

# **Massimario**

## **delle Commissioni tributarie della Lombardia**

**2° semestre 2019 - 1° semestre 2020**

**Presidente della Commissione tributaria regionale  
dott. Domenico Chindemi**

**Direttori dell'Ufficio del Massimario  
dott. Salvatore Labruna  
dott. Alessio Scarcella**

**Dirigente della Commissione tributaria regionale  
dott.ssa Francesca Maria Vittorio**



**Direzione della Giustizia Tributaria**



**CENTRO RICERCHE DOCUMENTAZIONE  
ECONOMICO E FINANZIARIA**

© Copyright **Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia**

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi microfilm, film, e fotocopie) nonché la memorizzazione digitale, sono riservati per tutti i Paesi.

---

Editing: Stefania Nicoletta Amoia e Massimo Romeo

Stampa: IPZS - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato

**PRESENTAZIONE**  
**DEL MASSIMARIO CIRCOSCRIZIONALE**  
**DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA**  
**DELLA LOMBARDIA**

(2° semestre 2019 - 1° semestre 2020)

*Questo Massimario costituisce il punto d'arrivo di un ininterrotto percorso scientifico-organizzativo che parte dal 2011; in formato cartaceo, digitale<sup>1</sup> e telematico<sup>2</sup>, ha continuato per un decennio a raccogliere ed ordinare in massime la giurisprudenza<sup>3</sup> più significativa ed innovativa delle Commissioni tributarie della Lombardia, regione europea il cui primato economico-finanziario, di livello nazionale e sovranazionale, non può che riflettersi direttamente sulla rilevanza delle questioni quotidianamente trattate nelle nostre aule giudiziarie.*

*Anche l'edizione di quest'anno è il lodevole frutto dell'impegnativo lavoro corale di tanti<sup>4</sup> magistrati, accademici, avvocati, dottori commercialisti, dirigenti e funzionari di segreteria che hanno provveduto a selezionare ed organizzare in circa 1400 massime una imponente<sup>5</sup> produzione giurisprudenziale, consegnando a giudici, difensori e parti processuali un formidabile strumento di conoscenza ed approfondimento del diritto tributario vivente, volto a promuovere un'uniformità ermeneutica della giurisprudenza regionale come valorizzazione della "certezza del diritto", e certamente non come "conformismo giurisprudenziale<sup>6</sup>".*

*L'evoluzione della giurisprudenza tributaria territoriale, naturale avanguardia della giurisprudenza tributaria di legittimità, assume vieppiù maggior rilievo<sup>7</sup> qualora la conoscenza degli indirizzi ermeneutici delle Commissioni tributarie della propria circoscrizione, possa essere risolutiva -per categorie produttive, professionali e semplici cittadini- nel decidere se adire le vie giudiziarie.*

*La consultazione dell'opera si avvale di un impianto editoriale chiaro e dettagliato, stampato con i tipi dell'I.P.Z.S.<sup>8</sup> e direttamente curato dalla redazione domestica; già dalla precedente pubblicazione è stata introdotta una Scheda di giurisprudenza per la selezione dei provvedimenti giurisdizionali emessi dalle*

*Commissioni Tributarie della Lombardia, nonché un Titolare di classificazione con efficaci Codici alfanumerici per una ricerca veloce degli argomenti e delle sezioni tematiche.*

*Grazie, dunque, ai magistrati Direttori dell'Ufficio circoscrizionale del Massimario: Comm. Dott. Salvatore Labruna e Dott. Alessio Scarcella, ai magistrati componenti dell'Ufficio: Dott. Cristiano Baldi, Dott.ssa Maria Rosaria Correrà, Dott. Giovanni Izzi, Dott. Giuseppe Locatelli, Dott.ssa Paola Malanetto, Dott.ssa Sonia Porreca, Dott. Giacomo Rota; alla Dirigente di Segreteria della C.T.R. Lombardia: Dott.ssa Francesca Maria Vittorio; ai funzionari di Redazione: Dott.ssa Stefania Nicoletta Amoia e Massimo Romeo; all'Accademia, agli Ordini ed Associazioni professionali, ai Massimatori<sup>9</sup> ed a tutti coloro che hanno dedicato tempo ed impegno alla riuscita dell'opera.*

*È con grande soddisfazione ed orgoglio, quindi, che presento anche quest'anno l'atteso massimario, volto ad offrire a tutti gli operatori del diritto tributario, in Lombardia come in tutto il territorio nazionale, una raccolta giurisprudenziale diversificata, recente e ricca, affinché ciascuno ne possa attingere elementi di studio e riflessione.*

**(Domenico Chindemi)**  
**Presidente della C.T.R.**



---

1 L'allegato supporto digitale contiene anche copia anastatica di tutte le sentenze qui proposte. L'immagine digitale di tale supporto può essere scaricata dal portale web del C.P.G.T.

2 Il massimario sarà pubblicato per la consultazione sul portale istituzionale del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT).

3 Dal 2017 le massime più interessanti della C.T.R. Lombardia sono inserite anche nell'archivio della Corte Suprema di Cassazione - Centro Elettronico di Documentazione – ItalGiureWeb, a cura del dott. Salvatore Labruna e della dott.ssa Sonia Porreca. Questo volume è altresì pubblicato sulle banche dati di giurisprudenza nazionale e comunitaria.

4 L'art. 37, comma 4, d.l. 98/2011, convertito dalla legge 111/2011, ha previsto la possibilità di stipulare a tal fine apposite convenzioni con le Università e gli Ordini Professionali della circoscrizione regionale.

5 Il valore di lite complessivo delle controversie decise dal 1° luglio 2018 al 30 giugno 2019 nelle Cc.Tt. lombarde è stato di € 6.250.260.074 (pari al 22,65% dell'omologo valore di lite nazionale che ammonta ad € 27.596.139.738), con un valore medio di ciascuna controversia pari ad € 338.418,98 (trattasi del 291,87% del correlato valore nazionale pari a € 115.950,16). Ciascuno dei 206 giudici delle Cc.Tt. lombarde ha deciso nel medesimo periodo controversie per un valore di lite medio pari a € 30.341.068 (trattasi del 215,50% del correlato valore nazionale pari a € 14.079.663, relativo ai 1.961 giudici in pianta organica nazionale al 30 settembre 2019). Elaborazione da dati pubblicati: M.E.F. – D.F. - D.G.T. Relazione annuale sul contenzioso 2018 – 2019.

6 L'obiettivo tendenziale non consiste nella sottesa promozione di una qualche forma di "conformismo giurisprudenziale", bensì nella valorizzazione dell'eventuale consapevole ed argomentato contrasto col precedente confutato, maieutico per l'evoluzione della giurisprudenza al mutare non solo della normativa ma anche del comune sentire, contribuendo alla effettività della "certezza del diritto".

7 Anche extragiudiziario, come già nel reclamo obbligatorio per la mediazione delle controversie di minore entità ex d.l. 98/2011, art. 39 commi 9, 10, 11, conv. in l. 111/2011, poi modificata con la l. 147/2013, art. 1 comma 611, ed adesso – ex d.lgs. 156/2015 – nell'applicazione della conciliazione ad ogni controversia tributaria, durante l'intero iter giudiziario.

8 Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. Per la preziosa collaborazione istituzionale a questa edizione si ringrazia il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

9 In calce è riportato l'elenco di tutti i Massimatori con la relativa sigla identificativa.





COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
PER LA LOMBARDIA

Ufficio del Massimario

**Presidente della Commissione tributaria regionale per la Lombardia**

*dott. Domenico CHINDEMI*

**Direttori dell'Ufficio del Massimario**

*dott. Salvatore LABRUNA*

*dott. Alessio SCARCELLA*

**Componenti dell'Ufficio del Massimario**

*dott. Cristiano BALDI*

*dott.ssa Maria Rosaria CORRERA*

*avv. Giovanni IZZI*

*dott. Giuseppe LOCATELLI*

*dott.ssa Paola MALANETTO*

*dott.ssa Sonia PORRECA*

*dott. Giacomo ROTA*

**Segreteria di Redazione**

*dott.ssa Stefania Nicoletta AMOIA*

*sig. Massimo ROMEO*

**Magistrati coordinatori dei propri rispettivi uffici**

*dott. Domenico CHIARO (Presidente f.f. Ctp Bergamo)*

*dott. Aldo SPARTÀ (Presidente Ctp Brescia)*

*dott. Tommaso BUONANNO (Presidente Ctp Como)*

*dott. Pio MASSA (Presidente Ctp Cremona)*

*dott. Salvatore CATALANO (Presidente f.f. Ctp Lecco)*

*dott. Vito PIGLIONICA (Presidente Ctp Lodi)*

*dott. Fernando PLATANIA (Presidente Ctp Mantova)*

*dott. Paolo ROGGERO (Presidente Ctp Milano)*

*dott. Vincenzo CALIA (Presidente Ctp Pavia)*

*dott. Battista PALESTRA (Presidente f.f. Ctp Sondrio)*

*dott. Carmelo LEOTTA (Presidente Ctp Varese)*





## **Legenda delle abbreviazioni:**

c.c.	<i>Codice Civile</i>
c.d.	<i>Codice Doganale</i>
c.d.c.	<i>Codice Doganale Comunitario</i>
C.E.	<i>Comunità Europea</i>
c.p.	<i>Codice Penale</i>
c.p.c.	<i>Codice di Procedura Civile</i>
c.p.p.	<i>Codice di Procedura Penale</i>
Cass.	<i>Corte di Cassazione</i>
Conf.	<i>Conforme</i>
Corte Cost.	<i>Corte Costituzionale</i>
Cost.	<i>Costituzione</i>
Ctp	<i>Commissione Tributaria Provinciale</i>
Ctr	<i>Commissione Tributaria Regionale</i>
d.l.	<i>Decreto Legge</i>
d.lgs.	<i>Decreto Legislativo</i>
d.m.	<i>Decreto Ministeriale</i>
d.P.C.M.	<i>Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri</i>
d.P.R.	<i>Decreto del Presidente della Repubblica</i>
l.	<i>Legge</i>
l.f.	<i>Legge Fallimentare</i>
l.r.	<i>Legge Regionale</i>
r.d.	<i>Regio Decreto</i>
r.d.l.	<i>Regio Decreto Legge</i>
reg.	<i>Regolamento</i>
Sez.	<i>Sezione</i>
Sez. stacc.	<i>Sezione staccata</i>
TUA	<i>Testo Unico delle Accise</i>
T.F.U.E.	<i>Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea</i>
TUIR	<i>Testo Unico delle Imposte sui Redditi</i>
TULD	<i>Testo Unico delle Leggi Doganali</i>
TUR	<i>Testo Unico del Registro</i>



TITOLARIO E CODICI DI CLASSIFICAZIONE

**UFFICIO CIRCOSCRIZIONALE  
DEL MASSIMARIO LOMBARDO**

2019



## **INDICE DEI TITOLI**

- Titolo I    ACCERTAMENTO
  
- Titolo II    ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI
  
- Titolo III    FINANZA LOCALE
  
- Titolo IV    REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI
  
- Titolo V    SUCCESSIONE E DONAZIONE
  
- Titolo VI    IVA
  
- Titolo VII    RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI
  
- Titolo VIII    PROCESSO TRIBUTARIO
  
- Titolo IX    CONDONI E SANATORIE
  
- Titolo X    CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO
  
- Titolo XI    VARIE

# Titolo I      ACCERTAMENTO [d.P.R. 600/1973]

## Classificazione e codici

<b>01 ACCERTAMENTO</b>	<b>CODICE</b>
<b>A DICHIARAZIONE (CONTENUTO)</b>	01-0A-00
<b>B SCRITTURE CONTABILI</b>	
01 Obbligatorie	01-0B-01
02 Non obbligatorie	01-0B-02
03 Tenuta e conservazione	01-0B-03
<b>C RITENUTE ALLA FONTE</b>	
01 Lavoro dipendente e redditi assimilati	01-0C-01
02 Lavoro autonomo	01-0C-02
03 Interessi e redditi di capitale	01-0C-03
04 Dividendi	01-0C-04
05 Altre ritenute	01-0C-05
<b>D ESENZIONI DA IMPOSTA</b>	
<b>NON RESIDENTI/RIMBORSO: DIRETTIVE MADRE-FIGLIA/INTERESSI-CANONI</b>	01-0D-00
<b>E ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE</b>	01-0E-00
<b>F LIQUIDAZIONI "AUTOMATIZZATE" (art. 36-bis)</b>	01-0F-00
<b>G CONTROLLO FORMALE (art. 36-ter)</b>	01-0G-00
<b>H CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE</b>	01-0H-00
<b>I RETTIFICA DICHIARAZIONE</b>	
01 Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	01-0I-01
02 Analitico	01-0I-02
03 Analitico-induttivo	01-0I-03
04 Induttivo puro	01-0I-04
<b>J ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41-bis) E INTEGRATIVO (art. 43)</b>	01-0J-00
<b>K ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE</b>	01-0K-00
<b>L INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE</b>	01-0L-00
<b>M COOPERATIVE COMPLIANCE</b>	01-0M-00
<b>N NOTIFICAZIONI</b>	01-0N-00
<b>O RAPPRESENTANZA E ASSISTENZA</b>	01-0O-00
<b>P SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA</b>	01-0P-00
<b>Q DECADENZA E PRESCRIZIONE</b>	01-0Q-00
<b>R DISCIPLINA SANZIONATORIA</b>	01-0R-00
<b>S ALTRO</b>	01-0S-00

# Titolo I      ACCERTAMENTO [d.P.R. 917/1986]

## Classificazione e codici

<b>01 ACCERTAMENTO</b>	<b>CODICE</b>
<b>AA IRPEF</b>	
01 redditi fondiari	01-AA-01
02 redditi di capitale	01-AA-02
03 redditi di lavoro dipendente	01-AA-03
04 redditi di lavoro autonomo	01-AA-04
05 redditi di impresa	01-AA-05
06 redditi diversi	01-AA-06
07 Altro	01-AA-07
<b>BB IRES</b>	
01 Periodo d'imposta	01-BB-01
02 Aliquota e detrazione d'imposta	01-BB-02
03 Riporto eccedenze-perdite	01-BB-03
04 Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze	01-BB-04
05 Dividendi-interessi	01-BB-05
06 Rimanenze	01-BB-06
07 Ammortamenti/accantonamenti	01-BB-07
08 Imprese di assicurazione e strumenti finanziari	01-BB-08
09 Ristretta base societaria	01-BB-09
10 Consolidato nazionale e mondiale	01-BB-10
11 Derivazione rafforzata	01-BB-11
12 Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti	01-BB-12
13 Stabile organizzazione: personale, materiale e virtuale	01-BB-13
14 Procedure concorsuali/fallimento	01-BB-14
15 Operazioni straordinarie	01-BB-15
16 Partecipazione e controllo	01-BB-16
17 Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari)	01-BB-17
18 Enti del Terzo Settore (ETS)	01-BB-18
19 Altro	01-BB-19
<b>CC DECADENZA E PRESCRIZIONE</b>	01-CC-00
<b>DD DISCIPLINA SANZIONATORIA</b>	01-DD-00
<b>EE TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO</b>	
01 Esterovestizione	01-EE-01
02 Transfer price	01-EE-02
03 Accertamenti da indagini finanziarie	01-EE-03
04 Onere della prova e <i>thema probandum</i>	01-EE-04
05 Contraddittorio endoprocedimentale	01-EE-05
06 Abuso del diritto	01-EE-06
07 Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	01-EE-07
<b>FF ALTRO</b>	01-FF-00

## Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

### Classificazione e codici

<b>02 DOGANE</b>	<b>CODICE</b>
<b>A PRESUPPOSTO DELL'OBBLIGAZIONE</b>	02-0A-00
<b>B SOGGETTI PASSIVI</b>	02-0B-00
<b>C VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA</b>	02-0C-00
<b>D MERCI PERDUTE O DISTRUTTE</b>	02-0D-00
<b>E VINCOLI DOGANALI E MISURE CAUTELATIVE</b>	02-0E-00
<b>F RAPPRESENTANZA</b>	02-0F-00
<b>G DICHIARAZIONE</b>	02-0G-00
<b>H LIQUIDAZIONE E PAGAMENTO</b>	02-0H-00
<b>I RISCOSSIONE E SOLIDARIETÀ</b>	02-0I-00
<b>J DESTINAZIONE</b>	02-0J-00
<b>K ORIGINE E CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI</b>	02-0K-00
<b>L PROCEDURE DI ACCERTAMENTO /REVISIONE</b>	02-0L-00
<b>M CAUZIONI</b>	02-0M-00
<b>N RIMBORSI</b>	02-0N-00
<b>O SDOGANAMENTO</b>	02-0O-00
<b>P BOLLETTE/DOCUMENTI/CONTRASSEGNI</b>	02-0P-00
<b>Q IMPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA</b>	02-0Q-00
<b>R ESPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA</b>	02-0R-00
<b>S NAVI E AEROMOBILI</b>	02-0S-00
<b>T ACCERTAMENTO E CONTESTAZIONE VIOLAZIONI</b>	02-0T-00
<b>U DISCIPLINA SANZIONATORIA</b>	02-0U-00
<b>V DECADENZA E PRESCRIZIONE</b>	02-0V-00
<b>W ALTRO</b>	02-0W-00



## Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

### Classificazione e codici

<b>02 ACCISE</b>	<b>CODICE</b>
01 PRESUPPOSTO	02-01-00
02 ESIGIBILITÀ	02-01-00
03 SOGGETTIVITÀ PASSIVA	02-03-00
04 RESPONSABILITÀ SOLIDALE	02-04-00
05 BASE IMPONIBILE	02-05-00
06 DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	02-06-00
07 CLASSIFICAZIONE DEI PRODOTTI	02-07-00
08 ACCERTAMENTO	02-08-00
09 LIQUIDAZIONE	02-09-00
10 TERMINE E MODALITÀ DI PAGAMENTO	02-10-00
11 RISCOSSIONE	02-11-00
12 DEPOSITO E REGIME SOSPENSIVO	02-12-00
13 CIRCOLAZIONE E CONTRASSEGNI	02-13-00
14 RIMBORSO	02-14-00
15 DISCIPLINA SANZIONATORIA	02-15-00
16 DECADENZA E PRESCRIZIONE	02-16-00
17 ALTRO	02-17-00

## Titolo III FINANZA LOCALE

### Classificazione e codici

<b>03 FINANZA LOCALE</b>	<b>CODICE</b>
<b>A CANONE PER FOGNATURE E DEPURAZIONE <sup>1</sup></b>	03-0A-00
<b>B CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI)</b>	03-0B-00
<b>C CONTRIBUTO CONSORTILE</b>	03-0C-00
<b>D CONTRIBUTO DI SBARCO</b>	03-0D-00
<b>E COSAP/TOSAP <sup>2</sup></b>	03-0E-00
<b>F DIRITTO CAMERALE</b>	03-0F-00
<b>G ICI/IMU/IMIS</b>	
01 Abitazione principale e relative pertinenze	03-0G-01
02 Fabbricati rurali ad uso strumentale	03-0G-02
03 Terreni	03-0G-03
04 Aree edificabili	03-0G-04
05 Altri fabbricati	03-0G-05
06 Fabbricati Gruppo Catastale	03-0G-06
<b>H ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)</b>	03-0H-00
<b>I IMPOSTA DI SCOPO</b>	03-0I-00
<b>J IMPOSTA DI SOGGIORNO</b>	03-0J-00
<b>K IMPOSTA RCA (RESPONSABILITÀ CIVILE AUTOMOBILISTICA)</b>	03-0K-00
<b>L IRAP</b>	
01 Requisiti oggettivi	03-0L-01
02 Requisiti soggettivi	03-0L-02
<b>M IUC (IMPOSTA UNICA COMUNALE)</b>	03-0M-00
<b>N TARES/TARI/TARSU</b>	
01 Tariffa	03-0N-01
02 Maggiorazione	03-0N-02
03 Enti pubblici	03-0N-03
<b>O TASI</b>	
01 Abitazione principale e relative pertinenze	03-0O-01
02 Fabbricati rurali ad uso strumentale	03-0O-02
03 Aree edificabili	03-0O-03
04 Altri fabbricati	03-0O-04
05 Enti Pubblici	03-0O-05
<b>P TASSA AUTOMOBILISTICA</b>	03-0P-00
<b>Q TIA-1/TIA-2 <sup>3</sup></b>	03-0Q-00
<b>R ALTRO</b>	03-0R-00

## Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO

Classificazione e codici

<b>04 IMPOSTA DI REGISTRO</b>	<b>CODICE</b>
<b>A TRASFERIMENTI IMMOBILIARI</b>	04-0A-00
<b>B ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO</b>	04-0B-00
<b>C BENEFICI PRIMA CASA</b>	04-0C-00
<b>D TRASFERIMENTI D'AZIENDA</b>	04-0D-00
<b>E DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)</b>	04-0E-00
<b>F CONTRATTI PRELIMINARI</b>	04-0F-00
<b>G LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI</b>	04-0G-00
<b>H LOCAZIONI FINANZIARIE</b>	04-0H-00
<b>I ATTI SOCIETARI ED AFFINI</b>	04-0I-00
<b>J FIDEIUSSIONI</b>	04-0J-00
<b>K TRUST</b>	04-0K-00
<b>L INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)</b>	04-0L-00
<b>M ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI</b>	04-0M-00
<b>N ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO</b>	04-0N-00
<b>O ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI</b>	04-0O-00
<b>P DECADENZA DELL'AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL'IMPOSTA</b>	04-0P-00
<b>Q DECADENZA DELL'AZIONE DEL CONTRIBUENTE RELATIVA AL RIMBORSO</b>	04-0Q-00
<b>R DISCIPLINA SANZIONATORIA</b>	04-0R-00
<b>S ALTRO</b>	04-0S-00

## Titolo V    SUCCESSIONI E DONAZIONI

Classificazione e codici

<b>05 SUCCESSIONI E DONAZIONI</b>	<b>CODICE</b>
<b>A    TERRITORIALITÀ</b>	05-0A-00
<b>B    TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA</b>	05-0B-00
<b>C    SOGGETTIVITÀ PASSIVA</b>	05-0C-00
<b>D    BASE IMPONIBILE</b>	05-0D-00
<b>E    DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA</b>	05-0E-00
<b>F    DEDUCIBILITÀ – DETRAZIONI E RIDUZIONI</b>	05-0F-00
<b>G    DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE</b>	05-0G-00
<b>H    ACCERTAMENTO</b>	05-0H-00
<b>I    LIQUIDAZIONE</b>	05-0I-00
<b>J    PAGAMENTO E DILAZIONE</b>	05-0J-00
<b>K    RISCOSSIONE E SOLIDARIETÀ</b>	05-0K-00
<b>L    DECADENZA E PRESCRIZIONE</b>	05-0L-00
<b>M    RIMBORSO</b>	05-0M-00
<b>N    DISCIPLINA SANZIONATORIA</b>	05-0N-00
<b>O    ALTRO</b>	05-0O-00

## Titolo VI IVA

### Classificazione e codici

<b>06 IVA</b>	<b>CODICE</b>
<b>A OPERAZIONI IMPONIBILI</b>	
01 Cessioni di beni	06-0A-01
02 Prestazione di servizi	06-0A-02
<b>B OPERAZIONI ESENTI</b>	06-0B-00
<b>C TERRITORIALITÀ</b>	06-0C-00
<b>D BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE</b>	06-0D-00
<b>E IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE</b>	06-0E-00
<b>F CESSIONI E PRESTAZIONI ACCESSORIE</b>	06-0F-00
<b>G DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ</b>	06-0G-00
<b>H SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE</b>	06-0H-00
<b>I DETRAZIONE E RIVALSA</b>	06-0I-00
<b>J FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE</b>	06-0J-00
<b>K DICHIARAZIONI E PAGAMENTI</b>	06-0K-00
<b>L IDENTIFICAZIONE NON RESIDENTE</b>	06-0L-00
<b>M LIQUIDAZIONE</b>	06-0M-00
<b>N ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE</b>	06-0N-00
<b>O PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO</b>	06-0O-00
<b>P RISCOSSIONE</b>	06-0P-00
<b>Q IVA DI GRUPPO</b>	06-0Q-00
<b>R SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI <sup>4</sup></b>	06-0R-00
<b>S RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA</b>	06-0S-00
<b>T DECADENZA E PRESCRIZIONE</b>	06-0T-00
<b>U IVA INTRACOMUNITARIA</b>	
01 Territorialità	06-0U-01
02 Non imponibilità-esenzione	06-0U-02
03 Base imponibile e aliquota	06-0U-03
04 Soggetti passivi	06-0U-04
05 Fatturazione e registrazione	06-0U-05
06 Liquidazione e Dichiarazione	06-0U-06
07 Versamento	06-0U-07
08 Detrazione/Rimborsi	06-0U-08
09 Obblighi (VIES)	06-0U-09
10. Depositi Iva	06-0U-10
11. Altro	06-0U-11
<b>V ALTRO</b>	06-0V-00

## Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

### Classificazione e codici

<b>07 RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI</b>	<b>CODICE</b>
<b>A RUOLO (ISCRIZIONE)</b>	
01 A titolo definitivo	07-0A-01
02 A titolo provvisorio	07-0A-02
03 Straordinario	07-0A-03
04 Versamenti diretti/ritenute	07-0A-04
05 Dilazione/interessi	07-0A-05
06 Sospensione	07-0A-06
07 Esecutorietà	07-0A-07
<b>B CARTELLA</b>	
01 Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità	07-0B-01
02 Conservazione/Ostensione	07-0B-02
03 Notificazione	07-0B-03
04 Pagamento/Dilazione/Compensazione	07-0B-04
05 Responsabilità	07-0B-05
06 Rimborso/Esecuzione/Recupero	07-0B-06
<b>C AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)</b>	
01 Presa in carico (impugnabilità)	07-0C-01
02 Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973)	07-0C-02
03 Rateazione/Interessi	07-0C-03
<b>D SOSPENSIONE AMMINISTRATIVA</b>	07-0D-00
<b>E MISURE CAUTELARI</b>	
01 Presupposti	07-0E-01
02 Fermo di beni mobili registrati e preavviso	07-0E-02
03 Ipoteca e avviso d'iscrizione	07-0E-03
04 Sospensione del pagamento (art. 48-bis, c. 1, d.P.R. 602/1973)	07-0E-04
<b>F ESECUZIONE FORZATA (art. 2, C. 1, d.lgs. 546/1992) <sup>5</sup></b>	07-0F-00
<b>G DECADENZA E PRESCRIZIONE</b>	07-0G-00
<b>H ALTRO</b>	07-0H-00

## Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

### Classificazione e codici

<b>08 PROCESSO TRIBUTARIO</b>	<b>CODICE</b>
<b>A</b> GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI <sup>6</sup>	08-0A-00
<b>B</b> COMPETENZA	08-0B-00
<b>C</b> POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE	08-0C-00
<b>D</b> LEGITTIMAZIONE <i>AD CAUSAM E AD PROCESSUM</i>	08-0D-00
<b>E</b> LITISCONSORZIO ED INTERVENTO	08-0E-00
<b>F</b> ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI) RICORSO-RECLAMO/RICHIESTA MISURE CAUTELARI	08-0F-00
<b>G</b> COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)	08-0G-00
<b>H</b> TERMINI PROCESSUALI D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO	08-0H-00
<b>I</b> COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI	08-0I-00
<b>J</b> MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI	08-0J-00
<b>K</b> RITO CAMERALE-PUBBLICA UDIENZA	08-0K-00
<b>L</b> SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO	08-0L-00
<b>M</b> TUTELA CAUTELARE	
01 Atto impugnato (litispendenza CTP)	08-0M-01
02 Sentenza impugnata (litispendenza CTR)	08-0M-02
03 Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)	08-0M-03
<b>N</b> SENTENZA	
CONTENUTO-PUBBLICAZIONE-NOTIFICAZIONE-COMUNICAZIONE	08-0N-00
<b>O</b> ALTRI PROVVEDIMENTI PRESIDENZIALI E COLLEGIALI	08-0O-00
<b>P</b> CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	08-0P-00
<b>Q</b> SPESE DI LITE	08-0Q-00
<b>R</b> ESTINZIONE DEL PROCESSO	08-0R-00
<b>S</b> RIMESIONE ALLA CTP - RICORSO IN CASSAZIONE <i>PER SALTUM</i>	08-0S-00
<b>T</b> GIUDIZIO DI RINVIO	08-0T-00
<b>U</b> RICORSO PER REVOCAZIONE	08-0U-00
<b>V</b> ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/ GIUDICATO INTERNO E ESTERNO	08-0V-00
<b>W</b> RICORSO PER OTTEMPERANZA	
01 Giudice competente	08-0W-01
02 Procedimento	08-0W-02
03 Commissario ad acta	08-0W-03
04 Esecutività dei provvedimenti emessi	08-0W-04
<b>X</b> ALTRO	08-0X-01

## Titolo IX CONDONI E SANATORIE

Classificazione e codici

<b>09 CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE</b>	<b>CODICE</b>
A REQUISITI SOGGETTIVI/LEGITTIMAZIONE ATTIVA	09-0A-00
B REQUISITI OGGETTIVI	09-0B-00
C ADEMPIMENTI DICHIARATIVI	09-0C-00
D VERSAMENTI/COMPENSAZIONI/DILAZIONI/INTERESSI	09-0D-00
E LIEVE INADEMPIMENTO	09-0E-00
F EFFETTI DELL'ADESIONE	09-0F-00
G EFFETTI DEL PERFEZIONAMENTO O MANCATO PERFEZIONAMENTO	09-0G-00
H ADEMPIMENTI RICORRENTE (LITISPENDENZA)	09-0H-00
I PROVVEDIMENTI DEL GIUDICE	09-0I-00
J INTERAZIONE CON ALTRE DEFINIZIONI	09-0J-00
K DINIEGO DI DEFINIZIONE	09-0K-00
L ABUSO DEL PROCESSO	09-0L-00
M ALTRO	09-0M-00

## Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

Classificazione e codici

<b>10 CONTRIBUTO UNIFICATO</b>	<b>CODICE</b>
A REQUISITI SOGGETTIVI	10-0A-00
B REQUISITI OGGETTIVI	10-0B-00
C ADEMPIMENTI DICHIARATIVI	10-0C-00
D DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO	10-0D-00
E ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO	10-0E-00
F MAGGIORAZIONI	10-0F-00
G INVITO AL PAGAMENTO	
01 Notificazione	10-0G-01
02 Impugnabilità	10-0G-02
H SANZIONE	10-0H-00
I RISCOSSIONE	10-0I-00
J RADDOPPIO (Art.13, c.1-Quater, d.P.R.115/2002)	10-0J-00
K RIMBORSO	10-0K-00
L ALTRO	10-0L-00

## Titolo XI VARIE

Classificazione e codici

<b>11 VARIE</b>	<b>CODICE</b>
A ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI	11-0A-00



## Note

---

<sup>1</sup> Fino al 3/10/2000 e prima della declaratoria di incostituzionalità di cui alla sentenza 10 ottobre 2008, n. 335 il canone fognario e di depurazione aveva natura tributaria.

