che l'affidamento dell'area in concessione al privato non integri pubblico servizio.

Tesi che, però, risulta in parte riconfigurata in punto di principio, sebbene su fattispecie concessoria differente rispetto a quella per cui si discute (concessione per la nautica da diporto

- D.P.R. 509/97, ma anche *incidenter tantum* con riguardo ad altre fattispecie similari, come per gli stabilimenti balneari), con la successiva pronuncia n. 6488/2012 con la quale i Giudici di Palazzo Spada hanno, invece, affermato che:

i) *“la natura pubblica delle opere portuali che vengono realizzate sul demanio pubblico comporta che il servizio di gestione del porto turistico sia anche esso un servizio pubblico, di indubbia rilevanza economica”;*

ii) *“la natura di servizio pubblico non è esclusa dal fatto che il porto turistico non è utilizzato da una collettività indifferenziata, ma da una fascia ristretta di utenti; atteso che si tratta comunque di un servizio rivolto ad un numero indeterminato di soggetti; verso corrispettivo”.*

Sentenza quest’ultima che, in punto qualificatorio, sembrerebbe, per certi versi, collidere con le stesse conclusioni di Cassazione in commento, lasciando in essere i dubbi ermeneutici sopra accennati.

Altra rilevante giurisprudenza amministrativa (cfr. Cons. Stato, Sez. VI, 2021/2012) sancisce:

a) che per identificare giuridicamente un servizio pubblico:

- *“non è indispensabile a livello soggettivo la natura pubblica del gestore”;*

- *“è ... necessario ... che le suddette attività presentino un carattere economico e produttivo ... e che le utilità da esse derivanti siano dirette a vantaggio di una collettività, più o meno ampia, di utenti”;*

b) che, quindi, lo svolgimento di tale servizio ben può avere finalità lucrativa da riflettere in capo al privato (imprenditore) eventualmente affidatario dello stesso.

Conclusione quest’ultima confortata anche dai più recenti principi di derivazione comunitaria resi in merito alla materia in discussione, per cui, in buona sostanza, qualsiasi attività svolta nei confronti della collettività, per risultare inquadrabile nel *genus* di *“pubblico servizio”* e nella sottocategoria dei così detti *“SIEG – Servizi di Interesse Economico Generale”* dovrebbe connotarsi di essenzialità, oltre che delle su citate caratteristiche di indeterminazione d’utenza.

Il tutto perché, anche nella fattispecie, sopra accennata, relativa alla materia portuale turistica, la fruizione del bene demaniale in concessione non pare immediatamente inquadrabile come resa alla collettività o come servizio rivolto a soddisfare esigenze dei cittadini *“uti singuli”*, ma, più verosimilmente, ad una determinata categoria di soggetti, al pari dell’attività terminalistica e/o di movimentazione merci (e similari), per cui si discute. E ciò a prescindere

dall'imposizione di tariffe e oneri diversi a carico del concessionario che, a ben vedere, connotano o possono connotare entrambe le fattispecie in esame.

Tutti i sopracitati elementi e considerazioni paiono lasciare ancora aperto il dibattito sui principi enunciati dalla Suprema Corte di Cassazione con l'Ordinanza in commento.

Corte di Cassazione Sez. VI, Ordinanza 20259 del 8 giugno 2017

Presidente: Cirillo Ettore, Relatore: Solaini Luca, sul ricorso 12570-2016 proposto da: Comune di Genova, contro CSM S.R.L. - avverso la sentenza n. 1224/3/2015 della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, depositata il 12/11/2015.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata dell'8/06/2017 dal Consigliere Dott. Luca Solaini.

R.G. 12570/16

Con ricorso in Cassazione affidato a due motivi illustrati da memoria, che possono essere esaminati congiuntamente perché connessi, nei cui confronti la parte contribuente ha resistito con controricorso, anch'esso illustrato da memoria, il Comune di Genova impugnava la sentenza della CTR della Liguria, in tema di pagamento dell'ICI per l'anno 2007, relativamente ad aree demaniali portuali scoperte, lamentando la violazione dell'art. 2 commi 40 e ss del D.L. n. 262/06, dell'art. 5 del D.lgs. n. 504/92 e dell'art. 2 del DM n. 28 del 1998, nonché dell'art. 5 del R.D.L. n. 652/39 e dell'art. 40 del DPR n. 1142 del 1949, in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., in quanto, erroneamente, i giudici d'appello, avrebbero ritenuto che le aree portuali "scoperte" oggetto d'imposizione, in quanto demaniali, ancorché date in concessione, dovevano considerarsi come aree doganali, che erano utilizzate per la movimentazione e il deposito delle merci (ancorché a pagamento), e ciò ne configurerebbe un utilizzo a fini di pubblica utilità, che secondo l'assunto della CTR le esonerava dall'assoggettabilità al tributo, ex art. 7 comma 1 lett. b) del D.lgs. n. 504/92, mentre, secondo la ricorrente, gli operatori quali la società contribuente sono concessionari e, quindi, titolari di un diritto d'uso a titolo esclusivo, di beni demaniali e non affidatari di servizi pubblici, né, l'attività privata di gestione e trasporto merci a scopo lucrativo può essere equiparata a un pubblico servizio; mentre col secondo motivo, il Comune ricorrente ha denunciato la violazione degli artt. 1, 2 e 5 del D.lgs. n. 504/92, degli artt. 3, 53 e 119 Cost., nonché la violazione dei principi regolanti i presupposti oggettivi dell'ICI e la correlata potestà impositiva del comune, in quanto, erroneamente, i giudici d'appello, avevano ritenuto che in mancanza dell'accatastamento definitivo, non fosse possibile per il comune impositore richiedere (sempre in via provvisoria) somme superiori rispetto a quelle oggetto dell'accordo tra Autorità portuale e autorità civica e ciò in violazione dell'autonomia impositiva del comune stesso (che non richiede, un'attribuzione definitiva di rendita catastale). In subordine sollevava questione di legittimità costituzionale delle norme sopra rubricate dell'art. 1 comma 173 della legge n. 296 del 2006.

Il Collegio ha deliberato di adottare la presente ordinanza in forma semplificata.

Il primo motivo di censura è fondato.

Secondo l'orientamento di questa Corte " (...)..Al riguardo, la L. 28 gennaio 1994, n. 84, eliminando la riserva, a favore delle compagnie portuali e dei gruppi portuali, delle operazioni di sbarco, di imbarco e di maneggio delle merci, in attuazione sia del principio della libertà di iniziativa economica ex art. 41 Cost., comma 1, sia del principio comunitario di libera concorrenza, ha imposto la trasformazione in società delle compagnie e dei gruppi portuali "per l'esercizio in condizioni di concorrenza delle operazioni portuali" (L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 21, comma 1, lett. a).(..."(Cass. n. 7651/06).

Secondo l'insegnamento di questa Corte, appare evidente, pertanto, la natura privata, esercitata in forma concorrenziale dell'attività dei concessionari dei beni demaniali portuali, per la quale essi sono assoggettabili al pagamento dei tributi anche in tema di ICI, per l'utilizzo delle aree scoperte senza le quali non potrebbero svolgere la propria attività commerciale. Pertanto, la sentenza impugnata, pone un'erronea ed immotivata equiparazione tra impresa esercente attività portuale (quindi, lucrativa) e svolgimento di un servizio pubblico che è proprio, nell'attuale fase, dell'autorità di vigilanza del settore (Cass. ordd. nn. 10031 e 10032/17).

Inoltre, questa Corte ha già stabilito che non possono essere classificati in categoria E e, quindi, esenti da ICI, gli immobili destinati ad un uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale, è, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui "In tema di classamento, ai sensi dell'art. 2, comma 40, del d.l. n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, nella legge n. 286 del 2006, nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale, e, cioè, alla luce del combinato disposto degli artt. 5 del r.d.l. n. 652 del 1939 e 40 del d.P.R. n.1142 del 1949, immobili per se stessi utili o atti a produrre un reddito proprio, anche se utilizzati per le finalità istituzionali dell'ente titolare" (Cass. n. 20026/15).

Nel caso di specie, le aree cd. "scoperte" risultano indispensabili al concessionario del bene demaniale per svolgere la propria attività imprenditoriale; infatti, ciò che conta ai fini ICI è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito.

Anche il secondo motivo è fondato. Infatti, secondo l'orientamento di questa Corte, "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), in caso di omessa presentazione della dichiarazione relativamente a fabbricato non iscritto in catasto, il Comune può procedere ad accertamento senza dover preventivamente chiedere l'atto di classamento all'Agenzia del Territorio, non essendo tale richiesta prevista dall'art. 11, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e riferendosi il precedente comma 1, che invece la prevede, alla diversa ipotesi in cui sia stata presentata una dichiarazione relativa a fabbricati non iscritti in catasto, ai sensi dell'art. 5, comma 4 e, quindi, sulla base della rendita di fabbricati similari"(Cass. nn. 15534/10, 1704/16, 19196/06).

Nel caso di specie, il ritardo dell'Agenzia del Territorio nel concludere il procedimento di classamento, non poteva inibire al comune impositore l'esercizio della propria potestà impositiva, con la rideterminazione della base imponibile delle aree oggetto di controversia e, quindi, dell'importo dovuto, sia pure in via provvisoria, mancando l'attribuzione definitiva della rendita.

La sentenza va, pertanto, cassata e la causa va rinviata nuovamente alla Commissione tributaria regionale della Liguria, affinché, alla luce dei principi sopra esposti, riesamini il merito della controversia.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma.