<sup>2</sup> Cass. Ss.Uu. sent. 21950/2015: "Le controversie relative ai canoni per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario, perché l'obbligo di pagamento di un canone per l'utilizzazione del suolo pubblico non ha natura tributaria, esulando dalla doverosità della prestazione e dal collegamento di questa alla pubblica spesa").

<sup>3</sup> TIA-1 (Tariffa di Igiene Ambientale, introdotta dall'art. 49, d.lgs. 22/1997, c.d. "Decreto Ronchi", e dal d.P.R. 158/1999: "norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani", emanato in attuazione del comma 5 del citato art. 49) ha natura tributaria (C. cost. sentenza 238/2009 ed ordinanza 300/2009) ed è oggetto della giurisdizione tributaria, (Cass. 3756/2012); TIA-2 (Tariffa Integrata Ambientale, introdotta dall'art. 238, d.lgs. 152/2006 e così denominata dall'art. 5, d.l. 208/2008) ha natura di corrispettivo (soggetto ad IVA) per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ed è oggetto di giurisdizione del giudice ordinario, così come stabilito, in via di interpretazione autentica, dall'art. 14, c.33, d.l. 78/2010: "le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria" le relative controversie "rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria".

<sup>4</sup> Giornali, telefonia, agenzie viaggio, attività spettacoli, fallimento, procedure concorsuali, etc.

<sup>5</sup> La sentenza della Corte Costituzionale n. 114/2018 ha delineato esattamente i confini della giurisdizione confermando la legittimità costituzionale dell'articolo 57 comma 1 lettera b) Decreto presidenziale 602/73 secondo cui tutti i motivi di opposizione agli atti esecutivi (ex articolo 617 c.p.c.) che attengono alla notifica della cartella di pagamento e dell'intimazione, nonché ai vizi formali di questi atti, sono devoluti alla competenza del giudice tributario. Restano di competenza del giudice dell'esecuzione tutti gli altri motivi che riguardano i vizi formali degli atti emersi successivamente alla notificazione della cartella o dell'intimazione. La Consulta ha censurato invece l'articolo 57 comma 1 lettera a) d.P.R. 602/73 aprendo la giurisdizione del giudice dell'esecuzione a tutti i motivi di opposizione all'esecuzione ( ex articolo 615 c.p.c.) con una importante differenza: le cause estintive o modificative della pretesa tributaria che sono sorte prima, oppure in costanza, della notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione ex articolo 50 d.P.R. 602/1973 sono sindacabili avanti al giudice tributario entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notifica; le cause estintive o modificative sorte dopo il termine indicato sono devolute alla competenza del giudice dell'esecuzione.

<sup>6</sup> La sentenza della Corte Costituzionale n. 114/2018 ha delineato esattamente i confini della giurisdizione confermando la legittimità costituzionale dell'articolo 57 comma 1 lettera b) Decreto presidenziale 602/73 secondo cui tutti i motivi di opposizione agli atti esecutivi (ex articolo 617 cpc) che attengono alla notifica della cartella di pagamento e dell'intimazione, nonché ai vizi formali di questi atti, sono devoluti alla competenza del giudice tributario. Restano di competenza del giudice dell'esecuzione tutti gli altri motivi che riguardano i vizi formali degli atti emersi successivamente alla notificazione della cartella o dell'intimazione. La Consulta ha censurato invece l'articolo 57 comma 1 lettera a) DPR 602/73 aprendo la giurisdizione del giudice dell'esecuzione a tutti i motivi di opposizione all'esecuzione ( ex articolo 615 cpc) con una importante differenza: le cause estintive o modificative della pretesa tributaria che sono sorte prima, oppure in costanza, della notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione ex articolo 50 Decreto presidenziale 602/1973 sono sindacabili avanti al giudice tributario entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notifica; le cause estintive o modificative sorte dopo il termine indicato sono devolute alla competenza.



PARTE PRIMA  
2° SEMESTRE 2019





PARTE PRIMA  
2° SEMESTRE 2019  
LE MASSIME



## **Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 600/1973]**

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)	pag.	1
RITENUTE ALLA FONTE	pag.	5
Interessi e redditi di capitale	pag.	5
Dividendi	pag.	6
Altre ritenute	pag.	6
ESENZIONE DA IMPOSTE	pag.	8
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag.	10
LIQUIDAZIONI "AUTOMATIZZATE" (art. 36-bis)	pag.	12
CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)	pag.	13
CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE	pag.	15
RETTIFICA DICHIARAZIONE	pag.	24
Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	pag.	24
Analitico	pag.	25
Analitico-induttivo	pag.	26
Induttivo puro	pag.	28
ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43)	pag.	30
ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	pag.	31
INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE	pag.	32
NOTIFICAZIONI	pag.	32
RAPPRESENTANZA E ASSISTENZA DEL CONTRIBUENTE	pag.	37
SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA	pag.	38
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag.	38
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag.	44
ALTRO	pag.	49





**Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 600/1973]****DICHIARAZIONE (CONTENUTO)**

1. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 3132 del 10 luglio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Pavone**

**Accertamento – Dichiarazione (contenuto) – Compilazione quadri per l’ottenimento di benefici fiscali – Atto negoziale e non dichiarazione di scienza.**

Il principio di portata generale secondo cui le dichiarazioni dei redditi costituiscono delle mere dichiarazioni di scienza liberamente emendabili, subisce una deroga nei casi in cui il legislatore subordini la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente attraverso la compilazione di moduli predisposti. In tali circostanze, la dichiarazione assume il valore di atto negoziale, divenendo come tale irretrattabile da parte del contribuente. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: art. 165, d.P.R. n. 917/1986*

2. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 3143 dell’11 luglio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Benedetti**

**Accertamento – Dichiarazione – Credito di imposta estero.**

Sulla base di quanto statuito dall’art. 165 del TUIR, il contribuente non può indicare il credito per le imposte pagate all’estero in una dichiarazione successiva a quella di produzione del reddito né può arbitrariamente detrarre in qualsiasi periodo d’imposta. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: art. 165, d.P.R. n. 917/1986*

3. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 98 del 22 luglio 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Picasso**

**Credito ricerca e sviluppo – Omesso obbligo dichiarativo – Decadenza – Irretrattabilità dichiarazione.**

Il credito d’imposta per costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo deve essere indicato a pena di decadenza nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. L’indicazione del credito in questione nella dichiarazione dei redditi assume valore di atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente non ne dimostri l’essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell’Amministrazione finanziaria. (S.A.)

*Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, c. 280-283.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 31052 del 30 novembre 2018; Cass., sez. V, ordinanza n. 11070 del 9 maggio 2018.*

4. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 127 del 28 novembre 2019. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

**Credito ricerca e sviluppo – Omesso obbligo dichiarativo – Decadenza – Irretrattabilità dichiarazione – Raddoppio dei termini.**

Il credito d’imposta per costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo deve essere indicato a pena di decadenza nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. Quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un apposito quadro, questa assume il valore di atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall’Amministrazione. L’attività di controllo circa la spettanza di un credito d’imposta è peraltro

soggetta al raddoppio dei termini in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal d.lgs. 74/00. (S.A.)

*Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, c. 280-283; d.m. 28-3-2008, n. 76; d.l. 185/2008, art. 27, c. 16; d.P.R. 600/73, art. 43; d.lgs. 74/00.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 20208; Cass., sez. V, sentenza n. 22587 dell'11 dicembre 2012.*

**5. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 117 del 4 luglio 2019. Presidente: Maggipinto, Relatore: Aondio**

**Quote di ammortamento – Deducibilità – Disconoscimento – Decorrenza.**

L'Amministrazione finanziaria non può disconoscere la deducibilità di quote di ammortamento se il costo originario è stato iscritto in un esercizio non più accertabile.

La decadenza del potere di accertamento per i costi frazionati decorre, infatti, dall'originaria iscrizione del valore a nulla rilevando le successive imputazioni annuali. Il computo della decadenza dal potere di accertamento in capo alla Amministrazione finanziaria decorre dall'anno in cui sono state operate le detrazioni; ne consegue che se l'Ufficio non ha disconosciuto le originarie detrazioni le relative quote imputate negli esercizi successivi divengono deducibili. (F.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: questione rimessa alle Sezioni Unite con ordinanza interlocutoria del 5.6.2020*

**6. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 139 del 12 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Catalano**

**Accertamento – Costi per servizi logistici – Proprietà dei beni – Rileva – Inerenza – Non sussiste – Deduzione – Non ammessa.**

Non sono inerenti – e pertanto non ne è ammessa la deduzione – i costi per servizi logistici (stoccaggio e magazzino) addebitati dalla Casa madre alla controllata italiana a maggiorazione del prezzo di rivendita dei prodotti precedentemente venduti dalla controllata italiana alla stessa Casa madre. Ciò in quanto non si tratta di spese necessarie alla produzione del reddito della controllata, afferendo a beni di proprietà della Casa madre. (G.Bi.)

*Riferimenti normativi: art. 109 c. 5 d.P.R. 917/1986*

**7. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 150 del 18 settembre 2019. Presidente: Catalano, Estensore: Anzaldi**

**Accertamento – Accantonamento TFM – Piena deducibilità – Sussiste.**

Il trattamento fiscale dell'accantonamento relativo al trattamento di fine mandato degli amministratori è espressamente previsto dall'art. 105 del TUIR, che ne prevede la deducibilità in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il singolo rapporto, ossia – nella specie – avuto riguardo degli artt. 2364 e 2389 c.c., nonché rispetto a quanto previsto dallo Statuto e deliberato nell'ambito dell'assemblea della società. In assenza di una specifica norma che limiti l'ammontare della quota deducibile, lo stesso rappresenta dunque un costo interamente deducibile. (G.Bi.)

*Riferimenti normativi: art. 105 d.P.R. 917/1986*

8. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 4548 del 30 ottobre 2019. Presidente: Zamagni, Estensore: Cazzaniga**

**Accertamento – IRPEF – Dichiarazione – Dichiarazione integrativa a favore – Retroattività dell'art. 5 del d.l. 193/16.**

Le norme del d.l. 193/16, art. 5 e della sua conversione in legge 225/16, fanno rilevare la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa sia essa a favore del fisco ovvero a favore del contribuente - da cui emerge un minor reddito, un minor debito ovvero un maggior credito d'imposta, entro i termini per l'accertamento anche a situazioni pregresse. La normativa pare estendere la possibilità di procedere alle integrazioni delle dichiarazioni Irpef anche per annualità precedenti fino al 31.12 del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.l. 193/16, art. 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Contra Sez. 5, ordinanza n. 17506 del 28/6/2019 che esclude efficacia retroattiva*

9. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5591 del 31 dicembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

**Dichiarazione dei redditi – Credito di imposta – Compensazione in periodi di imposta successivi – Condizioni – Ammissibilità.**

É legittima la compensazione di un credito di imposta riferibile ad un periodo di imposta ma indicato in una dichiarazione dei redditi successiva, in quanto divenuto certo, liquido ed esigibile a seguito della presentazione, da parte della società, di interpello che ha poi permesso il suo riconoscimento successivamente al periodo di imposta in cui è maturato. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.l. 70/11, art. 1*

10. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 3151 del 17 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Borgonovo**

**Dichiarazione – Emendabilità in contenzioso – Sussiste.**

La dichiarazione del contribuente affetta da errori di fatto o di diritto da cui possa derivare, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del contribuente a tributi più gravosi di quelli previsti per legge è sempre emendabile anche in sede contenziosa. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 53 Cost.*

11. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 3152 del 17 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Borgonovo**

**Oneri deducibili – Spese per assistenza invalidi – Deducibilità – Condizioni.**

Le spese per l'assistenza a persona invalida sono deducibili se e in quanto riferite a prestazioni specifiche come individuate dall'art. 10 comma 2 lett. b) TUIR ovvero rese da soggetti con qualifica professionale idonea a prestare un'assistenza specialistica ai soggetti gravi invalidi (C. n. 73/E del 27.5.1994 e C. n. 17 del 18.5.2006). Le generiche prestazioni di assistenza rese da un collaboratore familiare, anche se fornite ad un invalido del tutto non autosufficiente e incapace di badare a sé stesso, non possono considerarsi spese di assistenza specifica e come tali deducibili dal reddito complessivo. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 10 comma 2 lett. b); Circolare n. 73/E del 27.5.1994; Circolare n. 17 del 18.5.2006.*

12. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3327 del 6 agosto 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

**Accertamento – Dichiarazione – Dichiarazione integrativa per il recupero di credito di imposta da agevolazione fiscale – Ammissibilità.**

Per il recupero di un credito di imposta spettante, il contribuente può attivarsi alternativamente con istanza di rimborso, con dichiarazione integrativa, o anche con la dimostrazione della sua spettanza - per la prima volta - in sede contenziosa. Per cui ben può il contribuente recuperare il credito di imposta derivante dalla agevolazione cosiddetta "Tremonti ambiente", presentando dichiarazione integrativa ex art. 2, co. 8-bis, d.P.R. 322/1988. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.l. 193/2016, art. 5; d.P.R. 322/1988, art. 2, co. 8-bis*

13. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 3606 del 25 settembre 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Di Mario**

**Avviso di accertamento – Notifica dell'avviso e successiva dichiarazione integrativa – Art. 2 del d.P.R. n. 322/98 – Esclusione dell'ammissibilità della dichiarazione integrativa dopo la contestazione di una violazione contenuta nella precedente dichiarazione.**

In tema di imposte sui redditi, costituisce causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa, di cui all'art. 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione di precedente dichiarazione, in quanto se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 322/1998, art. 2, comma 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 17230 del 27 giugno 2019; Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 28172 del 24 novembre 2017; Cassazione Sez. V, ordinanza n. 15015 del 16 giugno 2017; Cassazione Sez. VI-5, sentenza n. 15798 del 27 luglio 2015*

14. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 4138 del 23 ottobre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Capuzzi**

**Accertamento – Dichiarazione annuale – Dichiarazione integrativa – Modifiche introdotte dall'art. 5 del d.l. n. 193/2016 – Retroattività – Esclusione – Conseguenze.**