Indagini ed accertamenti bancari nei confronti dei professionisti. Contrasti giurisprudenziali della corte di cassazione. Modifiche legislative con effetti retroattivi

a cura di Maurizio Villani e Alessandro Villani
Avvocato Tributarista e Dottore in Giurisprudenza



(HABENT SUA SIDERA LITES)

In merito alle indagini ed agli accertamenti bancari nei confronti dei lavoratori autonomi, negli ultimi tre anni, stiamo assistendo ad un contrasto giurisprudenziale all'interno della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria -, soprattutto dopo l'intervento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 228 del 24 settembre 2014 (in G.U. n. 42 dell'08-10-2014).

Questa situazione non contribuisce a dare serenità e certezze ai professionisti ed ai difensori tributari, soprattutto quando oggi bisogna decidere sull'opportunità o meno di utilizzare la definizione agevolata delle liti pendenti, ai sensi e per gli effetti dell'art. 11 Decreto Legge n. 50 del 24-04-2017, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 96 del 21-06-2017 - v. anche la circolare n. 22/E del 28-07-2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione - le cui domande devono essere presentate entro lunedì 02 ottobre 2017.

Il contrasto giurisprudenziale si incentra soprattutto sulla interpretazione da dare all'incostituzionalità o meno degli accertamenti basati sui movimenti bancari dei professionisti in entrata (versamenti), tenuto conto che tutti sono concordi che, in ogni caso, l'incostituzionalità ha senz'altro travolto i recuperi fiscali basati sui prelevamenti bancari.

Personalmente, sono dell'avviso che la succitata sentenza della Corte Costituzionale riguarda sia i versamenti che i prelevamenti. Infatti, l'attività dei professionisti si caratterizza e si differenzia dall'attività degli imprenditori per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio, per la marginalità dell'apparato strutturale ed organizzativo (per esempio, in tema di ILOR, sentenza n. 42/1980 della Corte Costituzionale, ed in tema di IRAP, sentenza n. 156/2003 della Corte Costituzionale), per la differente disciplina fiscale (regime di cassa diverso dal regime di competenza dell'imprenditore) ed infine per un generale sistema di contabilità semplificata da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali, per cui, ai fini degli accertamenti bancari, non solo è giustificata la distinzione con gli imprenditori ma, soprattutto, all'interno della categoria dei lavoratori autonomi i prelevamenti ed i versamenti devono avere un'unica disciplina normativa, senza alcuna distinzione che altrimenti sarebbe ingiustificata, irrazionale ed incostituzionale, come opportunamente rilevato dalla Corte Costituzionale e modificato dal legislatore dal 24 ottobre 2016 (vedi successiva lettera E) del presente articolo).

Infatti, **non è proponibile "l'equiparazione logica" tra attività d'impresa e attività professionale**

(Cassazione – Sezione Tributaria – sentenza n. 23041/2015; n. 12781/2016 ed ordinanza n. 24862/2016) **sia per i versamenti che per i prelevamenti.**

Questi tratti distintivi tra il lavoratore autonomo e l'imprenditore sono stati opportunamente rilevati dalla succitata sentenza della Corte Costituzionale ai paragrafi 4 e 4.1.

In ogni caso, per cercare di fare chiarezza sull'argomento è necessario sia tracciare la storia della normativa fiscale sia analizzare tutte le sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – che sino ad oggi hanno deciso la questione giuridica in argomento (**in totale n. 46**), soprattutto dopo la relazione della Corte dei Conti del 23 agosto 2017 che invita gli uffici fiscali ad usare maggiormente le indagini bancarie.

NORMATIVA FISCALE

A - NORMATIVA FISCALE IMPOSTE DIRETTE DAL 24-07-1982 SINO AL 31-12-2004

L'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, DPR n. 600 del 29.09.1973 così disponeva:

*“i singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39,40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; **alle stesse condizioni** sono altresì posti come **RICAVI** a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, **i prelevamenti annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili**”*

(numero sostituito e modificato dall'art. 1, primo comma, DPR n. 463 del 15 luglio 1982 e dall'art. 18, primo comma, lettera a), legge n. 413 del 30 dicembre 1991).

Come può notarsi, il legislatore, **nel secondo periodo**, faceva riferimento soltanto ai **ricavi** ed ai **prelevamenti**, per cui in quel periodo sorse il problema se la normativa doveva applicarsi solo agli imprenditori, in quanto titolari di ricavi, oppure poteva estendersi genericamente anche ai lavoratori autonomi, ma sempre limitatamente ai **prelevamenti, come presunzione legale.**

La Corte di Cassazione, dopo un'iniziale periodo di contrasto giurisprudenziale, ha ritenuto l'applicabilità del succitato articolo anche nei confronti dei professionisti (Cassazione – Sezione Tributaria, con le seguenti pronunce: n. 4601/2002; n. 430/2008; n. 11750/2008; n. 802/2011; n. 23041/2015; n. 7453/2016; n. 5153/2017; n. 18801/2017; n. 10249/2017; n. 10250/2017; n. 10251/2017).

Inoltre, si fa presente che la Corte Costituzionale, con l'importante sentenza n. 225 dell'08 giugno 2005, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del succitato articolo perché, in caso di accertamento induttivo, si deve sempre tenere conto in ossequio al principio di capacità contributiva non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, sempre detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.

Infatti, la Corte Costituzionale ha così statuito:

“Una presunzione siffatta non appare, poi, lesiva del canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti

correnti bancari effettuati da un IMPRENDITORE siano stati destinati all'esercizio dell'attività di impresa e siano, quindi, in definitiva detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile".

Come può notarsi, la Corte Costituzionale ha precisato che la normativa in questione si riferisce soltanto agli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi, contrariamente a quanto deliberato dalla Corte di Cassazione con le succitate sentenze.

Questa normativa prevede un'ipotesi di "sanzione impropria" (norma incomprensibile ed anacronistica, soprattutto dopo l'abolizione del segreto bancario) in quanto parifica i costi ai ricavi. Inoltre, soltanto la seconda parte del secondo periodo citato è sempre stata considerata dalla costante giurisprudenza della Corte di Cassazione una "presunzione legale *iuris tantum*" a favore del fisco con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti pronunce: n. 1739/2007; n. 9573/2007; n. 21125/2010; n. 21132/2011; n. 18125/2015; n. 18126/2015; n. 20668/2014; n.21303/2013; n. 2894/2013; n. 15857/2016; n.4829/2015; n. 18065/2016; n. 19029/2016; n. 9078/2016; n. 18081/2010; n. 22179/2008; n. 26018/2014; n.7766/2008; n. 18018/2010; n. 16650/2011; n. 13036/2012; n.16896/2014; n. 27326/2014; n.13470/2015; n.6237/2015; n. 9721/2015; n. 12021/2015; n. 20981/2015; n. 25949/2015; n. 22922/2014; n. 7453/2016; n. 11776/2016; n.7694/2016; n. 7500/2016; n. 3101/2016; n. 16686/2016; n. 16697/2016; n. 16699/2016; n.19029/2016; n. 3628/2017; n. 4087/2017; n. 6947/2017; n. 10249/2017; n. 10250/2017; n. 10251/2017; n. 5152/2017 e n.5153/2017).

Il ricorso alle presunzioni legali produce un'evidente compressione della sfera di libertà economica individuale e dei diritti proprietari poiché limita la capacità di far valere l'effettiva situazione patrimoniale ed economica del contribuente da porre a base della prestazione tributaria; quindi, si pone come una limitazione della capacità contributiva espressa dall'attività economicamente rilevante del singolo individuo e, di conseguenza, se non è irrazionale deve essere interpretata in senso restrittivo.

Ecco perché nel secondo periodo citato bisogna distinguere:

- la prima parte prevede una presunzione semplice, con onere della prova da parte dell'ufficio fiscale;
- la seconda parte, invece, prevede per i soli titolari di scritture contabili (imprenditori e, secondo la Cassazione, professionisti) una presunzione legale relativa (*iuris tantum*) per i soli prelevamenti ("sono, altresì, posti come ricavi", come testualmente dispone la norma).

Questa costante interpretazione della Corte di Cassazione, sia in materia di imposte dirette che in materia di IVA, varrà anche per le successive modifiche legislative, tanto è vero che le succitate sentenze spaziano dal 2008 al 2017, salvo quanto si dirà in seguito alla sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale (lettere C) e D) del presente articolo) ed alle modifiche legislative di cui alla successiva lettera E).

In particolare, la Corte di Cassazione ha precisato che l'applicabilità dell'art. 32 citato ha portata generale, riguardando la rettifica delle dichiarazioni dei redditi di qualsiasi contribuente, quale che sia la natura dell'attività svolta e dalla quale quei redditi provengano (secondo periodo, prima parte):

“Né può inferirsi l’applicabilità dell’art. 32 citato ai soli soggetti che esercitano attività di impresa o di lavoro autonomo per via del riferimento testuale della disposizione ai “RICAVI” ed alle “SCRITTURE CONTABILI”, in quanto il dato letterale risulta limitativo unicamente della possibilità per l’Ufficio di desumere reddito dai “PRELEVAMENTI”, giacché non può presumersi in via generale e per qualsiasi contribuente la produzione di un reddito da una spesa, a differenza che per gli imprenditori o lavoratori autonomi, per i quali, invece, le spese non giustificate possono ragionevolmente ritenersi costitutive di investimenti”.

(Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 18125/2015 e n. 18126/2016).

Come vedremo, la Corte Costituzionale con la citata sentenza n. 228/2014 ha corretto il suddetto ragionamento per quanto riguarda soltanto i professionisti (lettere C) e D).

B - NORMATIVA FISCALE IMPOSTE DIRETTE DALL’01-01-2005 AL 23-09-2014

L’art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, DPR n. 600 del 29.09.1973 così disponeva:

*“I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7 e dell’articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell’articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995 numero 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; **alle stesse condizioni** sono altresì posti come **RICAVI O COMPENSI** a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, **i prelevamenti o gli importi riscossi nell’ambito dei predetti rapporti od operazioni”.***

(articolo così modificato dall’art. 1, comma 402, lettera a), numero 1, Legge n. 311 del 30 dicembre 2004).

Con la succitata modifica, il legislatore per evitare problemi interpretativi ha aggiunto **NELLA SECONDA PARTE** il termine “COMPENSI”, con ciò intendendo espressamente estendere la normativa anche ai lavoratori autonomi, appunto titolari di compensi e non di ricavi.

Inoltre, il legislatore per la prima volta fa riferimento sia ai prelevamenti che agli importi riscossi, ai fini della presunzione legale valida solo per gli imprenditori e professionisti (vedi lettera A).

C - SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 228 DEL 24 SETTEMBRE 2014

La Corte Costituzionale con l’importante e condivisibile sentenza n. 228 del 24 settembre 2014 ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 32, comma 1, n.2), secondo periodo, **seconda parte**, del DPR 29-09-1973, n.600, come modificato dall’art. 1, comma 402, lettera a), n.1), della Legge n. 311 del 30-12-2004 (Legge finanziaria 2005), **limitatamente alle parole “o compensi”** (in G.U. n. 42 dell’08-10-2014).

La questione di costituzionalità era stata sollevata d’ufficio dalla Commissione Tributaria Regionale

per il Lazio con ordinanza del 10 giugno 2013 (In G.U. n. 45, prima serie speciale, del 06-11-2013).

In particolare, i giudici tributari, dovendosi pronunciare sul recupero a tassazione di compensi professionali a seguito di prelevamenti in contanti effettuati da uno studio legale, in parte non giustificati ed in parte giustificati con la sola indicazione del beneficiario dei prelevamenti, sollevavano la questione di costituzionalità del succitato art. 32 per violazione degli artt. 3, 24, 53 e 111 della Costituzione.

La Corte, nell'accogliere la questione di incostituzionalità in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione, con conseguente assorbimento delle eccezioni relative agli artt. 24 e 11 della Costituzione, ha testualmente motivato nel modo seguente:

“4.– Anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo.

Secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati.

Il fondamento economico-contabile di tale meccanismo è stato ritenuto da questa Corte (sentenza n. 225 del 2005) congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi.

L'attività svolta dai lavoratori autonomi, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali.

4.1.– Si aggiunga che la non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti (che peraltro dovrebbero essere anomali rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'Agenzia delle entrate) vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle ENTRATE e delle SPESE professionali e personali.

4.2.– Peraltro, l'esigenza di combattere un'evasione fiscale ritenuta rilevante nel settore trova una risposta nella recente produzione normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari. Si pensi, da ultimo, al decreto del Ministro dello sviluppo economico 24 gennaio 2014 (Definizioni e ambito di applicazione dei pagamenti mediante carte di debito), che ha dato attuazione all'art. 15, comma 4, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 (Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, della legge 17 dicembre 2012, n. 221, alla cui stregua dal 1° gennaio 2014 vi è l'obbligo – sia pure sprovvisto di sanzioni – di accettare pagamenti, di importo superiore a trenta euro, effettuati con carte di debito in favore di imprese e professionisti per l'acquisto di prodotti o per la prestazione di servizi”.

Di conseguenza, la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza n. 228/2014, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 32 citato precisando che:

- l'art 1 della Legge n. 311/2004, inserendo nel corpo dell'art. 32 le parole “o compensi”, ha esteso ai lavoratori autonomi l'ambito operativo della presunzione in base alla quale le somme prelevate dal

conto corrente, così come quelle su questo versate (cioè, gli importi riscossi, inseriti per la prima volta nel succitato articolo), costituiscono compensi assoggettabili a tassazione, se non sono annotate nelle scritture contabili e se non sono indicati i soggetti beneficiari dei pagamenti;

- anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione di trattamento censurata;

- la non ragionevolezza della presunzione si inserisce, peraltro, in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria dei professionisti, che adottano spesso un assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali;

- oltretutto, l'esigenza di combattere l'evasione fiscale nel settore professionale trova una risposta nella recente produzione normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari (Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 24 gennaio 2014).

Di conseguenza, la Corte Costituzionale ha censurato il succitato art. 32 limitatamente alle parole (secondo periodo, seconda parte) "o compensi" senza alcuna distinzione tra prelevamenti e versamenti.

Infatti, la Corte se avesse voluto limitare la censura di incostituzionalità solo ai prelevamenti e non anche ai versamenti lo avrebbe scritto in modo chiaro ed indiscutibile. E' vero che il fatto storico rimesso alla Corte d'ufficio dalla CTR del Lazio riguardava solo i prelevamenti, ma la Corte Costituzionale, pur se interessata dallo specifico "casus belli", non ha ritenuto opportuno limitare la questione solo ai prelevamenti ma ha allargato il giudizio anche ai versamenti, tanto è vero che nel commento dell'art. 1 della legge n. 311 del 2004 ha fatto presente l'ambito operativo della presunzione sia per i **prelevamenti** che per i **versamenti**, che costituiscono compensi assoggettabili a tassazione, se non sono annotati nelle scritture contabili e se non sono indicati i soggetti beneficiari dei pagamenti.

Di conseguenza, una volta appurata la netta distinzione tra professionista ed imprenditore:

- ✓ non ci può essere un'unica disciplina fiscale, tanto è vero che il professionista è tassato per cassa e l'imprenditore per competenza;
- ✓ l'ufficio fiscale non può recuperare "ricavi" al professionista, poiché sono venute meno le parole "o compensi", come sopra esposto;
- ✓ non ci può essere, in merito ad un accertamento fiscale al professionista, una presunzione legale per i versamenti (art. 32, secondo periodo, seconda parte, citato) ed una presunzione semplice (art. 32, secondo periodo, prima parte, citato) per i prelievi, pena l'irrazionalità del sistema che proprio la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza, ha voluto stigmatizzare (vedi Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 23041/2015, n. 16440/2016, ordinanze n. 19770/2016 e n. 24862/2016, che saranno commentate alla lettera G) del presente articolo).

La succitata sentenza della Corte Costituzionale ha effetto retroattivo, in quanto il mutamento normativo prodotto si configura come *ius superveniens*, che per tutti i processi tributari in corso impone la disapplicazione della norma dichiarata illegittima e l'applicazione della disciplina risultante dalla sentenza di incostituzionalità (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 23041/2015; n. 16440/2016; n. 12781/2016; n.24862/2016; n.10958/2010 e n. 12779/2016), salvo il limite del giudicato.

D - NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART.32 CITATO, A SEGUITO DELLA SENTENZA N.228/2014 DELLA CORTE COSTITUZIONALE, DAL 24-09-2014 AL 23 OTTOBRE 2016

A seguito della succitata sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale, il nuovo art. 32, comma 1, n.2), secondo periodo, seconda parte, del DPR n. 600/73 è il seguente:

“I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell’articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell’articolo 18, comma 3, lettera b), del D.Lgs 26 ottobre 1995, n.504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come RICAVI a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell’ambito dei predetti rapporti od operazioni”.

Dalla chiara lettura di cui sopra risulta evidente che il succitato art. 32 è tornato alla vecchia formulazione riferita solo agli imprenditori e non anche ai professionisti, in quanto si fa riferimento ai soli “ricavi” e non anche ai “compensi”, che invece erano stati aggiunti dalla Legge n. 311/2004 ed oggi cancellati dalla Corte Costituzionale (vedi lettera A).

Invece, se la Corte Costituzionale avesse voluto limitare la presunzione ai versamenti e non anche ai prelevamenti, lo avrebbe scritto espressamente e nella nuova formulazione dell’art. 32 si sarebbe dovuta leggere la frase “o compensi limitati ai versamenti” che invece non si legge assolutamente.

E - NUOVA NORMATIVA FISCALE IMPOSTE DIRETTE DAL 24 OTTOBRE 2016

L’art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, seconda parte, DPR n. 600 del 29.09.1973 così oggi dispone:

*“I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7 e dell’articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell’articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995 numero 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; **alle stesse condizioni** sono altresì posti come **RICAVI** a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell’ambito dei predetti rapporti od operazioni **per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili”.***

(articolo così modificato dall’art. 7 – quater, comma 1, decreto legge n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 01 dicembre 2016, in Gazzetta Ufficiale n. 249 del 24 ottobre 2016 e Gazzetta Ufficiale n. 282 del 02 dicembre 2016).

In questo modo, il legislatore si è adeguato alla succitata sentenza della Corte Costituzionale n. 228/2014, escludendo il termine “COMPENSI” e lasciando il solo termine “RICAVI”, come nella pre-

cedente formulazione legislativa di cui alla lettera A) del presente articolo, riferito soltanto agli imprenditori e non ai liberi professionisti.

Infatti, come risulta dagli atti parlamentari (Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili – Senato della Repubblica e Camera dei deputati – A.C. 4110-A):

“ARTICOLO 7 – QUATER – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE – LA NORMA RECA DISPOSIZIONI ETEROGENEE DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE. IL COMMA 1 ELIMINA LA PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA AI COMPENSI DEI PROFESSIONISTI IN RIFERIMENTO AI RAPPORTI BANCARI, ANCHE CON RIGUARDO AI VERSAMENTI”.

QUOD LEX VOLUIT DIXIT.

IN CLARIS NON FIT INTERPRETATIO.

Per i pareri espressi e per il testo approvato nel corso dell’esame in sede referente anteriormente al rinvio deliberato dall’Assemblea si veda lo stampato n. 4110-A della Camera dei Deputati.

Quanto sopra dimostra la volontà del legislatore di eliminare per i professionisti la presunzione legale anche per quanto riguarda i versamenti; per cui si rientra nella presunzione semplice della prima parte, con obbligo dell’ufficio fiscale dell’onere della prova (vedi lettera A).

La succitata norma ha carattere procedimentale, così come affermato dall’Agenzia delle Entrate e dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 10958/2010) sull’articolo 1, commi 402 e 403, della Legge n. 311/2004, che aveva inserito il riferimento ai “compensi” (vedi lettera B) del presente articolo), e quindi applicabile anche per gli accertamenti dei redditi relativi agli anni precedenti alla sua entrata in vigore, con effetto sul contenzioso in essere, purché non sia intervenuto un giudicato (interno o esterno).

Le norme sull’onere della prova hanno natura “procedimentale”; questa tesi è stata ribadita e confermata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la sentenza n. 10598 del 19 luglio 2002, ritenendosi talvolta consentita l’applicazione della disciplina persino ai dati bancari rilevati anteriormente all’entrata in vigore (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 3128/2001; n. 10598/2002; n. 7344/2003; n. 518/2002; n. 4601/2002; n. 21580/2005).

Infatti, in tema di accertamento, la disciplina in materia di accesso ai dati bancari non interferisce sul rapporto tributario, non introduce infrazioni o sanzioni prima non previste, né tocca l’onere dell’amministrazione finanziaria di provare la pretesa impositiva, ma ha natura meramente procedimentale e si occupa soltanto dell’attività di indagine ed accertamento; ne consegue che tale disciplina deve ritenersi pienamente applicabile anche alle iniziative ispettive che, posteriori alla sua entrata in vigore, siano tuttavia relative a periodi d’imposta anteriori (Cass. sentenza n. 10598/2002 sopra citata).

Di conseguenza, la seconda modifica riguarda solo le imprese ed introduce un parametro quantitativo oltre il quale scatta la presunzione legale di evasione per i prelievi o i versamenti di importo superiore a 1.000 euro giornalieri ed a 5.000 euro mensili, come testualmente chiarito dai succitati atti parlamentari.

Infatti, il legislatore ha voluto limitare il parametro quantitativo solo alle imprese e non anche ai professionisti, per i quali le presunzioni legali sia per i versamenti che per i prelievi sono stati totalmente abolite.

A titolo puramente indicativo, si fa presente che la presunzione legale di cui sopra (che resta anche

dopo la modifica legislativa), riferita alle sole imprese e non ai professionisti, opera limitatamente all'eccedenza dei prelevamenti e versamenti non giustificati.

Infine, la suddetta modifica legislativa relativa alle imprese riprende quanto era stato previsto dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 04-08-2006 e n. 32/E del 19-10-2006, che avevano affermato che non va fornita la prova contraria per i prelevamenti che, *“avuto riguardo all'entità del relativo importo ed alle normali esigenze personali e familiari, possono essere ragionevolmente ricondotti nella gestione extra professionale, in ragione della loro esiguità ed occasionalità e, comunque, per la loro coerenza con il tenore di vita rapportato al volume d'affari”*.

Questi due interventi legislativi pongono rimedio alla marcia indietro operata con l'approvazione del decreto legislativo n. 158/2015 in tema di sanzioni amministrative.

Infatti, lo schema del suddetto decreto all'inizio aveva previsto l'eliminazione della presunzione relativa ai versamenti sui conti correnti dei professionisti e di quella relativa ai prelevamenti bancari delle imprese.

La richiesta delle Commissioni Parlamentari di eliminare la nuova sanzione che si sarebbe dovuta applicare in caso di mancata o inesatta indicazione, da parte delle imprese, del soggetto beneficiario delle somme prelevate aveva, però, provocato il mantenimento, nella stesura definitiva del decreto, della normativa vigente e ciò anche per i professionisti, che non sarebbero stati comunque interessati dall'applicazione di tale sanzione.

Come vedremo, questa chiara e precisa *voluntas legis* (art. 12 delle preleggi) di escludere le presunzioni legali per i professionisti sia per i versamenti che per i prelevamenti non è stata minimamente presa in considerazione dalle ultime sentenze della Corte di Cassazione depositate dopo il 24 ottobre 2016, data di entrata in vigore della succitata modifica legislativa, come meglio sarà precisato in seguito alla lettera H).

Infatti, nella interpretazione della legge, si deve tenere conto sia della c.d. interpretazione letterale (c.d. *vox iuris*), volta ad attribuire alla norma il significato che si evince immediatamente dalle parole utilizzate, sia della c.d. interpretazione logica che, superando il significato immediato della disposizione, mira a stabilire il suo vero contenuto ossia lo scopo che il legislatore ha inteso realizzare, emanandola, come nella situazione attuale riscontrabile dagli atti parlamentari succitati.

F - NORMATIVA IVA

In tema di IVA, l'art. 51, comma 2, numero 2, secondo periodo, D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 e successive modifiche ed integrazioni, dispone quanto segue, diversamente dalla succitata normativa in materia di imposte dirette:

“I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7 e dell'articolo 52, ultimo comma, o dell'articolo 63, primo comma, o acquisiti ai sensi dell'art. 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, numero 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articolo 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all'aliquota in prevalenza rispettivamente

applicata o che avrebbe dovuto essere applicata”.

*In merito al succitato articolo, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - con le sentenze n. 5152 e 5153 depositate il 28 febbraio 2017 ha stabilito che, in ambito IVA, **gli importi accreditati sono considerati vendite ovvero prestazioni in nero, mentre quelli prelevati sono sempre equiparati ad acquisti e pagamenti senza fattura.***

“Vi è identità di vedute sul fatto che le suddette norme prevedono una presunzione legale di imponibilità, valida fino a prova contraria, che può essere fornita dal contribuente, non solo in sede di contraddittorio (eventuale) con l’organo accertatore ma, soprattutto, in sede contenziosa” (sentenze sopra citate).

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21303/2013 ha ribadito, anche in materia di IVA, il valore della presunzione legale con inversione dell’onere della prova (vedi precedente lettera A).

In materia di IVA, non c’è stato alcun intervento della Corte Costituzionale né alcun intervento legislativo, per cui la normativa non ha subito modifiche ma, secondo me, deve d’ora in poi essere interpretata per i professionisti come per le imposte dirette per coerenza legislativa, pena l’incostituzionalità per evidente irrazionalità tra IVA ed imposte dirette per il medesimo istituto giuridico degli accertamenti fiscali.

GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

G - GIURISPRUDENZA FAVOREVOLE AI PROFESSIONISTI (N. 10 PRONUNCE)

La giurisprudenza favorevole ai professionisti si articola nelle seguenti sentenze della Corte di Cassazione - Sezione Tributaria Civile – oggi, purtroppo, minoritaria:

I. sentenza n. 20251 del 20 aprile 2015, depositata in cancelleria il 09 ottobre 2015, che rigetta il ricorso dell’Agenzia delle Entrate e conferma che i prelevamenti ed i versamenti non erano indicativi dei compensi di un avvocato;

II. sentenza n. 23041 del 14 ottobre 2015, depositata in cancelleria l’11 novembre 2015, che testualmente precisa: **“La decisione della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 *ha posto fine alla presunzione legale in base alla quale le somme prelevate o versate su conti e depositi riconducibili ad esercenti attività professionale costituiscono di per sé stessi ulteriori compensi assoggettabili a tassazione se non sono annotati contabilmente*”.** Oltretutto, questa importante sentenza viene persino citata dalla sentenza contraria n.3628/2017, che commenteremo alla lettera H) del presente articolo!!

La novella dell’art. 32 DPR n. 600/73 è stata dichiarata costituzionalmente illegittima, non reggendo sul piano economico e giuridico la correlazione logico – presuntiva tra costi, ricavi e movimenti bancari che è tipica, invece, del reddito d’impresa.