In tema di dichiarazione integrativa, la modifica dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, realizzata dall'art. 5 del d.l. n. 193 del 2016 (conv. dalla l. n. 225 del 2016), in virtù della quale la stessa può essere presentata entro il termine di decadenza dell'amministrazione dal proprio potere di accertamento, non ha efficacia retroattiva, non trattandosi di norma di interpretazione autentica, con la conseguenza che, per le fattispecie verificatesi anteriormente, tale termine si applica solo se la dichiarazione integrativa è volta ad evitare un danno per la Pubblica Amministrazione, mentre se è intesa ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, deve essere presentata entro il termine della dichiarazione per il periodo di imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, ferma la facoltà per il contribuente di richiedere il rimborso entro il diverso termine previsto dalla legge. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998; art. 5 d.l. n. 193/2016 (conv. dalla l. n. 225/2016)*

*Riferimenti giurisprudenziali: conforme Sez. 5, ordinanza n. 17506 del 28/6/2019*

15. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 5389 del 24 dicembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Scarzella**

**Imposte pagate all'estero – Termine entro cui richiedere le detrazioni – Calcolo in base all'anno di competenza entro cui si sono formati i redditi.**

L'art. 165 del TUIR, nel prevedere come procedere in caso di imposte pagate a/l'estero non pone alcun "sbarramento" al limite temporale entro cui il contribuente deve richiedere le detrazioni. Unico limite è il calcolo che deve essere effettuato tenendo conto dell'anno di competenza in cui si sono formati i redditi. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165*

*Riferimenti giurisprudenziali: CTR Piemonte, con sentenza n. 30 del 9.1.2019*

#### **RITENUTE ALLA FONTE**

##### *Interessi e redditi da capitale*

16. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 4277 del 16 ottobre 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Salvo**

**Euro Ritenuta Direttiva 2003/48/CE – Tassazione redditi da risparmio – Rimborso – Rimborso spettante.**

Trattandosi di "eliminazione di doppia imposizione", il rimborso è previsto e disciplinato dalla Direttiva 2003/48/CE, recepita dall'art. 10 d.lgs. 84/2005, stabilendo espressamente che, laddove non sia applicabile l'art. 165 del TUIR, il contribuente ha diritto al rimborso della Euro ritenuta versata in Svizzera. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: Direttiva 2003/48/CE - art. 10 d.lgs. 84/2005*

17. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4708 dell'11 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Nobile De Santis**

**Fiscalità internazionale – Ritenute alla fonte – Interessi passivi da finanziamenti a medio-lungo termine da organismi di investimento collettivo – Esenzione anche se erogazione del finanziamento è indiretta.**

In merito all'applicazione della esenzione dalla ritenuta alla fonte sugli interessi passivi ed altri proventi derivanti da finanziamenti a medio-lungo termine erogati da organismi di investimento collettivo del risparmio che non fanno ricorso alla leva finanziaria, ancorché privi di soggettività tributaria, costituiti negli Stati membri dell'Unione Europea, si ritiene sufficiente che i finanziamenti devono essere a medio-lungo termine (durata superiore ai 18 mesi) e che il finanziatore deve essere un investitore istituzionale estero istituito in un paese c.d. white list e sottoposto alla vigilanza di detto paese, a nulla rilevando se l'erogazione del finanziamento sia diretta o meno. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 26, c. 5 bis*

### *Dividendi*

18. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4820 del 14 novembre 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Corra**

**Accertamento – Ritenute alla fonte – Qualifica di beneficiario effettivo dei dividendi – Produzione certificato di residenza fornito da autorità fiscale estera – Insufficienza probatoria – Sussiste.**

In tema di doppia imposizione internazionale opera il criterio, elaborato dalla prassi internazionale, del "beneficiario effettivo", volto a contrastare pratiche finalizzate a trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale, in forza del quale può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente che abbia la reale disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi, altrimenti, una traslazione impropria dei benefici convenzionali o un fenomeno di non imposizione.

L'onere probatorio in ordine all'accertamento della qualifica di beneficiario effettivo non può pertanto essere assolto dalla mera produzione del certificato di residenza emesso dalle autorità fiscali estere, né da altra documentazione da cui non possa ricavarsi la sussistenza delle predette condizioni, richieste dalla disciplina convenzionale.

Pertanto, l'interpretazione formalistica, che limita l'accertamento alla verifica della sussistenza della certificazione fiscale rilasciata dal Paese estero deve ritenersi del tutto inadeguata. (G.P.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 27 comma 3*

### *Altre ritenute*

19. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 3625 del 12 settembre 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Squassoni**

**Euroritenuta – Collaborazione volontaria – Rimborso – Diniego.**

Qualora il contribuente si avvalga della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5 quater d.l. 167/1990 tramite adesione al contenuto degli inviti di cui all'art. 5 comma 1 d.lgs. 218/97 non potrà impugnare l'accertamento definito con adesione e conseguentemente è inammissibile l'istanza di rimborso. Infatti, sia il condono fiscale che l'adesione ad una definizione agevolata sono atti volontari di autodeterminazione del contribuente e pertanto sono da intendersi irrevocabili. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi: art. 5 quater d.l. 167/1990; art. 5 comma 1 d.lgs. 218/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanze nn. 17141/2018 e 32808/2018*

20. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 79 del 17 settembre 2019. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco**

**Euroritenuta – Mancata compilazione del quadro RW – Indetraibilità – Equiparazione accertamento con adesione e voluntary disclosure.**

L'Euroritenuta subita non può essere scomputata dall'imposta dovuta ai sensi dell'art. 165, comma 8, del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, in mancanza della compilazione del quadro RW nelle dichiarazioni dei redditi presentate negli anni oggetto di voluntary disclosure, relativamente alle attività finanziarie illecitamente detenute presso all'estero, ove è stata operata detta ritenuta.

La voluntary disclosure, liberamente scelta dalla ricorrente, determina la definizione dei periodi di imposta oggetto della stessa, avendo il pagamento integrale valore di una vera e propria ammissione circa la correttezza dell'operato dell'Ufficio.

Tale definizione non può più essere contestata, trovando applicazione l'art. 2, comma 3, del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, secondo il quale "L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione...".

In ogni caso, la normativa vigente sanziona la mancata indicazione dei redditi esteri nella dichiarazione presentata con l'indetraibilità dell'imposta estera versata a titolo definitivo. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 165, comma 8, d.lgs. n. 218/1997, art. 2, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Bergamo, sentenza n. 127/1/2017, del 17 novembre 2017, Ctp Mantova, sentenza n. 12/1/2018, del 15 gennaio 2018, Ctp Brescia, sentenza n. 358/2/2018, dell'8 febbraio 2018, Ctp Sondrio, sentenza n. 62/2/2019, del 21 maggio 2019, Ctp Sondrio, sentenza n. 62/3/2019, del 21 maggio 2019*

**21. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 83 del 7 ottobre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

**Euroritenuta – Mancata compilazione quadro RW – Indetraibilità – Equiparazione accertamento con adesione e voluntary disclosure – Non impugnabilità.**

Con riferimento alle c.d. "euroritenute" subite sui redditi di capitale/risparmio corrisposti, sotto forma di pagamento di interessi, da un istituto finanziario estero, a seguito di avvenuta adesione alla voluntary disclosure, va rilevato che la procedura di collaborazione volontaria è analoga alla procedura di adesione prevista dal d.lgs. 218/1997, il cui art. 2, comma 3, prevede che "l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio...", e conseguentemente, il reddito definito con adesione non può essere, successivamente, rimesso in discussione.

Una volta definito l'accertamento con adesione e definita la somma da liquidarsi non rimane che adempiere a quanto concordato, non essendo prevista la possibilità di impugnazione dell'accordo sottoscritto tra le parti.

Ne consegue che una volta definiti i termini che hanno portato il contribuente, che ha spontaneamente aderito alla voluntary, a liquidare quanto richiesto ed accettato per beneficiare della "sanatoria" in materia, non sia possibile esperire gravame su una situazione, ormai consolidata, e rimettere in discussione quanto, in precedenza, accettato.

L'art. 10 del d.lgs. 84/2005 consentirebbe il rimborso dell'euro ritenuta in ogni caso di doppia imposizione, tuttavia, una somma di denaro detenuta su conto e occultata all'estero non può essere considerata sullo stesso piano di una somma detenuta su un conto trasparente presso un istituto di credito avente sede nello stato di residenza del ricorrente e, laddove il capitale che ha fruttato gli interessi tassati non sia stato evidenziato nella dichiarazione prodotta in Italia, e il contribuente non abbia autorizzato l'agente pagatore estero a comunicare allo Stato italiano il "quantum" detenuto in Svizzera, circostanza, questa, che avrebbe consentito di evitare il prelievo della ritenuta, preferendo, il contribuente, sottrarsi al monitoraggio fiscale delle attività patrimoniali e finanziarie detenute all'estero, non è consentito pretendere il riconoscimento di un credito di imposta pari all'euroritenuta applicata dalla Banca estera sugli interessi riconosciuti sulle somme depositate.

La normativa vigente si premura di sanzionare la mancata indicazione dei redditi esteri nella dichiarazione dei redditi presentata, con l'indetraibilità dell'imposta estera versata a titolo definitivo. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 218/1997, art. 2, comma 3; d.lgs. 84/2005, art. 10; TUIR, art. 165, comma 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sezione V, sentenza n. 18962, del 28 settembre 2005; Cassazione, Sezione V, sentenza n. 10086, del 30 aprile 2009, Ctp Bergamo, sentenza n. 33/3/2018, del 10 gennaio 2018, Ctp Mantova, sentenza n. 12/1/2018, del 15 gennaio 2018*

22. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 4260 del 29 ottobre 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Vicuna**

**Voluntary disclosure – Euroritenuta – Istanza di rimborso – Inammissibile.**

La definizione degli accertamenti, liberamente scelta dal contribuente, non può più essere contestata - secondo il disposto dell'art. 2 del d.lgs. 218/1997 -, né può il contribuente eludere la definizione degli stessi, presentando istanza di rimborso. Risulta, quindi, inammissibile l'istanza di rimborso dell'euroritenuta applicata dalle banche estere e non riconosciuta nella procedura di collaborazione volontaria alla quale il contribuente ha liberamente aderito. (O.R.)

*Riferimenti normativi: art. 2 del d.lgs. 218/199 e d.lgs. 186/2014*

23. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 4318 del 31 ottobre 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

**Credito d'imposta – Omessa dichiarazione – Sussiste.**

L'omessa dichiarazione è una violazione fiscale che deve essere di per sé sanzionata, ma non può causare la perdita di crediti d'imposta spettanti. Nessuna norma dispone, infatti, la decadenza del diritto al credito d'imposta quando effettivamente sussiste. L'art. 165 TUIR, a differenza di quanto precedentemente previsto dall'art. 15 TUIR, non prevede espressamente alcuna decadenza per poter usufruire della detrazione di imposte pagate all'estero. (O.R.)

*Riferimenti normativi: art. 15 Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Spagna e art. 165 d.P.R. n. 917/86*

## **ESENZIONE DA IMPOSTE**

24. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 4231 del 14 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Nocerino**

**Rimborso per imposte pagate all'estero – Doppia imposizione – Decadenza.**

L'art. 165 TUIR non prevede espressamente alcuna decadenza per poter usufruire della detrazione d'imposte pagate all'estero e ciò al fine di evitare una "doppia imposizione", com'era precedentemente previsto dall'art. 15 ora abrogato. L'unica condizione è che le imposte pagate all'estero e portate a credito siano calcolate sull'anno di competenza (la Commissione rigetta le argomentazioni dell'Ufficio, il quale eccepiva che il credito dovesse essere richiesto nella prima dichiarazione utile dopo la definitività delle imposte versate all'estero). (F.Li.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 165*

*Riferimenti giurisprudenziali: C.T.R. Lombardia, sentenza n. 2116 del 2019*

25. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 5729 del 18 dicembre 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri**

**Ritenute su interessi – Rinuncia al credito – Diritto al rimborso – Spettanza.**

È legittima la richiesta di rimborso di ritenute applicate sugli interessi a fronte di un finanziamento ricevuto dalla consociata estera poiché il presupposto impositivo è venuto meno, in quanto gli interessi non sono stati corrisposti a seguito della intervenuta rinuncia. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 26*



26. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4016 del 16 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Micheluzzi**

**Esterovestizione (ritenuta) di fatto – Onere probatorio – Onere a carico del contribuente – Non sussiste – Onere a carico dell'Ufficio – Sussiste.**

Una volta provato, sulla base della documentazione contabile e fiscale estera, che il soggetto è residente all'estero (Olanda) da tempo risalente, l'Ufficio, ove volesse sostenere ulteriormente l'esterovestizione "di fatto" è gravato dell'onus probandi.

Ed infatti, a tacer d'altro, ove si riconoscesse la validità dell'operato dell'Ufficio, accettando che l'onere probatorio in caso di "esterovestizione" di fatto incombe sulla Parte, si darebbe voce ai meri indizi proposti dallo stesso, privi dei requisiti necessari e si finirebbe con il violare, conseguentemente, anche il principio comunitario del diritto di stabilimento e di libera circolazione. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 73, comma 3, d.P.R. 917/86*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 1553/12*

27. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3728 del 2 ottobre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Del Monaco**

**Gruppo di società – Omessa applicazione delle ritenute su interessi corrisposti ad altra società del gruppo UE – Violazione dell'art. 26 quater, co. 6, d.P.R. n. 600 del 1973 – Esenzione da ritenuta sugli interessi corrisposti ad altra società del gruppo UE subordinata alla presentazione, entro la data del pagamento dei medesimi interessi, dell'attestazione di residenza del beneficiario rilasciata dalle autorità fiscali estere.**

Ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui al comma 1 dell'art. 26 quater del d.P.R. n. 600 del 1973, deve essere prodotta un'attestazione dalla quale risulti la residenza del beneficiario effettivo e, nel caso di stabile organizzazione, l'esistenza della stabile organizzazione stessa, rilasciata dalle autorità fiscali dello stato in cui la società beneficiaria è residente ai fini fiscali o dello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, nonché una dichiarazione dello stesso beneficiario effettivo che attesti la sussistenza dei requisiti indicati nei commi 2 e 4 dell'articolo in esame. La suddetta documentazione va presentata entro la data del pagamento degli interessi o dei canoni e produce effetti per un anno a decorrere dalla data di rilascio della documentazione medesima. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 26 quater, co. 6, d.P.R. n. 600 del 1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: C.T.R. Lombardia - sez. staccata di Brescia, sentenza n. 2897 del 2015; C.T.R. Lombardia, sentenza n. 3747 del 2018*

28. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4747 del 26 novembre 2019. Presidente: Punzo, Estensore: Ocello**

**Imposte pagate all'estero – Detraibilità dall'imponibile – Termine decennale di prescrizione.**

La normativa sia italiana che convenzionale prevede, per evitare una lesione del principio della capacità contributiva, che l'imposta pagata all'estero dal contribuente sia detraibile dall'imposta dovuta sul medesimo reddito nel paese di residenza.