Pertanto, non solo è venuta meno la modifica dell’art. 32 operata dalla “finanziaria 2005”, ma non è

più proponibile l'equiparazione logica tra attività d'impresa e attività professionale fatta, ai fini della presunzione posta dall'art. 32, dalla giurisprudenza di legittimità per le annualità anteriori"; questa sentenza sarà spesso citata nelle successive sentenze della Corte di Cassazione per l'importanza e la correttezza giuridica dei principi esposti, in ossequio alla sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale; sarà persino citata nella contraria sentenza n. 16697/2016 (vedi n. 10 della successiva lettera H);

III. sentenza n. 12779 dell'01 giugno 2016, depositata il 21 giugno 2016, che accoglie il ricorso del professionista in ossequio al principio di diritto secondo cui l'ufficio fiscale non poteva adottare, a supporto della ripresa a tassazione, le sole risultanze bancarie, dovendole verificare sulla base di ulteriori elementi probatori, alla luce della sentenza n. 228 del 2014 della Corte Costituzionale;

IV. sentenza n. 12781 dell'01 giugno 2016, depositata in cancelleria il 21 giugno 2016, che ribadisce che gli accertamenti nei confronti dei professionisti devono essere **"depurati dall'operare delle presunzioni escluse, per i professionisti, dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 228/2014"**;

V. sentenza n. 15859 del 20 giugno 2016, depositata in cancelleria il 29 luglio 2016, che condanna l'Agenzia delle Entrate e richiama correttamente la condivisibile sentenza n. 23041/2015, di cui al precedente n. 2;

VI. sentenza n. 15860 del 20 giugno 2016, depositata in cancelleria il 29 luglio 2016, che condanna l'Agenzia delle Entrate e richiama correttamente la condivisibile sentenza n. 23041/2015, di cui al precedente n. 2;

VII. infine, sentenza n. 16440 dell' 01 marzo 2016, depositata in cancelleria il 05 agosto 2016, che accoglie il ricorso di un avvocato precisando che *"è definitivamente venuta meno la presunzione di imputazione sia dei prelevamenti sia dei versamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale che la citata disposizione poneva"*; anche questa sentenza richiama sempre la condivisibile e corretta sentenza n. 23041/2015, di cui al precedente n.2, ed inoltre, in ossequio alla sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale, estende gli effetti a tutti i giudizi pendenti con effetto retroattivo, come stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 10958 del 2010.

A puro titolo informativo, si fa presente che il collegio giudicante di questa sentenza era il seguente:

- Presidente Dott. Stefano Bielli (presente anche nella sentenza contraria n.16697/2016);
- Consigliere Dott. Enrico Scoditti;
- Consigliere Dott. Marco Marulli;
- Consigliere Dott.ssa Laura Tricomi (peraltro già presente nelle sentenze n. 23041/15, 12779/16 e 12781/16);
- Cons. Rel. Dott. Lucio Luciotti (peraltro presente nelle sentenze n. 12779/16 e
- n. 12781/2016, e che vedremo, però, relatore anche nella sentenza contraria n.16697/2016).

In definitiva, con le succitate sentenze la Corte di Cassazione ha ben interpretato il nuovo art. 32 come corretto dalla più volte citata sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale, per cui si sposta sempre sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ed i versamenti

corrispondano ad importi riscossi nell'ambito dell'attività prettamente professionale (PRESUNZIONI SEMPLICI).

Ultimamente, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – ha confermato la suddetta favorevole giurisprudenza con le seguenti pronunce:

1. sentenza n. 16686, depositata il 09 agosto 2016, che ha interpretato correttamente l'incostituzionalità con riferimento ai compensi dei lavoratori autonomi, senza fare distinzioni tra versamenti e prelevamenti (Presidente Dott. Stefano Bielli e relatore Dott. Lucio Luciotti, che erroneamente è stata citata nella sentenza n. 19806/2017 tra le contrarie ai professionisti; infatti, nella citata sentenza, a pagina 3, si fa riferimento ai versamenti ed ai prelievi effettuati **da un imprenditore** *“(cui, pertanto, non si applica l'esclusione operata dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 228/2014, con riferimento ai compensi dei lavoratori autonomi)”*; quindi, l'esclusione è fatta sia per i versamenti che per i prelevamenti;

2. ordinanza n. 19970, depositata il 05 ottobre 2016, che ha testualmente precisato:

“LA DECISIONE DELLA CORTE COSTITUZIONALE HA POSTO DUNQUE FINE ALLA PRESUNZIONE LEGALE IN BASE ALLA QUALE LE SOMME PRELEVATE O VERSATE SU CONTI E DEPOSITI RICONDUCIBILI AD ESERCENTI ATTIVITA' PROFESSIONALE COSTITUISCONO DI PER SÉ STESSI ULTERIORI COMPENSI ASSOGGETTABILI A TASSAZIONE SE NON SONO ANNOTATI CONTABILMENTE (CASS. 23041/2015)”; a tal proposito, bisogna rilevare, purtroppo, che QUATTRO componenti del collegio, invece, in altre occasioni hanno dato un'interpretazione contraria, nelle sentenze n. 7453/16, n. 11776/16 e n. 4087/17, che commenteremo nella lettera successiva; HABENT SUA SIDERA LITES!!!;

3. ordinanza n. 24862, depositata il 05 dicembre 2016, che ha testualmente disposto:

“QUESTA CORTE HA INFATTI GIA' REITERATAMENTE AFFERMATO CHE “IN TEMA DI ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, LA PRESUNZIONE DI CUI ALL'ART. 32 DEL d.P.R. N. 600 DEL 1973, SECONDO CUI SIA I PRELEVAMENTI SIA I VERSAMENTI OPERATI SUI CONTI CORRENTI BANCARI, NON ANNOTATI CONTABILMENTE, VANNO IMPUTATI AI RICAVI CONSEGUITI, NELLA PROPRIA ATTIVITA', DAL CONTRIBUENTE CHE NON NE DIMOSTRI L'INCLUSIONE NELLA BASE IMPONIBILE OPPURE L'ESTRANEITA' ALLA PRODUZIONE DEL REDDITO, SI RIFERISCE AI SOLI IMPRENDITORI E NON ANCHE AI LAVORATORI AUTONOMI O PROFESSIONISTI INTELLETTUALI, ESSENDO VENUTA MENO, A SEGUITO DELLA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 228 DEL 2014, LA MODIFICA DELLA CITATA DISPOSIZIONE, APPORTATA DALL'ART. 1, COMMA 402, DELLA LEGGE N. 311 DEL 2004, SICCHE' NON E' PIU' SOSTENIBILE L'EQUIPARAZIONE, AI FINI DELLA PRESUNZIONE, TRA ATTIVITA' D'IMPRESA E PROFESSIONALE PER GLI ANNI ANTERIORI (SEZIONE 5, N. 23041 DEL 2015 E N. 12781 DEL 2016)”.

Sempre con la succitata ordinanza n. 24862/2016, la Corte di Cassazione ha chiarito quanto segue:

“RISULTA INFATTI SICURAMENTE APPLICABILE QUALE IUS SUPERVENIENS LA DICHIARAZIONE DI INCOSTITUZIONALITA' DELL'ART. 32, PRIMO COMMA, NUMERO 2, d.P.R. 600/1973 NELLA PARTE IN CUI PREVEDEVA UNA PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA DI REDDITO IN RELAZIONE ALLE MOVIMENTAZIONI BANCARIE DEI LAVORATORI AUTONOMI”.

Proprio alla luce delle corrette interpretazioni di cui sopra e per evitare equivoci interpretativi, il legislatore è intervenuto per modificare l'art. 32 più volte citato e per adeguarlo alla sentenza n. 228 del 2014 della Corte Costituzionale, come precisato alla lettera E) del presente articolo.

Oltretutto, non bisogna dimenticare che la circolare n. 16/E del 28-04-2016 dell’Agenzia delle Entrate ha ricordato agli uffici fiscali come l’utilizzo delle indagini bancarie “è da preferirsi solo a valle di una attenta analisi del rischio dalla quale possano emergere significative anomalie dichiarative e, quando è già in corso un’attività istruttoria d’ufficio, deve essere appropriato e finalizzato ad attuare ricostruzioni CREDIBILI e REALISTICHE”.

H - GIURISPRUDENZA CONTRARIA AI PROFESSIONISTI (N. 36 PRONUNCE)

A questo punto, è opportuno commentare e criticare la seguente giurisprudenza contraria della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile -, oggi, purtroppo, maggioritaria, che spesso viene citata:

1. sentenze numeri 22179 del 17 giugno 2008, depositata in cancelleria il 03 settembre 2008, e 18081 del 04 agosto 2010, che non fanno testo perché pronunciate prima della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 24 settembre 2014;
2. sentenze numeri 26018 del 12 novembre 2014, depositata in cancelleria il 10 dicembre 2014, e 6237 del 24 febbraio 2015, depositata in cancelleria il 27 marzo 2015, che ignorano totalmente la sentenza della Corte Costituzionale, tanto è vero che non viene mai citata;
3. sentenza n. 1008 del 25 novembre 2014, depositata in cancelleria il 21 gennaio 2015, che non riguarda assolutamente la presente questione giuridica, in quanto censura una sentenza della CTR motivata per relationem mediante mera adesione alla sentenza dei primi giudici;
4. sentenza n. 25295 del 06 novembre 2014, depositata in cancelleria il 28 novembre 2014, che non prende posizione sulla questione perché il ricorso dell’Agenzia delle Entrate ha reso inammissibile il controllo sulla motivazione esposta dai giudici di merito a sostegno della ritenuta fondatezza delle giustificazioni addotte dal contribuente professionista per superare la presunzione evocata dall’ufficio fiscale;
5. sentenza n. 4585 del 15 gennaio 2015, depositata in cancelleria il 06 marzo 2015, peraltro riferita ad un conto corrente cointestato, che si limita genericamente a richiamare la sentenza n. 21420/2012, precedente alla più volte citata sentenza della Corte Costituzionale;
6. sentenza n. 9721 del 12 febbraio 2015, depositata in cancelleria il 13 maggio 2015, che interpreta restrittivamente la sentenza della Corte Costituzionale, ritenendo valide le presunzioni sui versamenti, senza però operare una dettagliata motivazione, limitandosi a riferimenti puramente letterari;
7. sentenza n. 12021 del 10 aprile 2015, depositata in cancelleria il 10 giugno 2015, che, anche in questo caso, interpreta restrittivamente la sentenza della Corte Costituzionale perché “deve essere osservato che ciò che è stato cancellato è proprio la presunzione sulla quale era fondato l’avviso di accertamento e cioè quella per cui i prelievi ingiustificati dei lavoratori autonomi erano presunti generatori di reddito non dichiarato”, quando, invece, la Corte Costituzionale ha riscritto e corretto l’art. 32 senza alcuna distinzione tra versamenti e prelevamenti, come esposto alla lettera C) del presente articolo;
8. sentenza n. 6093 del 16 dicembre 2015, depositata in cancelleria il 30 marzo 2016, che anche in questo caso interpreta restrittivamente la sentenza della Corte Costituzionale senza alcuna

motivazione, se non i generici riferimenti letterali e senza, peraltro, spiegare la nuova e corretta riformulazione del più volte citato art. 32 (vedi lettera D) del presente articolo);

9. sentenza n. 9078 del 16 marzo 2016, depositata in cancelleria il 05 maggio 2016, che si limita a citare la sentenza n. 9721/2015, già criticata al precedente n. 6;
10. sentenza n. 16697 del 14 marzo 2016, depositata in cancelleria il 09 agosto 2016, che, in accoglimento del ricorso dell’Agenzia delle Entrate, limita la presunzione ai soli prelevamenti **citando, però, stranamente, la sentenza n. 23041 del 2015 favorevole ai professionisti, come precisato alla precedente lettera G), n. 2, del presente articolo**. Inoltre, la citata sentenza si limita genericamente a richiamare le precedenti sentenze numeri 6237/2015, 9078/2016, 18081/2010, 22179/2008 e 26018/2014, citate e criticate nei precedenti numeri.

A tal proposito, a puro titolo informativo, si fa presente che il collegio della sentenza n. 16697/2016 era così composto:

- Presidente Dott. Stefano Bielli (presente anche nella sentenza favorevole n. 16440/2016);
- Consigliere Dott. Enrico Scoditti (presente anche nelle sentenze numeri 1008/15 e 6237/2015);
- Consigliere Dott. Marco Marulli (presente anche nelle sentenze numeri 1008/15 e 6237/2015);
- Consigliere Dott.ssa Paola Vella (al posto della Dott.ssa Laura Tricomi);
- Cons. Rel. Dott. Lucio Luciotti (relatore anche della sentenza favorevole n. 16440/16).

Come può notarsi, ad eccezione della Consigliera Dott.ssa Paola Vella, il suddetto collegio giudicante è lo stesso, con lo stesso relatore, della favorevole sentenza n. 16440/2016, di cui al n. 7 della lettera G) del presente articolo.

HABENT SUA SIDERA LITES!!!!

Alla suddetta giurisprudenza negativa, nel corso degli anni, si sono aggiunte le seguenti pronunce della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria:

A - con affermazioni apodittiche, che richiamano altre sentenze:

15050/2014; n. 19692/2011; n. 15708/2011; n. 3628/2017; n. 12021/2015; n.13470/2015; n. 23575/2015; **n. 7453/2016; n. 11776/2016**; n.16699/2016; n.18065/2016; n. 18066/2016; n. 18067/2016; n. 19029/2016; n.3628/2017; **n.4087/2017**; n. 5152/2017; n. 5153/2017; n. 6947/2017; n. 10249/2017; 10250/2017 e n. 10251/2017, queste ultime tre depositate il 26 aprile 2017 (si fa presente che non esiste la sentenza n. 16999/2016 erroneamente citata a pagina 3 della sentenza n.18801/1017); **a tal proposito, si fa presente che nelle ordinanze n. 7453/2016 e n. 11776/2016 nel collegio erano presenti TRE componenti che facevano parte anche dell’ordinanza favorevole n. 19970/2016, mentre nell’ordinanza n. 4087/2017 erano QUATTRO i componenti presenti nella favorevole ordinanza n. 19970/2016 (vedi lettera G), lettera b, del presente articolo); nella sentenza n. 5152/2017 il termine “condivisibilmente” è stato aggiunto a penna senza alcuna motivazione;**

HABENT SUA SIDERA LITES!!!;

TUTTE LE SUCCITATE SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE SONO STATE DEPOSITATE PRIMA

DELLA LEGGE N. 225/2016, ENTRATA IN VIGORE DAL 24 OTTOBRE 2016, COME CHIARITO ALLA LETTERA E) DEL PRESENTE ARTICOLO;

B - ordinanza n. 18801, depositata il 28 luglio 2017, in cui i Giudici non solo non tengono conto dell'intervenuta modifica legislativa dal 24 ottobre 2016 (vedi lettera E) del presente articolo) ma cadono anche in **un'evidente contraddizione** quando scrivono testualmente:

“CIO' PERCHE' PER UN VERSO L'ATTIVITA' SVOLTA DAI LAVORATORI AUTONOMI SI CARATTERIZZA PER LA PREMINENZA DELL'APPORTO DEL LAVORO PROPRIO E LA MARGINALITA' DELL'APPARATO ORGANIZZATIVO E, PER ALTRO VERSO, GLI EVENTUALI PRELEVAMENTI (CHE PERALTRO DOVREBBERO ESSERE ANOMALI RISPETTO AL TENORE DI VITA SECONDO GLI INDIRIZZI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE) VANNO AD INSERIRSI IN UN SISTEMA DI CONTABILITA' SEMPLIFICATA DI CUI GENERALMENTE E LEGITTIMAMENTE SI AVVALE LA CATEGORIA, DA CUI DERIVA LA FISOLOGICA PROMISCUITA' DELLE ENTRATE E DELLE SPESE PROFESSIONALI E PERSONALI”.

In sostanza, i Giudici di legittimità non solo riconoscono la diversità strutturale e organizzativa dei lavoratori autonomi rispetto agli imprenditori ma riconoscono anche che il sistema di contabilità semplificata dei lavoratori autonomi fa derivare la fisiologica promiscuità sia delle **entrate** che delle **uscite**, per cui i prelevamenti ed i versamenti devono avere un'uniforme disciplina tributaria in fase di accertamento fiscale, contrariamente alle conclusioni cui giunge la succitata ordinanza n. 18801/2017;

infine, si fa presente che la succitata sentenza n. 18801/2017, a pagina 3, cita erroneamente la sentenza n. 16999 del 09 agosto 2016 che non esiste;

LA SUCCITATA ORDINANZA NON HA TENUTO CONTO DELLA LEGGE N. 225/2016, ENTRATA IN VIGORE DAL 24 OTTOBRE 2016, COME CHIARITO ALLA LETTERA E) DEL PRESENTE ARTICOLO;

C - sentenza n. 19806, depositata il 09 agosto 2017, (con lo stesso Presidente e Relatore delle favorevoli sentenze n. 16440/2016; n. 12779/2016; 12781/2016 e n. 16686/2016 già citate alla precedente lettera G) del presente articolo), che, in maniera organica, prende atto sia dei contrasti dottrinali che giurisprudenziali della stessa Cassazione nonché dei dubbi che potrebbero sorgere dalla lettura della più volte citata sentenza della Corte Costituzionale, e che testualmente dispone:

“La maggior coerenza di tale orientamento con la sentenza della Corte costituzionale discende dalla considerazione che la sopra rilevata discrasia tra motivazione e dispositivo della stessa non si traduce in un vero e proprio contrasto tra le due parti della pronuncia, il che comporta che la sua portata precettiva debba essere individuata integrando il dispositivo con la motivazione (arg. da Cass. Sez. L, N. 12841 del 2016). Ed in questa è chiaramente desumibile, anche alla stregua della questione di costituzionalità sollevata dal giudice remittente, che la Corte costituzionale ha inteso escludere l'operatività della presunzione legale basata sugli accertamenti bancari, nei confronti dei lavoratori autonomi, solo ed esclusivamente ai prelevamenti. E lo si ricava dalle argomentazioni svolte dal Giudice delle leggi nel corpo motivazionale della pronuncia (punti 4, 4.1 e 4.2) e dalla conclusione tratta al punto 5, ove si afferma che “Pertanto nel caso di specie la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito”, nessun accenno venendo fatto in tali sviluppi argomentativi ai “versamenti” in conto”.

Personalmente, non sono d'accordo con la suddetta interpretazione sia per tutti i motivi esposti in precedenza nel presente articolo sia perché, soprattutto, la succitata sentenza ignora totalmente la modifica legislativa intervenuta dal 24 ottobre 2016 e valida per tutti i giudizi in corso non coperti da giudicato (vedi precedente lettera E) del presente articolo, nonché l'insegnamento della Corte di Cassazione con le sentenze n.10958/2010; n. 12779/2016; n. 23041/2015; n. 16440/2016; n. 12781/2016; n.24862/2016).

Oltretutto, non è vero che c'è un vero contrasto tra dispositivo e motivazione nella sentenza della Corte Costituzionale n. 228/2014 in quanto, in linea generale, la stessa Corte ha rilevato, correttamente, una diversità strutturale ed organizzativa tra il professionista e l'imprenditore, con le dovute conseguenze fiscali.