L'individuazione di una sorta di sbarramento temporale all'utilizzo in detrazione del citato credito di imposta contrasta con la circostanza, indiscussa, che l'art. 165 TUIR vigente, e quindi nella nuova formulazione, ha eliminato lo sbarramento temporale al diritto alla detrazione che esisteva nell'art. 15, sicché la mancanza, anzi l'eliminazione di una specifica previsione di un termine di decadenza per richiedere la detrazione o il rimborso vuol dire, secondo il noto brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, che le imposte estere possono essere recuperate nell'ordinario termine prescrizione decennale dall'art. 2946 c.c.. (S.C.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 165; c.c., art. 2946*

29. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 5119 del 17 dicembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

**Diniego rimborso IRPEF – Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia e presupposti applicativi – Artt. 2 e 3 Legge 30 dicembre 2010, n. 238 – Contratto di lavoro in Italia con un nuovo datore di lavoro.**

Il mero trasferimento ad altra società del gruppo operante Italia, seppur provato dalla produzione documentale di un nuovo contratto di lavoro, non integra il presupposto di cui all'art. 2, comma 1 lett. a), essendo necessario altresì dimostrare la risoluzione del precedente rapporto di lavoro, nonché che il nuovo datore di lavoro sia un soggetto giuridico distinto e separato dal precedente (producendo ad esempio le visure camerali di entrambi i soggetti per dimostrare la diversa soggettività giuridica). (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: artt. 2 e 3 l. 30 dicembre 2010, n. 238*

#### **ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE**

30. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 211 del 2 dicembre 2019. Presidente: De Giorgio, Estensore: Minatta**

**Accertamento – Verifica fiscale – Rifiuto di esibizione dei documenti – d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 – Inutilizzabilità successiva.**

La dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti, specificamente richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un accesso, preclude la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa o contenziosa e rende legittimo l'accertamento induttivo, solo ove non sia veritiera, cosciente, volontaria e dolosa, così integrando un sostanziale rifiuto di esibizione diretto ad impedire l'ispezione documentale. Infatti, il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5, a cui rinvia il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, ha carattere eccezionale e deve essere interpretato alla luce degli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e da non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti, sicché non può reputarsi sufficiente, ai fini della suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a negligenza o imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabili. (I.L.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5; d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sez. Civile, sentenza 28 aprile 2017, n. 10527*

31. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4409 del 23 ottobre 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Curami**

**Avviso di accertamento – Accessi, ispezioni, verifiche – Termine entro cui compiere verifica – Ordinatorio.**

In materia di verifiche fiscali, il termine entro cui i verificatori sono tenuti compiere le attività ispettive e di controllo presso la sede del contribuente ha carattere meramente ordinatorio e non perentorio, con la conseguenza che l'eccezione di nullità degli atti in quanto compiuti dopo il decorso del termine risulti infondata e non possa essere accolta, nemmeno ai sensi dell'art. 12 co. 5, della l. n. 212/200. La pronuncia della Commissione adita, si pone in assoluta continuità con un granitico e richiamato orientamento di Cassazione (Cfr. *ex pluris* Cass. ord. n. 10481 del 27 aprile 2017). (S.Be.)

*Riferimenti normativi: art. 12 co. 5, della l. n. 212/200*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n.10481 del 27 aprile 2017*

32. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3698 del 16 settembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

**Accertamento – Verbale – Avviso di accertamento – Illegittimità.**

Al fine di consentire al contribuente di dedurre in sede procedimentale le proprie ragioni di contrasto alle risultanze del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive effettuate dagli organi di controllo, l'Amministrazione finanziaria che abbia effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica è tenuta ad osservare un termine dilatorio di 60 giorni dal momento di rilascio del relativo verbale, prima del quale non le è consentita la presentazione dell'atto impositivo. In questo lasso temporale il contribuente può formulare osservazioni o richieste alle quali l'Amministrazione dovrà poi dare riscontro negli atti successivi. La violazione di tale termine provoca di per sé l'illegittimità del successivo avviso di accertamento. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi: art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 10 maggio 2019, n. 12451*

33. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4124 del 14 ottobre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Salvo**

**Accertamento a tavolino – PVC – Contraddittorio.**

Nel caso di verifiche fiscali eseguire mediante richiesta di documentazione con questionario, non sussiste per l'Ufficio alcun obbligo di redazione del PVC, come non sussiste nella citata ipotesi il termine di 60 giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000 né alcun obbligo al contraddittorio, trattandosi di accertamento c.d. "a tavolino". (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10903 del 2016*

34. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3641 del 26 settembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Accertamento – Accesso – Acquisizione irrituale – Utilizzabilità dei dati irritualmente acquisiti – Sussiste.**

In materia tributaria, non vige il principio della inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita, sicché l'eventuale acquisizione irrituale da parte dell'Ufficio di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comporta la inutilizzabilità degli stessi. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 2*

35. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 5589 del 31 dicembre 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Candido**

**Avviso di accertamento – Garanzie previste per il contribuente – Art. 12 della Legge 212/2000 – Non sussistono in assenza di accessi, ispezioni e verifiche.**

Le garanzie fissate nell'art. 12 dello statuto del contribuente trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate (solo) nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente. (C.R.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015*

**LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)**

36. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3211 del 22 luglio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Antonioli**

**Avviso bonario – Reddito soggetto a tassazione separata – Obbligo – Sussiste.**

Per il caso di dichiarazione di redditi soggetti a tassazione separata, nel caso di specie plusvalenza da cessione di azienda, all'Amministrazione Finanziaria non è consentito liquidare e iscrivere a ruolo i suddetti redditi sulla base dei poteri di cui all'art. 36 bis d.P.R. 600/73 senza prima aver notificato la comunicazione prevista dall'art. 1, comma 412, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (avviso bonario), non essendo a tal fine necessaria la condizione che sussistano “*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*” (art. 6, comma 5, Legge n. 212/2000 ). (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 36 bis d.P.R. 600/73; art. 1, comma 412, l. 30 dicembre 2004, n. 311; art. 6, comma 5, l. n. 212/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. VI, 13 luglio 2015, n. 14544*

37. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3484 del 12 settembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Controllo automatizzato – Cartella di pagamento – Motivazione – Obbligazione di pagamento – Dichiarazione dei redditi.**

L'art. 36-bis, d.P.R. n. 600/1973 attribuisce all'Amministrazione Finanziaria un controllo formale che viene effettuato avvalendosi di procedure automatizzate e non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione, né una loro vera e propria valutazione e nemmeno la risoluzione di questioni giuridiche. La cartella di pagamento emessa all'esito di un procedimento di controllo "automatizzato", a cui l'Amministrazione finanziaria procede attingendo i dati necessari direttamente dalla dichiarazione può pertanto essere motivata con il mero richiamo a tale atto, atteso che il contribuente è già in grado di conoscere i presupposti della pretesa ed inoltre, la cartella con cui l'Amministrazione chiede il pagamento delle imposte, dichiarate dal contribuente e non versate, non necessita di specifica motivazione, in quanto la pretesa tributaria scaturisce dalla pura e semplice obbligazione di pagamento delle imposte, determinate nella dichiarazione del contribuente. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. sentenza n. 17758 del 2016 e sentenza n. 10013 del 2018*

38. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4313 del 31 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

**Controllo automatizzato – Dichiarazione rettificativa – Tardività – Cartella di pagamento – Legittimità.**

È legittima la notifica di una cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600/1973, qualora il contribuente presenti tardivamente la dichiarazione rettificativa della prima dichiarazione dei redditi. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis; d.P.R. 322/98, art. 8-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 6218 del 20 aprile 2012*

39. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 5208 del 19 dicembre 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Mietto**

**Accertamento – Natura della dichiarazione dei redditi – Mancata rettifica – Liquidazione dell'imposta ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/73.**

La dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma rappresenta una mera esternazione di scienza e/o di giudizio sui fatti in essa contenuti e, come tale, non ha efficacia vincolante per il contribuente che, in caso errore (sia a favore che contro), può rettificarla (tra le altre Cass. Civ. 18757/2014). Tanto premesso, deve prendersi atto che, nel caso in esame, la contribuente, pur avendone la possibilità, non ha mai rettificato la propria denuncia dei redditi, e ciò neppure dopo la notifica della comunicazione di irregolarità (del 27.10.2016) o della cartella di pagamento (del 13.10.2017), così che la ripresa dell'Ufficio risulta essere legittima perché effettuata nel pieno rispetto dell'art. 36 bis d.P.R. 600/1973. Vero è che, al riguardo, l'A.E. ha proceduto alla liquidazione dell'imposta dovuta, in via automatizzata, sulla scorta dei dati forniti dalla stessa ricorrente che non ha mai ritenuto di dover correggere, nei termini di cui all'art. 2, comma 8, d.P.R. 322/98, quello che, solo a suo dire, sarebbe stato un mero errore materiale che, seppure commesso in buona fede, rappresenta l'unico dato "ufficiale" cui il Fisco ha fatto legittimamente riferimento per la ripresa contestata. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 36 del d.P.R. n. 600/73; art. 2 comma 8 del d.P.R. n. 322/98*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 18757/2014*

**CONTROLLO FORMALE (art. 36-ter)**

40. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2962 del 2 luglio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: D'Arcangelo**

**Controllo formale – Spesa ripartita in più esercizi – Autonomia dei periodi d'imposta – Vincolo all'attività di controllo non sussiste.**

In ciascun periodo fiscalmente rilevante si instaura un rapporto obbligatorio tributario del tutto distinto e autonomo rispetto a quelli relativi agli altri periodi d'imposta. Tale autonomia legittima l'Amministrazione finanziaria ad eseguire i propri controlli in relazione ad ogni singola obbligazione tributaria, senza che alcun vincolo possa derivare da quanto accaduto al riguardo nei pregressi periodi d'imposta. Ne consegue che nel caso di ripartizione rateale di una spesa ritenuta idonea a fondare il diritto a detrazioni fiscali, la mancata effettuazione del controllo formale con riguardo all'annualità di sostenimento della spesa rateizzata non preclude all'Amministrazione finanziaria la possibilità di procedere a tale controllo in relazione alle annualità successive. (L.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-ter*

41. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 3478 del 23 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Accertamento – Controllo formale – Richiesta documentazione inevasa – Potere di accertamento – Prescrizione termine accertamento – Contestazione – Non legittima.**

Il potere di controllo formale ai sensi dell'art. 36-ter d.P.R. 600/1973 deve ritenersi consumato una volta decorso il termine biennale previsto dalla stessa norma, in quanto detto termine non ha natura meramente ordinatoria come quello previsto per il controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. 600/1973. A nulla rileva il fatto che il controllo formale sia stato attivato tempestivamente e che la richiesta di documentazione da parte dell'Amministrazione finanziaria sia rimasta inevasa. (A.D.)

*Riferimenti normativi: artt. 36-bis e 36-ter, d.P.R. 600/1973; art. 28, l. n. 449/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Contra Cass. Sez. 5 n. 18910 del 2018*

**42. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3136 del 16 luglio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

**Imposte estere – Credito d'imposta – Condizioni.**

Le imposte corrisposte all'estero costituiscono credito d'imposta scomputabili da quelle dovute in Italia ma, ai sensi dell'art. 165 TUIR, detto credito può essere riportato in dichiarazione solo nel momento in cui i tributi esteri siano pagati in via definitiva, ovvero non siano più suscettibili di modificazioni del loro ammontare (C.M. 9/E/2015). Per il caso in cui le imposte estere debbano considerarsi definitive solo in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale il reddito cui afferiscono sia stato prodotto, dall'art. 165, c. 7 TUIR si evince che il relativo credito d'imposta debba obbligatoriamente essere riportato nella dichiarazione relativa a detto periodo e non in quella relativa a quello di produzione del reddito. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 165 TUIR; comma 7 art. 165 TUIR; C.M. n. 9/E/2015*

**43. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3219 del 22 luglio 2019. Presidente: Proietto, Estensore: Crespi**

**Rettifica dichiarazione ex art. 36 ter 600/73 – Controllo formale spese di ristrutturazione – Decorrenza termine decadenziale da anno di spesa – Sussiste.**

Nel caso di detrazioni di imposta ripartite su più anni, per il caso di specie spese di ristrutturazione ripartite in dieci anni, il primo controllo formale deve riguardare l'anno in cui la spesa è stata sostenuta, e non i successivi periodi d'imposta in cui essa è stata solo ripartita. Diversamente opinando si estenderebbero in modo surrettizio i termini decadenziali fissati non solo per l'accertamento ex art. 43 ma anche per il controllo ex 36 ter. Quanto precede sia in base all'art. 43, comma 1, d.P.R. n. 600/1973, riferibile ai controlli sostanziali e ai successivi avvisi di accertamento, che all'art. 25, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 602/1973, riferibile ai controlli formali ex art. 36 ter, d.P.R. n. 600/1973 e alle relative cartelle di pagamento. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 36 ter 600/73; art. 43 d.P.R. 600/73; art. 25, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 602/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: C.T.R. Milano 16 aprile 2015 n. 2597/49/15*

**44. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3987 del 15 ottobre 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Ruta**

**Crediti per imposte pagate all'estero – Termine annuale entro cui far valere la detrazione – Art. 165 TUIR – Non sussiste termine di decadenza.**

Non si può ritenere che non si possa portare in detrazione le imposte versate nello Stato estero in un anno diverso da quello in cui il reddito era stato realizzato e l'imposta definitivamente accertata.

Infatti, l'art. 165 non prevede alcun termine di decadenza per la esposizione del credito di imposta maturato all'estero, credito quindi soggetto alla sola prescrizione decennale. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 165 TUIR*

*Riferimenti giurisprudenziali: CTR Lombardia, Sez. 2, n. 893/2019, CTR Lombardia, Sez. 19, n. 1096/2019*

45. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4084 del 21 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Capitalizzazione assegno divorzile – Pagamento rateale – Deducibilità – Sussiste.**

La successiva capitalizzazione una tantum (sia pure rateizzato) dell'assegno periodico divorzile, già determinato dal tribunale in sede di divorzio, non costituisce una transazione ma resta erogazione a titolo di assegno di mantenimento (cfr. Cass. Civ. n. 9336, Corte Cost. n. 383/2001): l'indeducibilità dell'erogazione una tantum si ricollega al fatto che essa non corrisponde necessariamente alla capitalizzazione dell'assegno previsto, ma in caso tale importo non sia frutto di un libero accordo tra le parti ma derivi dalla capitalizzazione dell'assegno periodico determinata dal Tribunale, la deducibilità sussiste. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 36-ter, d.P.R. 600/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ. n. 9336, Corte Cost. n. 383/2001*

**CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE**

46. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 97 del 12 luglio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Avviso di accertamento – Omessa indicazione nell'atto delle modalità di impugnazione – Illegittimità – Non sussiste.**

L'omessa indicazione nell'avviso d'accertamento delle modalità di impugnazione non determina alcun vizio dell'atto e conseguentemente alcuna sua nullità, non avendo la legge espressamente previsto alcuna sanzione in tal senso. Detta omissione può al limite dare luogo ad una rimessione in termini a favore del contribuente che abbia impugnato l'avviso oltre i termini di decadenza previsti. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23010 del 30 ottobre 2009*

47. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 141 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Avviso di accertamento in tema di imposta di pubblicità – Obbligo di motivazione – Sussiste.**

L'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizioni di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di coltivare l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeat della stessa pretesa. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato non solo tempestivamente, ma anche con quel grado di determinazione ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto della difesa. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21564 del 20 settembre 2013*

48. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 158 del 13 dicembre 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