Infatti, la stessa sentenza n. 19806/2017 usa il verbo al condizionale:

“Osserva il Collegio che nella citata sentenza del Giudice delle leggi SEMBREREBBE essere rinvenibile una discrasia tra motivazione e dispositivo...”

Di conseguenza, in assenza di un vero e proprio contrasto tra dispositivo e motivazione, è da ritenere prevalente la statuizione contenuta in una di tali parti del provvedimento che va, quindi, interpretato in base all'unica statuizione che, in realtà, esso contiene (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 15585/2007 e n. 16699/2016; cioè si deve tenere conto, nel caso di specie, soltanto dell'eliminazione delle parole “O COMPENSI” contenuta nel dispositivo della succitata sentenza costituzionale.

LA SUCCITATA SENTENZA NON HA TENUTO CONTO DELLA LEGGE N. 225/2016, ENTRATA IN VIGORE DAL 24 OTTOBRE 2016, COME CHIARITO ALLA LETTERA E) DEL PRESENTE ARTICOLO;

I - COME SI DEVONO DIFENDERE I PROFESSIONISTI

Quale che sia la spiegazione del vivace ed insanabile contrasto giurisprudenziale all'interno della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, come sopra esposto ed evidenziato, resta la spiacevole impressione di una funzione nomofilattica assai deteriorata e di un giudizio tributario i cui esiti finali appaiono, purtroppo, sempre più imprevedibili e molto lontani dalle legittime aspettative degli attori in gioco (professionisti, difensori tributari e la stessa Amministrazione Finanziaria).

A titolo puramente informativo, si fa presente che anche sulla delicata questione di competenza processuale in merito all'impugnazione del provvedimento di iscrizione ipotecaria (art. 77 D.P.R. n.602/1973), si è assistito ad un notevole contrasto, a distanza di una sola settimana, all'interno della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione tra la sentenza n. 4802/2007 e la n.5430/2017, entrambe scritte dallo stesso relatore!!!.

HABENT SUA SIDERA LITES!!!

Con la speranza che la questione giuridica del presente articolo sia quanto prima risolta definitivamente, soprattutto alla luce delle modifiche legislative intervenute, secondo me, i professionisti, in sede contenziosa, devono continuare a sollevare sempre e tempestivamente le seguenti eccezioni di diritto e di merito.

DECALOGO DELLE STRATEGIE PROCESSUALI

1. Eccepire sempre, sin dal primo grado, che il più volte citato art. 32, secondo periodo, seconda parte, non si applica né ai prelievi né ai versamenti, come precisato e documentato nel presente articolo, per cui non sussiste alcuna inversione dell'onere della prova che, invece, spetta unicamente all'Amministrazione Finanziaria (PRESUNZIONE SEMPLICE); infatti, per essere valida, l'eccezione deve essere sollevata tempestivamente in primo grado e, per il principio di autosufficienza, deve essere riportata nel ricorso per Cassazione (Cass. n. 2196/2015; n. 1540/2007; n.7453/2016; n. 303/2010; n. 13934/2011; n. 22726/2011; n. 14784/2015; n.21686/2010; n. 27413/2016; n. 19806/2017; n. 22662/2014; n. 9356/16; n.19029/2016; n.8312/2013; n. 11982/2011; n. 15867/2004, n. 17810/2016; n.23575/2015); a titolo puramente informativo, si precisa che quando il termine scade di sabato lo stesso è prorogato di diritto al successivo lunedì, ai sensi e per gli effetti dell'art. 155, commi 4 e 5, c.p.c. (Cassazione – Sezione Tributaria – ordinanza n. 20303, depositata il 23 agosto 2017); in ogni caso, proporre sempre tempestivo appello in caso di rigetto dell'eccezione. È opportuno far presente che il ricorso per cassazione non deve essere prolisso, come ultimamente ribadito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 18962 del 31 luglio 2017.

2. Instaurare sempre un preventivo **contraddittorio** con l'Agenzia delle Entrate competente per dimostrare la propria tesi difensiva con valida documentazione bancaria e contabile, suffragata **anche con presunzioni gravi, precise e concordanti nonché con la possibilità di esibire e depositare anche atti notori** (sentenze n. 18065/2016; n. 11776/2016; n.5018/2015; n. 11785/2010; n. 20028/2011; n. 8987/2013; n. 18125/2015; n.18126/2015; n.18081/2010; n. 16440/2016; n. 17810/16; n. 16896/2014; n.12021/2015; n.22179/2008; n. 26018/2014; n. 16697/2016; n. 22502/2011; n.4585/2015; n.16929/2015; n. 9721/2015; n. 5152/2017 e n. 5153/2017); infatti, la Corte di Cassazione con le succitate sentenze ha precisato che il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso **presunzioni semplici**, da contrapporre alle presunzioni semplici dell'ufficio fiscale, e da sottoporre comunque ad attenta verifica **da parte del giudice**, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio, **purché grave, preciso e concordante**, ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, **senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative**. La giurisprudenza della Cassazione ha riconosciuto, inoltre, la possibilità di **introdurre dichiarazioni rese da terzi** per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, e **per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa** (Cassazione . Sezione Tributaria – n. 11776/2016; n.5018/2015; n. 11785/2010; n.20028/2011; n. 8987/2013; n. 18065/2016; n.18066/2016; n. 18067/2016); **il giudice tributario deve sempre procedere ad un esame, se non analitico per ciascuna operazione, quanto meno per gruppi di operazioni omogenee delle giustificazioni addotte dal professionista (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 5152/2017 e n. 5153/2017); per gli studi di settore dei professionisti bisogna tenere conto degli appositi correttivi del decreto ministeriale del 22 dicembre 2016, così come chiarito con la circolare del 13 luglio 2017, n. 20/E, dell'Agenzia delle Entrate. Il professionista, in sede contenziosa, può sempre chiedere la nomina di un C.T.U., che è uno strumento di valutazione della prova già acquisita (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n.**

22535/2012; n. 27247/2008; n. 15219/2007; n. 13470/2015); **infatti, la C.T.U. può essere disposta discrezionalmente dal giudice tributario non per supplire alle carenze istruttorie di una delle parti ma per valutare tecnicamente i dati oggettivi, bancari e contabili già acquisiti agli atti di causa**; la legittimità dell'utilizzo dei dati, desunti dalla verifica operata dall'ufficio fiscale sui conti correnti bancari del professionista non è condizionata, però, dalla previa instaurazione del **contraddittorio** con lo stesso professionista; infatti, tale attività preventiva costituisce una mera **facoltà** per l'ufficio fiscale, e non certo un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n.14675/2006; n. 4601/2006; n. 25142/2009; n. 25770/2015; n. 446/2013; n.10249/2017; n. 10250/2017; n. 10251/2017; n. 5152/2017; n. 5153/2017).

3. Per quanto in particolare riguarda la necessità del **contraddittorio** già in fase di acquisizione e del valore probatorio delle movimentazioni bancarie in genere, la Corte di Cassazione ha sempre affermato il seguente principio di diritto:
4. **“la legittimità della utilizzazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che il citato articolo 32 prevede il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell'amministrazione tributaria, non di un obbligo” (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 4601/2002; n. 15857/2016; n. 5152/2017 e n. 5153/2017); in ogni caso, oggi è dato acquisito che tutti gli accessi finalizzati alla raccolta di documentazione devono sempre essere seguiti dalla redazione di apposito processo di chiusura delle operazioni, da rilasciare in copia al contribuente (Cassazione – Sezione Tributaria – n.7843/2015 e n.20770/2013).**
5. In caso di accertamento induttivo, fondato sulle risultanze di movimenti bancari, si deve sempre tenere conto, in ossequio al principio di capacità contributiva, non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi, che vanno comunque detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati (Corte Costituzionale sentenze n.225/2005 e 228/2014, già citate, nonché Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - n.16929/2015; n. 12021/2015; n. 16896/2014).
6. **Per i conti cointestati o riferiti al nucleo familiare bisogna dimostrare l'estraneità delle movimentazioni bancarie dei suddetti conti rispetto a quelli del contribuente ricorrente** (Cass. n. 16929/2015; n. 3628/2017); con riferimento alla questione della cointestazione al coniuge del contribuente dei rapporti bancari oggetto di accertamento, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - ha costantemente affermato: **“l'operatività della suddetta presunzione legale a carattere relativo, e la conseguente inversione dell'onere della prova, si applicano non solo in caso di cointestazione ma addirittura nell'ipotesi di intestazione dei rapporti bancari a terzi che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente (Cass. n. 27032/2007; n. 21454/2009); ipotesi, questa, che la giurisprudenza più recente, qui condivisa (Cass. n. 18869/2007; n. 27947/2009; n. 18083/2010), valorizzando, a fini probatori, la relazione di parentela, ha ravvisato nel rapporto familiare, affermando la riferibilità al contribuente medesimo, delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari degli indicati soggetti, salva, ovviamente, la prova contraria da parte dello stesso”** (in termini, Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 16096/2011; n. 6232/2003; n. 11145/2011 e n. 6947/2017; n. 18370/2015; n.11776/2016; n. 1898/2016; n. 20981/2015; n. 7957/2017; n. 18065/2016; n. 26173/2011; n. 4585/2015).
7. **Tutta la documentazione deve essere depositata entro il termine perentorio di 20 giorni pri-**

ma dell'udienza e deve essere attentamente valutata dai giudici tributari, altrimenti, può essere motivo di appello (Cass. n. 16440/2016; n. 9721/2015; n. 12021/2015; n.11776/2016; n. 4929/2015; n. 6237/2015; n. 9078/2016; 18081/2010; 22179/2008; n.26018/2014); il termine di venti giorni liberi è sempre stato considerato dalla Corte di Cassazione termine **perentorio** e non ordinatorio (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 11249/2015; n. 3661/2015; 655/2014; n. 20109/2012; n. 13110/2012; n.1906/2008; n. 17810/2016). A tal proposito, occorre precisare che la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria –, **con l'ordinanza n. 15021 del 16-06-2017**, confermando un costante indirizzo giurisprudenziale, ha rilevato che il divieto di utilizzare i documenti scatta non solo nell'ipotesi di rifiuto doloso dell'esibizione ma anche nei casi in cui il contribuente, **su specifica richiesta**, dichiara, contrariamente al vero, per errore non scusabile di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa, di non possedere i documenti (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 5152/2017; n. 5153/2017; n. 18081/2010; n. 22179/2008; n. 26018/2014); **è interesse, quindi, del professionista depositare tutta la documentazione necessaria per contrastare gli accertamenti fiscali** (Cassazione – Sezione Tributaria – sentenze n. 1739/2007; n. 9573/2007; n. 21125/2010; n.21132/2011).