**PVC – Verifiche eseguite presso terzi – Utilizzabilità – Presupposti.**

L'utilizzo di elementi acquisiti nell'ambito di procedure riguardanti altri soggetti non viola le disposizioni che regolano l'accertamento o il principio del contraddittorio, né il riparto dell'onere probatorio, atteso che l'art. 39 del d.P.R. 600/73 e l'art. 54, comma 2, del d.P.R. 633/72 dispongono che gli Uffici possono procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi,

precise e concordanti, tratte da atti e documenti in loro possesso, anche quando si tratti di verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti. Laddove l'avviso di accertamento indichi le risultanze contenute nel processo verbale di constatazione emesso nei confronti un altro contribuente, non sussiste in capo all'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di notificare di quest'ultimo. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39; d.P.R. 633/72, art. 54, comma 2.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 22724 dell'8 novembre 2010; Cass., sez. V, sentenza n. 24335 del 1° dicembre 2010; Cass., sez. VI-5, sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014*

**49. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 164 del 13 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Massa**

**Avviso di accertamento – Motivazione.**

L'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel "petitum" e nella "causa petendi", mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della Pubblica Amministrazione, in vista di un immediato controllo della stessa. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 30039 del 21 novembre 2018*

**50. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 117 del 6 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

**Avviso di accertamento – Motivazione – Contenuto – Esplicitazione delle ragioni deducibili dall'Ufficio in sede contenziosa e possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa – Necessità.**

La motivazione dell'atto impositivo può ritenersi soddisfatta quando viene assolta la duplice esigenza di determinare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nella fase contenziosa e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa di fronte alla pretesa accertata. Pertanto l'onere motivazionale posto a carico dell'Amministrazione si considera pienamente assolto quando, alla luce delle argomentazioni spese nel ricorso avverso l'atto, è indubbio che sia stato raggiunto il fine perseguito dalla norma, ovvero quello di porre il contribuente nelle condizioni di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, per questa eventualità, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeat. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42; d.P.R. 633/72, art. 56, comma 5*

**51. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 166 del 28 ottobre 2019. Presidente: Fantini, Estensore: De Simone**

**Sottoscrizione avviso – Nullità – Non sussiste – Qualifica dirigenziale – Non necessaria – Onere prova in caso di contestazione.**

L'avviso di accertamento è nullo soltanto nel caso in cui la sottoscrizione da parte del direttore dell'Ufficio o del delegato risulti omessa e non anche in presenza di eventuali irregolarità della medesima. La sottoscrizione è valida se effettuata da un funzionario di terza area, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale.

Laddove il contribuente contesti, anche genericamente, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, è onere dell'Amministrazione finanziaria, in ragione



dell'immediato e facile accesso ai propri dati, dimostrare il possesso dei requisiti soggettivi, nonché l'esistenza della delega. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42; d.P.R. 633/72, art. 56*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 22800 del 9 novembre 2015*

**52. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 186 del 22 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Mottola**

**Requisito della motivazione – Nozione – Necessità.**

L'avviso di accertamento ha carattere di mera *provocatio ad opponendum*, nel senso che soddisfa l'obbligo della motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione, esplicitando anche solo in forma contratta e semplificata i momenti cognitivi e logico deduttivi essenziali, abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi di contestarne efficacemente l'*an* ed il *quantum debeatur*, svolgendo efficacemente la propria difesa. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7; d.P.R. 600/73, art. 42*

**53. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2996 del 2 luglio 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Degrassi**

**Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Art. 7, comma 1 della Legge 212/2000 – Violazione sussiste in ipotesi di modifica e/o integrazione successiva all'emissione dell'atto.**

Nel corso del procedimento contenzioso l'Ufficio accertatore non può modificare e/o integrare il presupposto della pretesa impositiva in quanto la motivazione dell'atto impugnato delimita il perimetro della controversia e l'obbligo di idonea e completa motivazione, previsto dall'art. 7 della l. 212/2000, mira a garantire al contribuente il pieno e immediato esercizio delle sue facoltà difensive nella fase di impugnazione. (L.B.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. V sentenza n. 2382 del 31 gennaio 2018*

**54. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4125 del 14 ottobre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Salvo**

**Accertamento – Atto di contestazione sanzioni – Atto di irrogazione sanzioni – Motivazione – Nullità.**

È valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge, oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 8387 del 2017*

**55. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 4212 del 15 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Accertamento – Redditi del socio – Motivazione per relationem – Legittimità.**

In tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 e dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii *per relationem* a quello riguardante i

redditi della società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex art. 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 e dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 25296 del 28 novembre 2014*

**56. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 4308 del 17 ottobre 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone**

**Accertamento – Contenuto e motivazione – Onere motivazione avviso – Motivazione per relationem – Obbligo allegazione sentenza richiamata relativa a giudizio di cui il contribuente risultava ricorrente – Non sussiste.**

È principio pacifico che l'amministrazione finanziaria, ex art. 7 dello Statuto dei Contribuente, laddove in atto impositivo faccia riferimento ad altri atti debba allegarli, per permettere pieno esercizio del diritto di difesa. Tuttavia, tale principio non opera ove l'atto richiamato nell'atto impositivo sia una sentenza relativa ad un procedimento in cui il contribuente era stata ricorrente e, dunque, era perfettamente a conoscenza della sentenza e del suo contenuto.

La mancata allegazione della sentenza in simili occasioni non costituisce pertanto difetto di motivazione, non avendo in alcun modo inciso negativamente sul diritto di difesa della contribuente. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 7, Statuto dei diritti del contribuente*

**57. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 4387 del 22 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Chiaro**

**Contenuto dell'accertamento e motivazione – Indennità di trasferta inferiori ai minimi tariffari – Presunzione di pagamento in nero delle retribuzioni mancanti – Illegittimità – Sussiste.**

È illegittimo l'avviso di accertamento mediante il quale l'Ufficio inferisca dalla mancata corresponsione di retribuzioni adeguate ai minimi tariffari previsti per le indennità di trasferta, la circostanza che tali somme siano state sottratte a tassazione.

Invero, dall'obbligo di corrispondere retribuzioni adeguate ai minimi contrattuali non può ragionevolmente desumersi che le stesse retribuzioni siano state occultamente pagate nella giusta misura. Non vi è dunque spazio, in assenza di prova effettiva e convincente, per considerare che vi sia stata sottrazione all'imposizione della quota delle retribuzioni che sarebbe sufficiente al raggiungimento dei minimi tariffari. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 51, comma 5, TUIR*

**58. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4397 del 24 ottobre 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Maellaro**

**Avviso di accertamento – Contenuto dell'accertamento e motivazione – Inattendibilità contabilità – Accertamento induttivo – Legittimo in presenza di fatturazione imprecisa e discordante.**

È legittimo l'accertamento d'ufficio induttivo in presenza della mancata presentazione della dichiarazione e di documentazione contabile caratterizzata da fatture non riportanti alcun elemento preciso rispetto la prestazione ed i cui importi non risultano coincidenti con quelli effettivamente incassati. Tali indicatori permettono di ritenere la documentazione del tutto inattendibile, giustificando il ricorso da parte dell'Amministrazione ad una tipologia di accertamento che prescinde dalla contabilità della società. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: art. 41, d.P.R. n. 600/1973*

59. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4537 del 30 ottobre 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Pavone**

**Accertamento – Contenuto dell'accertamento e motivazione – Motivazione per relationem – Richiamo ad atti generali ed astratti – Non necessaria l'allegazione.**

Laddove l'amministrazione finanziaria, faccia riferimento nell'atto impositivo ad altri atti, richiamandoli, vi è l'onere di allegazione per l'Ufficio; tuttavia, questo onere non sussiste, senza violazione alcuna delle norme dello statuto del Contribuente, qualora tali altri atti siano meramente atti generali ed astratti, quali norme di legge o regolamento comunali o siano atti già conosciuti o conoscibili da parte del contribuente, in quanto nella sua disponibilità. (G.Na.)

*Riferimenti normativi:*

60. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 5096 del 29 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**Accertamenti a tavolino – Contraddittorio endoprocedimentale.**

In caso di accertamenti c.d. a tavolino non sussiste alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale in quanto le garanzie previste dallo Statuto del contribuente si applicano espressamente solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche, come bilanciamento per l'intrusione dei verificatori nei locali del soggetto accertato.

Con riguardo, invece, ai tributi armonizzati, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto fare valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. VI sentenza n. 16641 del 25 giugno 2018*

61. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 5279 del 6 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Zamagni**

**Accertamento – Motivazione per relationem – Ammessa – Notifica successiva all'omologa del concordato – Obbligo di pagamento – Sussiste.**

È sempre legittima la motivazione *per relationem* ad atti conosciuti laddove consenta la difesa del contribuente, circostanza che si verifica ove il contribuente abbia conoscenza degli atti a base dei quali sono stati effettuati i calcoli per l'imposta dovuta.

L'esistenza di un accordo di ristrutturazione omologato precedentemente alla notifica dell'avviso di accertamento non preclude il pagamento di quanto accertato a meno che il contribuente non dimostri di subire un danno irreparabile dal versamento delle somme. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: art. 182-bis L.F.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. V, sentenza n. 29869 del 3 luglio 2018*

62. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 5630 del 16 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Nocerino**

**Mancanza aliquota sanzione – Difetto di motivazione – Nullità provvedimento – Sussiste.**

L'avviso di accertamento che non riporti l'aliquota applicata con riferimento alla sanzione viola il principio di precisione e chiarezza delle indicazioni che è alla base del precetto di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973, il quale richiede che il contribuente possa conoscere direttamente il

suo debito, senza dover ricorrere all'ausilio di un esperto. Ne consegue che l'omissione di tale indicazione determina la nullità dell'atto ai sensi del terzo comma del suddetto art. 42. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenza n. 7609 del 28 marzo 2018*

**63. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3418 del 3 settembre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Potere accertativo – Motivazione – Presupposti di fatto – Determinazione rettifica.**

L'accertamento, la rettifica e l'aggiornamento catastale necessitano di un'adeguata e specifica motivazione da parte dell'amministrazione finanziaria, e della indicazione, in concreto, dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la rettifica. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 3107 del 1° febbraio 2019*

**64. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3683 del 30 settembre 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Candido**

**Avviso di accertamento – Contenuto dell'avviso di accertamento – Art. 42, del d.P.R. 600/1973 – Nullità dell'avviso che non reca la sottoscrizione e possibile sanatoria.**

L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 600 del 1973, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. In caso di contestazione, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria può dimostrare la sussistenza della delega ossia la esistenza di idonei poteri in capo a chi ha sottoscritto l'atto.

L'avviso di accertamento, a norma dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, incombendo sull'Amministrazione finanziaria dimostrare, in tale ultima evenienza e in caso di contestazione, l'esistenza della delega e l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva.

Per essere legittima, la delega deve essere: a) scritta; b) motivata (deve indicare, cioè, le ragioni del provvedimento, come la carenza di personale, l'assenza, la vacanza, la malattia o l'indisponibilità del dirigente, ecc.); c) nominativa (deve cioè specificare nome e cognome del soggetto delegato); d) a tempo determinato (traducendosi, altrimenti, in una indiretta elusione dei principi sanciti dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 37 del 2015).

L'espressione "impiegato della carriera direttiva" contenuta nell'art. 42 d.P.R. 600/1973, non equivale a "dirigente" ma richiede un quid minus che oggi corrisponde al "funzionario della terza area". (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 12781 del 21 giugno 2016; Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 9736 del 12 maggio 2016; Cassazione Sez. V, sentenza n. 959 del 21 gennaio 2015; Corte Cost., sentenza n. 37 del 17 marzo 2015; contra. Sez. 5 sentenza n. 11013 del 19/4/2019; Sez. 5 n. 8814 del 2019 secondo cui non occorre che la delega sia nominativa*

65. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3718 del 1° ottobre 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Salvo**

**Avviso di accertamento per la rideterminazione del reddito di una cooperativa e relative sanzioni notificato all'amministratore di fatto in qualità di responsabile solidale – Art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 – Responsabilità personale dell'amministratore solo in caso di accertata fittizietà del paravento societario.**

L'autonomia patrimoniale perfetta che caratterizza la società di capitali implica l'esclusiva imputabilità alla società dell'attività svolta in suo nome e dei relativi debiti e tale principio non conosce alcuna deroga. La particolare responsabilità posta dall'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 a carico dei liquidatori, amministratori e soci di società in liquidazione è una particolare ipotesi di responsabilità per obbligazione propria ex lege e ha natura civilistica e non tributaria. Ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 la responsabilità personale dell'amministratore presuppone l'accertamento – da parte dell'Ufficio - della fittizietà del paravento societario predisposto al solo fine di esentare da responsabilità la persona fisica autore delle violazioni. Alla responsabilità per le imposte consegue altresì la responsabilità per le sanzioni amministrative. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 7, co. 1 d.l. n. 269 del 2003, convertito con modificazioni nella Legge n. 326 del 2003*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. n. 9094 del 2017; Cass. civ. n. 5294 del 2017; Cass. civ. ord. n. 25284 del 2017; Cass. civ. sent. n. 13730 del 2015; Cass. civ. n. 19175 del 2013; Cass. civ. n. 19176 del 2013*

66. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 3831 dell'8 ottobre 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Arcieri**

**Motivazione per relationem dell'avviso di accertamento – Rimando dell'avviso di accertamento a un PVC già noto al contribuente – Somme ricevute dai soci tracciabili – Insussistenza di ricavi "in nero" – Art. 42 d.P.R. n. 600/1973.**

L'avviso di accertamento si reputa valido ed efficace quando contiene la motivazione relativi ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Si ritiene che l'Ufficio abbia esplicitato il percorso logico valutativo che ha portato all'atto impositivo anche motivando per relationem attraverso il rimando a un PVC già noto al contribuente. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 42 d.P.R. n. 600/1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., ordinanza n. 4176 del 13/2/2019*

67. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3993 del 15 ottobre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Corra**

**Sottoscrizione atti – Mancanza – Attestazione conformità all'originale informatico sottoscritto digitalmente – Sufficienza – Non sussiste.**

L'esclusione di tutte le attività di controllo dalla applicazione della sottoscrizione con firma digitale da parte della Pubblica amministrazione, fissata dall'originario art. 2 comma 6 CAD, deve ritenersi comprensiva anche degli avvisi di accertamento, che costituiscono la parte terminale dell'attività di controllo fiscale e, pertanto, ricondurre a diverse Autorità l'attività di controllo e quella di accertamento, per inferirne la diversità sul piano nozionistico, è infondato: l'attività di controllo, in quanto sub-procedimento preordinato al medesimo fine (emanazione

dell'atto di accertamento), non può considerarsi strutturalmente differente dall'atto conclusivo. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 42 d.P.R. 600/1973, art. 2 d.lgs. 82/05 (Codice Amministrazione Digitale-CAD)*

68. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3999 del 15 ottobre 2019. Presidente: Guicciardi, Estensore: Vicuna**

**Contenuto e motivazione degli atti – Integrazione con atto successivo (reclamo/mediazione tributaria) – Legittimità – Non sussiste.**

La carenza di motivazione dell'avviso di accertamento non può essere sanata con atto successivo (nella specie: controdeduzioni al reclamo/mediazione tributaria): la motivazione compita dell'atto impositivo deve sussistere ab origine. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 42 d.P.R. 600/1973, art. 7 l. 212/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 12400/2018*

69. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4039 del 14 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Palestra**