L'autorizzazione alle indagini bancarie, secondo la Cassazione, ha una semplice funzione organizzativa, incidente esclusivamente nei rapporti tra uffici e, avendo natura di atto meramente preparatorio, inserito nella fase di iniziativa del procedimento amministrativo di accertamento, non è nemmeno qualificabile come provvedimento o atto amministrativo (Cass. n. 14026/2012; n. 5849/2013; n. 3628/2017); in ogni caso, l'omessa autorizzazione o l'immotivata autorizzazione può essere contestata con il ricorso avverso l'avviso di accertamento e questo può essere **un motivo di c.d. illegittimità derivata, come più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione (Sezioni Unite, sentenza n. 11082/2010)**.

8. Sempre in tema di indagini bancarie, ultimamente, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria –, con l'ordinanza n.20303, depositata il 23 agosto 2017, richiamando una consolidata giurisprudenza di legittimità, ha stabilito e precisato quanto segue:

*“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del D.P.R. n. 597 del 1973 e del D.P.R. n. 598 del 1973, che del D.P.R. n.917 del 1986, incombe al contribuente; inoltre, poiché nei poteri dell'amministrazione finanziaria in sede di accertamento rientra la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte **di un costo sproporzionato** ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi (Cass. 25 febbraio 2010, n. 4554; 30 dicembre 2010, n. 26480” (ex plurimis, v. anche Cass., sez V, n. 11881/17; 19537/16, che ha cassato la sentenza con la quale il giudice tributario si era limitato a “fondare l'inerenza del costo sul mero collegamento all'attività produttiva (i costi sarebbero rilevanti per il sol fatto di risultare dai verbali del consiglio di amministrazione della contribuente”, cfr. Cass. n. 25317/14 e n. 20679/14);*

I suddetti principi sono applicabili anche ai professionisti.

9. **Una volta che il professionista ha contestato le ragioni del fisco, il giudice tributario deve apprezzare il materiale probatorio nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative** (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 7694/2016; n. 25502/2011; n.25365/2007; n. 16896/2014; n. 2781/2015).La Corte di Cassazione ha più volte precisato che il sindacato di legittimità sulla

motivazione deve intendersi ridotto al “minimo costituzionale”, nel senso che:

“è denunciabile in Cassazione solo l’anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all’esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali”, con la precisazione che “tale anomalia si esaurisce nella “mancanza assoluta di motivi sotto l’aspetto materiale e grafico”, nella “motivazione apparente”, nel “contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili” e nella “motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile”, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di “sufficienza” della motivazione” (Cassazione – Sezioni Unite – n. 8053/2014; n. 9032/2014; n. 20112/2009; n. 22232/2016).

10. Si fa presente che, nel processo tributario, non è ammesso il giudizio di equità (Cassazione – Sezione Tributaria – pronunce n. 13035/2012; n. 2958/2006; n.1050/2008; n. 25707/2015; n. 4442/2010; n. 24520/2009; n. 16686/2016).

J - CONCLUSIONI

Con la riscrittura e correzione del più volte citato art. 32, per i soli professionisti, la Corte Costituzionale ed il legislatore non hanno fatto alcuna distinzione tra i prelevamenti ed i versamenti, spostando l’onere della prova sempre e solo sull’Agenzia delle Entrate, come correttamente interpretato dalle sentenze della Corte di Cassazione citate alla lettera G) del presente articolo (PRESUNZIONI SEMPLICI).

Di conseguenza, se non si vogliono avere ulteriori sorprese e confusioni giurisprudenziali, bisogna seguire le seguenti strategie processuali, sempre tenendo conto dell’importante modifica legislativa di cui alla lettera E) del presente articolo:

- ✓ chiedere ai giudici di legittimità di rimettere gli atti alle Sezioni Unite della Cassazione (art.374, comma 2, c.p.c.) per sanare l’attuale contrasto giurisprudenziale e, soprattutto, per chiarire l’effetto dello *ius superveniens* e la sua applicabilità immediata a tutti i giudizi oggi pendenti, anche se relativi a fatti verificatisi sotto l’impero della legge precedente (si rinvia alla lettera E) del presente articolo);
- ✓ chiedere ai giudici tributari di merito o ai giudici di legittimità di inviare nuovamente, anche d’ufficio, gli atti alla Corte Costituzionale per l’interpretazione autentica e, in ogni caso, se fosse vera la tesi contraria al presente articolo, sollevare la questione di incostituzionalità per contrasto con gli articoli 3, 24, 53 e 111 della Costituzione per la diversità di trattamento giuridico tra i versamenti ed i prelevamenti dei professionisti, in tema di valutazione delle presunzioni (legali per i versamenti e semplici per i prelevamenti); cosa assurda ed irrazionale.

A questo punto, per evitare di lasciare i professionisti nell’incertezza giuridica e processuale, è consigliabile coltivare il contenzioso tributario seguendo le indicazioni delle favorevoli sentenze della Cassazione citate alla lettera G) del presente articolo, indipendentemente da quanto esposto dall’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 16/E del 28/04/2016.

Il contrasto giurisprudenziale e la confusione all’interno della Corte di Cassazione testimonia quanto giustificata fosse l’impetosa analisi del Primo Presidente della Corte di Cassazione, svolta in occasione dell’Assemblea Generale della Suprema Corte del 25 giugno 2015, in cui testualmente si affermava

che:

“è amaro dover constatare che il nostro organo di legittimità, nel suo insieme e in ogni suo singolo componente, non è in grado, allo stato, di assicurare quella stabile e unitaria interpretazione e applicazione delle leggi nazionali, da cui dovrebbe derivare un risultato deflattivo delle impugnazioni infondate e, quindi, una consistente riduzione del contenzioso accumulatosi anche nelle fasi precedenti, grazie all’effetto dissuasivo che una giurisprudenza in linea con la sua essenziale dimensione istituzionale è capace di determinare anche nei giudici di merito” (Cfr. G. SANTACROCE, Assemblea Generale della Corte Suprema di Cassazione: funzioni, tempi e risorse della giurisdizione di legittimità, Roma 25 giugno 2015).

Dopo tre modifiche legislative, una sentenza della Corte Costituzionale e ben 46 pronunce sino ad oggi della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – , il professionista ha diritto di conoscere la verità processuale, senza contraddizioni e ripensamenti e senza dover sperare di essere giudicato da un collegio rispetto ad un altro.

K - QUADRO SINOTTICO IN ALLEGATO

Alla luce di tutto quanto sopra esposto e documentato, allego il quadro sinottico che sintetizza tutte le questioni giuridiche sull’argomento oggetto del presente articolo.

ALLEGATO

- QUADRO SINOTTICO -

AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

PERIODO	ATTIVITA'	OPERAZIONE	PRESUNZIONE	LETTERE ARTICOLO
Dal 24-07-1982 AL 31-12-2004	LAVORO AUTO- NOMO	PRELIEVO	LEGALE (CASSA- ZIONE)	VEDI LETT. A)
		VERSAMENTO	SEMPLICE	
	IMPRESA	PRELIEVO	LEGALE	
		VERSAMENTO	SEMPLICE	
DALL'01-01-2005 AL 23-09-2014	LAVORO AUTO- NOMO	PRELIEVO	LEGALE	VEDI LETT. B)
		VERSAMENTO	LEGALE	
	IMPRESA	PRELIEVO	LEGALE	
		VERSAMENTO	LEGALE	
CORTE COSTITU- ZIONALE SENT. N. 228/14 DAL 24- 09-2014 AL 23-10- 2016	LAVORO AUTO- NOMO	PRELIEVO	SEMPLICE	VEDI LETTERE C), D) e G)
		VERSAMENTO	SEMPLICE	
	IMPRESA	PRELIEVO	LEGALE	
		VERSAMENTO	LEGALE	
DAL 24-10-2016 (LEGGE N. 225/2016)	LAVORO AUTO- NOMO	PRELIEVO	SEMPLICE	VEDI LETT. E)
		VERSAMENTO	SEMPLICE	
	IMPRESA	PRELIEVO	LEGALE (OLTRE IMPORTI)	
		VERSAMENTO	LEGALE (OLTRE IMPORTI)	

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