**Avviso di accertamento – Motivazione – Sufficienza – Produzione in sede giudiziale di documenti richiamati nell'avviso di accertamento.**

Deve ritenersi adeguatamente motivato l'avviso di accertamento che descrive il contenuto di documenti su cui è fondata la pretesa impositiva ivi formulata e che vengono poi depositati in giudizio dall'Ufficio. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42*

70. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4833 del 28 novembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Motivazione *per relationem* – Ammissibilità – Condizioni.**

L'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche *per relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42; d.P.R. 633/72, art. 56*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 1906 del 29 gennaio 2008*

71. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 5235 del 20 dicembre 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: De Rentiis**

**Accertamento – Validità dell'accertamento se l'avviso reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600/73.**

Il terzo comma dell'art. 42 cit. stabilisce che "*L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma*". In linea generale, in ordine all'obbligo di motivazione dell'atto impositivo, la Corte di Cassazione ha affermato che esso «*persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed*

*intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa»* (Cass. 12 luglio 2006, n. 15842; v. in senso conforme Cass. 27 novembre 2006, n. 25064; Cass. 30 ottobre 2009, n. 23009; Cass. 20 settembre 2013, n. 21564). Nel caso di specie, dall'atto impositivo impugnato (avviso di accertamento) emerge l'*an* ed il *quantum* dell'imposta accertata, nonché i fatti astrattamente giustificativi di essa che consentono al contribuente di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (*ex plurimis*, Cass., 15.11.2004, n. 21571; Cass., 10.11.2010, n. 22841). (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 42 del d.P.R. n. 600/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 15842 del 12 luglio 2006; Cassazione Civile, sentenza n. 25064 del 27 novembre 2006; Cassazione Civile, sentenza n. 23009 del 30 ottobre 2009; Cassazione Civile, sentenza n. 21564 del 20 settembre 2013; Cassazione Civile, sentenza n. 21571 del 15 novembre 2004; Cassazione Civile, sentenza n. 22841 del 10 novembre 2010*

**72. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 5291 del 20 dicembre 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

**Accertamento – Avviso di accertamento – Requisito motivazionale *per relationem*.**

In merito all'eccezione di parte appellante - vizio di motivazione dell'atto impositivo - il Collegio, condividendo le conclusioni in punto da parte dei primi giudici, ritiene che l'avviso di accertamento impugnato è da ritenersi pienamente legittimo, in quanto idoneo a portare a conoscenza di parte appellante i termini della pretesa fiscale ed a permettere alla stessa di valutare palesemente gli elementi sui quali si fondeva, quindi, a consentire una difesa appropriata. In tal senso la giurisprudenza della Suprema Corte dalla quale si rileva che "*il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento (...) può essere assolto 'per relationem' cioè mediante il riferimento a elementi di fatto offerti su altri documenti (...)*" (*ex plurimis*: Cass. Sent. n. 7149/2001; Sent. n. 5646/1987). (M.Fal.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 7149/2001; Cassazione civile, sentenza n. 5646/1987*

**73. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 5396 del 24 dicembre 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Salvo**

**Principio di legalità – Principio della riserva di legge – Prassi.**

La c.d. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto e in quanto tale non può imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge, né soprattutto, attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni di tali atti un effetto non previsto da una norma di legge. (E.M.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ. Sez. V, n. 5137 del 05-3-2014*

**RETTIFICA DICHIARAZIONE***Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA*

74. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3425 del 9 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Accertamento – Studi di settore – Sistema di presunzioni semplici – Apparente motivazione – Onere della prova contraria – Illegittimità avviso di accertamento.**

Gli studi di settore, costituendo una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti, sono annoverabili tra gli strumenti statistico-probabilistici, inidonei da soli a riprodurre la concreta situazione reddituale del contribuente. In caso di scostamento tra la situazione astratta ivi rappresentata e quella concreta propria del contribuente, essi hanno esclusivamente la capacità di rilevare un presunto comportamento fiscale anomalo che, per fondare una rettifica, deve essere corroborato dall'Amministrazione finanziaria sulla base di ulteriori elementi. La motivazione dell'atto di accertamento non può quindi esaurirsi nel mero rilievo al predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata con le ragioni per le quali sono state disattese le osservazioni avanzate dal contribuente in sede di contraddittorio. Nel caso di specie, il contribuente ha dimostrato l'inapplicabilità dei parametri adottati dall'Ufficio, atteso che esiste una sostanziale diversità tra attività di "fabbricazione" di articoli di plastica (categoria cui si riferisce lo studio di settore), rispetto a quella di mera "lavorazione" di tali materiali. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 38*

75. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza 3902 del 10 ottobre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

**Accertamento sintetico – Prova contraria – Dichiarazioni rese da terzi – Insufficienza probatoria.**

In caso di accertamento sintetico fondato sulla titolarità di beni mobili e immobili che non trovano giustificazione nei redditi dichiarati dalla contribuente accertata, non sono sufficienti ad integrare la prova contraria dichiarazioni rese anche da terzi sulla convivenza di quest'ultima con un soggetto che avrebbe provveduto all'acquisto di tali beni, in assenza di elementi documentali in grado di provare tale circostanza meramente dichiarata. Difatti, per integrare una simile prova contraria sarebbe necessario dimostrare l'esistenza della c.d. famiglia anagrafica (risultante, cioè, dai registri dell'anagrafe), la quale, pur non creando nuovi *status* giuridici, permette di rendere certa la situazione di fatto creata, anche in considerazione del fatto che nel caso di specie la contribuente accertata e il soggetto con cui quest'ultima risulterebbe convivente risultavano titolari, ciascuno, di una propria abitazione acquistata con l'agevolazione prima casa. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38, commi 4 ss; c.c., 2697*

76. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4480 del 12 novembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

**Rettifica dichiarazione – Accertamento sintetico – Onere della prova – Prova contraria.**

Il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e la prova documentale contraria ammessa per il contribuente dall'art. 38, comma 6, d.P.R. n. 600 del 1973, non riguarda la sola disponibilità di redditi ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti



a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche l'essere stata spesa proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e non già con qualsiasi altro reddito. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 2425 del 31 gennaio 2017*

**77. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4724 del 25 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Studi di Settore – Prova contraria del contribuente – Onere della prova in capo all'Ufficio – Sussiste.**

In materia di applicabilità dello studio di settore, ai sensi dell'art. 10, comma 4, lett. C), l. n. 146 del 1998, i parametri non vanno considerati *ex se* presunzioni semplici, ma lo possono diventare nel contraddittorio, obbligatorio, e di nullità dell'accertamento; infatti, ove il contribuente provi le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, l'ufficio deve specificatamente motivare l'atto impositivo, indicando le ragioni del suo contrario convincimento (Cass. n. 2014/17646). Quindi, considerato che non costituisce una presunzione, l'acritica applicazione (*in toto o in parte*) del mero studio è *ex se* insufficiente a sorreggere un accertamento, come eventualmente dimostrato anche da abbattimenti forfettari, che riconoscono *de facto* l'inidoneità dei meri dati parametrici, specie se il contribuente fornisce prova contraria con la dimostrazione del "non normale" svolgimento dell'attività lavorativa nell'anno d'imposta considerato, non adeguatamente contrastata o ridimensionata dall'ufficio. (S.C.)

*Riferimenti normativi: l. 146/1998, art. 10, comma 4, lett. c)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009, Cassazione Sez. V, sentenza n. 17646 del 6 agosto 2014*

***Analitico***

**78. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 3160 del 18 luglio 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

**Accertamento – Costi per spese legali difesa penale amministratori per reati tributari – Inerenza – Deducibilità – Sussiste.**

I costi sostenuti dalla società per spese legali relative ai procedimenti penali in capo agli amministratori per reati tributari sono da considerarsi deducibili, ancorché sostenute nell'interesse privato e a beneficio di soggetti terzi senza apparente correlazione tra il costo sostenuto ed il reddito prodotto, in quanto l'esito dei giudizi penali è direttamente connesso agli interessi della Società. La Suprema Corte ha introdotto il principio che l'inerenza discenda dal principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e che la valutazione della inerenza di un costo consista sempre e solo in un giudizio "qualitativo" e quindi vada abbandonato il concetto di inerenza "quantitativa".

La prova dell'inerenza dei costi, per orientamento costante della giurisprudenza di legittimità, ricade sul contribuente e la Suprema Corte ha precisato che "*la prova dell'inerenza incombe sul contribuente, anche in base al principio di vicinanza della prova*". (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 39 c. 1 d.P.R. 600/73; art. 53 Cost.*

*Riferimenti giurisprudenziali: ordinanza n. 450/2018 e n. 3170/2018; Cass. nn. 10257/2008, 4554/2010; Cass. 19600/2014; contra Cass. sez. 5 n. 20945/19*

79. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3174 del 18 luglio 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

**Costi pubblicità – Riaddebito da società controllata a società controllante – Deducibilità – Sussiste.**

I costi per pubblicità sostenuti da una società controllata e quindi riaddebitati in parte alla controllante sono per quest'ultima deducibili in quanto detti costi hanno il loro riscontro nell'aumento della produzione di ricavi anche in capo alla controllante senza che la modalità di spesa, diretta o indiretta, discrezionale all'interno del gruppo societario, possa incidere sulla deducibilità. La Suprema Corte precisa altresì che la spesa diretta da parte della controllata e il riaddebito successivo alla controllante, o viceversa, non è sindacabile dall'amministrazione finanziaria in quanto rientra nella discrezionalità della scelta imprenditoriale. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 39, c. 1 d.P.R. 600/73; art. 109 TUIR*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 28578/2017*

***Analitico-induttivo***

80. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4588 del 5 novembre 2019. Presidente: Ecolani, Estensore: Mazzotta**

**Accertamento – Rettifica analitico-induttiva – Regolare tenuta della contabilità – Non osta a rettifica se presunzioni gravi, precisi e concordanti.**

La ricostruzione analitico-induttiva in base all'art. 39, d.P.R. n. 600/1973 non trova alcuna causa ostativa nella regolare tenuta della contabilità, posto che anche in presenza di contabilità formalmente regolare è consentito di procedere alla rettifica della dichiarazione secondo il metodo induttivo, purché, in ogni caso, l'accertamento risulti fondato su presunzioni assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14700 del 21 novembre 2001*

81. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 4682 del 6 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Accertamento – Determinazione induttiva del volume d'affari – Inversione dell'onere della prova.**

Come confermato da giurisprudenza costante e granitica, in caso di accertamento ex art. 55 d.P.R. 633/72 e conseguente determinazione induttiva dei ricavi o del volume d'affari, si determina un'inversione dell'onere della prova ed è la parte che deve fornire la prova ed indicare gli elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito ed il volume d'affari non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore a quella accertata. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 55*

82. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3747 del 2 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Accertamento induttivo ex art. 39, co. 1, lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 – Gli studi di settore costituiscono una presunzione idonea comportante l'inversione della prova contraria in capo al contribuente.**

L'inversione dell'onere probatorio originato dallo studio di settore e gravante sul contribuente non è limitabile a una semplice discrasia ma necessita della sussistenza di una grave incongruenza del reddito dichiarato rispetto a quello derivante dallo studio di settore. Nel

momento in cui venga rilevato nel merito circa l'inesistenza di gravi incongruenze tra il reddito dichiarato e quello derivante dall'applicazione dello studio di settore, l'accertamento emanato sarà da ritenersi infondato con conseguente condanna della amministrazione alla rifusione delle spese di giudizio. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: artt. 39, co. 1, lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600; 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633; 1, co. 23 della legge 27 dicembre 2006 n. 296*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ. n. 26481 del 2017*

83. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4994 del 12 dicembre 2019. Presidente: Guicciardi, Estensore: Crespi**

**Avviso di accertamento – Valori OMI.**

Gli avvisi di accertamento basati sulla sola presunzione semplice legata ai valori OMI, in mancanza di altri elementi indiziari, non è sufficiente a giustificare la rettifica dei corrispettivi esposti nella dichiarazione. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973 art. 39*

84. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 5071 del 13 dicembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Scarzella**

**No all'accertamento analitico induttivo – Scritture contabili formalmente corrette – Anti-economicità del comportamento non provata.**

Non ricorrono i presupposti previsti dalla legge per addivenire ad un accertamento analitico-induttivo visto che non è in contestazione la regolarità della contabilità, e non è altresì specificamente illustrato e provato un profilo di effettiva anti-economicità nel comportamento tenuto. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973 art. 39*

85. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 5219 del 19 dicembre 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Gentili**

**Accertamento – Determinazione induttiva del reddito – Costi sostenuti non contabilizzati – Detrazione d'imposta – Prova dell'effettività dei costi sostenuti – Mancata annotazione/registrazione delle fatture passive – Estratti conto.**

Correttamente la sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio, nella determinazione induttiva del reddito, debba tenere conto dei costi sostenuti ancorché non contabilizzati, altrimenti si finirebbe per tassare il reddito lordo; la mancata annotazione/registrazione delle fatture passive non priva il contribuente del diritto alla detrazione d'imposta (cfr. Cass. 19191/2019; 11168/2014). Nel caso di specie, il contribuente tramite la produzione degli estratti conto ha dimostrato l'effettività dei costi sostenuti, anche se non regolarmente annotati nella contabilità, che trovano corrispondenza nelle movimentazioni di denaro; circostanza questa non contestata dall'Ufficio. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 19191/2019; Cassazione civile, sentenza n. 11168/2014:*

*Induttivo puro*

86. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 627 del 18 ottobre 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

**Avviso di accertamento – Omessa presentazione della dichiarazione – Omessa produzione documentale a seguito di richiesta istruttoria – Accertamento induttivo – Legittimità.**

Se il contribuente ha omesso di presentare la dichiarazione e, nonostante le ripetute richieste istruttorie dell'Ufficio, ha anche omesso di produrre documentazione idonea, deve ritenersi legittimo l'utilizzo, da parte dell'Ufficio, del metodo di accertamento induttivo. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, comma 2*

87. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 634 del 24 ottobre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Contabilizzazione di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti – Gravi irregolarità nella tenuta delle scritture contabili – Accertamento induttivo – Legittimità.**

La contabilizzazione di numerose fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti inficia l'attendibilità delle scritture contabili e, pertanto, deve ritenersi legittima una ricostruzione induttiva-extracontabile del reddito. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, comma 2*

88. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 107 del 6 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

**Accertamento induttivo – Detrazione componenti negativi di reddito – Presupposti – Modalità determinazione redditività media settore.**

In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, la legge abilita l'Ufficio a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo, utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui all'art. 38, comma 3, del d.P.R. 600/73, per cui incombe sul contribuente l'onere della prova contraria.

In caso di accertamento induttivo, la detrazione dei componenti positivi di reddito non è ammessa se il contribuente non allega documentazione a comprova dei costi sostenuti così impendendo anche una valutazione forfettaria in via equitativa dell'incidenza degli stessi.

Nel determinare la redditività media di settore l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto anche delle imprese in sofferenza. Non si ritiene pertanto corretta la esclusione delle aziende con redditività negativa operata sulla base di non meglio specificate situazioni patologiche neppure enunciate nell'avviso di accertamento. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 41, 38, comma 3*

89. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 166 del 28 ottobre 2019. Presidente: Fantini, Estensore: De Simone**

**Accertamento induttivo – Presupposti – Onere della prova a carico del contribuente.**

In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, la legge abilita l'Ufficio a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo, utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui all'art. 38, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, per cui incombe sul contribuente l'onere di fornire la prova di fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa impositiva. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 38, comma 3, 39, 41 e 41bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 16379 del 17 giugno 2008; Cass., sez. V, sentenza n. 15134 del 30 giugno 2006; Cass., sez. V, sentenza n. 3115 del 13 febbraio 2006*

90. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 170 dell'11 novembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

**Accertamento induttivo – Presupposti – Onere della prova a carico del contribuente.**

In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, la legge abilita l'Ufficio a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo, utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui all'art. 38, comma 3, del d.P.R. 600/73, per cui incombe sul contribuente l'onere della prova contraria, che, però, non essendo tipizzata, può essere offerta con qualsiasi mezzo idoneo a dimostrare la provenienza non reddituale dell'elemento valutato. Il predetto onere probatorio non può tuttavia considerarsi assolto laddove il contribuente si limiti a formulare asserzioni del tutto generiche ed irrilevanti. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38, comma 3.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 7258 del 22 marzo 2017.*

91. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 222 del 13 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Mottola**

**Accertamento induttivo – Presupposti.**

L'accertamento induttivo disciplinato all'art. 39, comma 2, d.P.R. 600/73, in forza del quale l'Amministrazione finanziaria può prescindere del tutto dalle scritture contabile e può avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, può essere utilizzato in presenza di omissioni, inesattezze o irregolarità a tal punto gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel complesso le scritture stesse. Deve quindi ritenersi illegittimo il ricorso all'accertamento induttivo ogni qual volta le scritture contabili non risultino inattendibili nel loro complesso ma ne venga riscontrata solamente la loro non corretta tenuta. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39*

92. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4410 del 24 ottobre 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Corra**

**Avviso di accertamento – Rettifica della dichiarazione – Mancato riscontro del contribuente a richiesta documentale dell'Ufficio – Accertamento induttivo puro – Legittimo.**

A seguito del mancato riscontro del contribuente alla richiesta formalizzata dall'Ufficio volta ad acquisire documentazione contabile ed extracontabile al fine di verificare i ricavi dichiarati in un dato anno d'imposta, è legittimo il ricorso da parte dell'Amministrazione ad un accertamento integralmente induttivo e che dunque fondi le proprie ragioni su basi esclusivamente presuntive. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: artt. 32 - 39, d.P.R. n. 600/1973*

93. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 5114 del 17 dicembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

**Avviso di accertamento – Metodo induttivo puro – Art. 32 e art. 39, secondo comma lett. d) del d.P.R. n. 600/73 – Legittimità del metodo di accertamento induttivo puro.**

In caso di mancato completo invio da parte del contribuente della documentazione richiesta mediante questionario, l'Ufficio può procedere alla determinazione del reddito d'impresa con metodo induttivo puro e quindi sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a

sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni semplici. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 32 e art. 39, secondo comma lett. d) del d.P.R. n. 600/73*

#### **ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43)**

94. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 99 del 29 luglio 2019. Presidente: Vacchiano, Estensore: Galli**

**Accertamento parziale – Obbligo di notificare il processo verbale di constatazione – Non sussiste.**

Va respinta l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento parziale, sollevata dal contribuente per omessa notifica del preliminare processo verbale di constatazione. L'accertamento parziale, infatti, traendo origine dall'esercizio di pregresse attività istruttorie o segnalazioni effettuate dagli organi verificatori e da altre articolazioni della pubblica amministrazione, non richiede la predisposizione di alcun atto presupposto, da notificarsi in via preliminare al contribuente. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 41-bis*

95. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 3762 del 19 settembre 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone**

**Accertamento – Accertamento integrativo – Sopravvenienza di Processo Verbale di Constatazione come atto nuovo.**

Opera correttamente l'Agenzia delle Entrate che emette un avviso di accertamento integrativo ponendo a fondamento dell'integrazione, quale atto nuovo, un Processo Verbale di Constatazione prima non esistente. Infatti, se in un Processo Verbale di Constatazione notificato dalla Guardia di Finanza vengono integrati degli elementi nuovi, tali giustificano l'emissione di un avviso di accertamento integrativo il quale come presupposto della sopravvenienza ha un "atto nuovo". Gli elementi "nuovi" dell'accertamento integrativo devono rinvenirsi nel "nuovo" Processo Verbale di Constatazione. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 43, d.P.R. n. 600/1973*

96. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 3127 del 16 luglio 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

**Dichiarazione omessa – Detrazione costi per ristrutturazione edilizia – Compensabilità con importi accertati ex art. 41 bis d.P.R. n. 600/73 – Sussiste.**

Nel caso di dichiarazione omessa il diritto alla detrazione relativa a costi sostenuti e documentati per ristrutturazione edilizia permane (C.M. n. 95 del 12/5/2000; C.M. n. 21/E/2013) non solo ai fini della richiesta a rimborso ma anche a quelli della compensabilità con l'accertato ex art. 41 bis d.P.R. 600/73 e ciò in ossequio ai principi comunitari sottesi al diritto di detrazione a mente dei quali lo stesso non può essere negato o fortemente compresso in presenza di violazioni di carattere solo formale. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 41 bis d.P.R. n. 600/73; C.M. 95 del 12/5/2000; Circolare n. 21/E/2013*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. sent. n. 17757/2016, n. 17758/22016, n. 4400/2018*

97. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 5198 del 18 dicembre 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Di Mario**

**Accertamento – Onere della prova dell'Amministrazione finanziaria e del Contribuente.**

Nell'ambito degli accertamenti ordinari, l'onere di provare il fatto costitutivo della pretesa tributaria spetta all'Amministrazione finanziaria, la quale assume il ruolo di attore in senso sostanziale, dal momento che vanta una maggiore pretesa fiscale. In un caso analogo a quello oggetto del presente giudizio la Cassazione (ordinanza n. 33260/2018, pubblicata il 21 dicembre 2018) ha chiarito che «*In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare i fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggior reddito, mentre è onere del contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, dimostrare a sua volta gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano (Cass. 11/06/2009, n. 13509). In altri termini, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare (anche avvalendosi di presunzioni) l'esistenza del maggiore reddito non dichiarato; solo in un secondo momento, ossia dopo che l'Ufficio ha dimostrato il maggiore reddito, il contribuente, che intenda neutralizzare l'altrui pretesa creditoria, è tenuto a fornire la prova dell'esistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi del petitum*». (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 41 bis del d.P.R. n. 600/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, ordinanza n. 33260/2018, pubblicata il 21 dicembre 2018; Cassazione civile, sentenza n. 13509/2009, pubblicata il 11 giugno 2009*

**ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

98. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 813 del 20 dicembre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Istanza di accertamento con adesione – Rinuncia espressa – Sospensione del termine d'impugnazione – Interruzione.**

La rinuncia espressa del contribuente all'istanza di accertamento con adesione produce l'effetto di interrompere la sospensione del termine d'impugnazione ordinariamente prevista in 90 giorni. La sospensione viene interrotta dall'univoca manifestazione di volontà del contribuente di non addivenire alla definizione agevolata, che può esplicitarsi attraverso la proposizione del ricorso avverso l'atto di accertamento oppure con formale e irrevocabile rinuncia all'istanza di accertamento con adesione. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 218/97, art. 12*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21148 del 24 agosto 2018*

99. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3366 del 17 giugno 2019. Presidente: Picone, Estensore: Civardi**

**Voluntary Disclosure – Euroritenuta Rimborso – Accertamento con adesione.**

La procedura di collaborazione volontaria volta alla rivelazione spontanea dei capitali e dei redditi non dichiarati, parte da una iniziativa del contribuente, che fornisce all'Agenzia gli elementi sui quali la stessa liquiderà l'imposta, e si perfeziona con il versamento delle imposte nei termini prefissati, in adesione all'accertamento dell'autorità fiscale.

L'accertamento con adesione non è impugnabile, integrabile o modificabile per pacifica giurisprudenza di legittimità. Pertanto, non può essere richiesto il rimborso dell'euroritenuta poiché il contribuente aveva perfezionato la procedura mediante accertamento con adesione,

accettando la liquidazione operata dall'ufficio con la quale veniva negata la possibilità di scomputare le somme versate a titolo di euroritenuta. (V.C.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ. Sez. V, sentenza 5138/2016*

**100. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 4409 dell'11 novembre 2019. Presidente: Fanizza, Estensore: Fazzini**

**Accertamento – Riconoscimento implicito dell'an debeat durante la procedura di accertamento – Preclusione alle contestazioni del contribuente prima della scadenza dei termini di impugnazione – Non sussiste – Efficacia di acquiescenza della domanda di accertamento con adesione – Non sussiste.**

Costituisce principio generale nel diritto tributario che non si possa attribuire al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente, d'essere tenuto al pagamento di un tributo e contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateizzazione o di altri benefici), l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeat, salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario. Siffatto riconoscimento esula, infatti, da tale procedura, regolata rigidamente e inderogabilmente dalla legge, la quale non ammette che l'obbligazione tributaria trovi la sua base nella volontà del contribuente. Le manifestazioni di volontà del contribuente, pertanto, quando non esprimano una chiara rinuncia al diritto di contestare l'an debeat, debbono ritenersi giuridicamente rilevanti solo per ciò che concerne il quantum debeat, nel senso di vincolare il contribuente ai dati a tal fine forniti o accettati. Alla luce di tali principi è evidente che la domanda di accertamento con adesione non costituisce acquiescenza. (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 218/1997, art. 1*

### **INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE**

**101. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 174 del 28 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: De Giorgio**

**Accertamento – Interpello – Art. 37-bis, comma 8, d.P.R. n. 600/1973.**

L'interpello ex art. 37-bis, comma 8, d.P.R. n. 600/1973, non ha carattere di obbligatorietà; al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentano di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno. (I.L.C.)

*Riferimenti normativi: art. 37-bis, comma 8, d.P.R. n. 600/1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza 15 luglio 2014, n. 16183*

### **NOTIFICAZIONI**

**102. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 440 del 10 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Spartà**

**IRES – Società cancellata dal registro – Legittimazione ad impugnare della liquidatrice – Ammessa.**

Posto che la variazione anagrafica – con cancellazione dall'anagrafe del comune, iscrizione all'AIRE e specificazione dell'indirizzo di nuova residenza – si perfeziona automaticamente decorsi trenta giorni (art. 60 d.P.R. n. 600/1973), deve ritenersi irrituale la notifica dell'avviso di accertamento per il recupero a tassazione di IRPEF effettuata presso un comune bresciano alla cui anagrafe la persona fisica non risulta più iscritta, cioè successivamente alla cancellazione



anagrafica e all'indicazione della nuova residenza spagnola. Mancando la notifica dell'atto prodromico, la CTP ha accolto il ricorso del contribuente annullando l'avviso di intimazione impugnato. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 60; c.p.c. art. 140*

**103. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 231 del 17 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Accertamento – IRPEF – IVA – IRAP – Notifica a mezzo posta – Decorso termini.**

In caso di mancato recapito della raccomandata contenente l'avviso di accertamento all'indirizzo del destinatario, la notifica ex art. 14 l. 890/82 deve intendersi eseguita decorsi dieci giorni dalla data del rilascio dell'avviso di giacenza (o dalla data di spedizione della raccomandata di trasmissione dell'avviso di giacenza) oppure, se anteriore, dalla data del ritiro del plico: tale data decorre il termine di impugnazione del provvedimento. (J.R.)

*Riferimenti normativi: l. 890/1982, art. 14*

**104. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 165 del 28 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Fantini**

**Notifica a contribuente persona giuridica – Modalità.**

Gli atti tributari devono essere notificati al contribuente persona giuridica presso la sede della stessa, entro l'ambito del domicilio fiscale, secondo la disciplina dell'art. 145 c.p.c., comma 1; qualora tale modalità risulti impossibile, si applica il successivo art. 145 c.p.c., comma 3, e la notifica dovrà essere eseguita ai sensi degli artt. 138, 139 e 141 c.p.c., alla persona fisica che rappresenta l'ente; in caso d'impossibilità di procedere anche secondo questa modalità, la notifica dovrà essere eseguita secondo le forme dell'art. 140 c.p.c., ma se l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente non si trovino nel comune del domicilio fiscale, la notifica dovrà effettuarsi ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. 600/73 e si perfezionerà nell'ottavo giorno successivo a quello dell'affissione del prescritto avviso di deposito nell'albo del Comune. (S.A.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., artt. 138, 139, 140, 141, 145; d.P.R. 600/73, art. 60, comma 1, lett. e)*

**105. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3040 del 5 luglio 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Faranda**

**Avviso di accertamento – Notificazioni a mezzo PEC – Validità del procedimento di notificazione – Sussiste anche in assenza di estensione p7m.**

La Posta Elettronica Certificata è un valido mezzo di notificazione degli atti; la notifica del file in formato pdf, quand'anche privo dell'estensione p7m, è da ritenersi valida, in quanto l'atto è regolarmente sottoscritto con firma digitale CAdES. Trattasi di una procedura che consente al contribuente di conoscere appieno la pretesa tributaria, cristallizzando in questo modo l'effetto principale del procedimento di notificazione. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. sentenza n. 10266 del 27/04/2018*

**106. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3595 del 9 settembre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Moroni**

**Avviso di accertamento – Nullità – Difetto di sottoscrizione.**

L'avviso di accertamento cartaceo che, in luogo della firma autografa, rechi l'indicazione della firma digitale, è nullo; l'apposizione della firma digitale, pur assicurando sia la genuinità che la

paternità al documento informatico da notificare ed anche la sua validità, risulta comunque privo del requisito essenziale della sottoscrizione. L'avviso di accertamento emesso su documento cartaceo deve essere necessariamente sottoscritto con firma autografa del capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e non digitalmente senza alcuna sottoscrizione in originale. Solo la combinazione di firma digitale ed invio tramite PEC può consentire al contribuente un immediato controllo sull'autenticità del provvedimento notificato, oltre che l'accesso a tutte le informazioni ed atti in esso indicati; se l'avviso è in forma cartacea, bisogna obbligatoriamente rispettare tutte le formalità del caso, pena la nullità dell'atto, ivi compresa la contestata sottoscrizione del medesimo. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9936/2015*

**107. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3770 del 19 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Fagnoni**

**Accertamento – Notificazioni – Cartelle esattoriale inviate mezzo a/r sono pienamente valide e efficaci anche se prive di relata di notifica.**

La notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto da parte del concessionario di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, così come previsto dall'art. 26, comma 1, seconda parte del d.P.R. n. 602/1973. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantire l'esecuzione effettuata e l'effettiva coincidenza tra il destinatario e il consegnatario. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 26, comma 1, d.P.R. n. 602/1973.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 27275/2017; Cass. 22866/2017*

**108. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3807 del 23 settembre 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Galli**

**Accertamento – Notificazioni – Regolarità della notificazione a mezzo PEC delle cartelle.**

È pacifica la regolarità della notificazione a mezzo PEC delle cartelle se tali notificazioni sono firmate digitalmente in formato PAdES con estensione Pdf. A tale lettura offre autorevole avallo la sentenza delle Sez. Unite n. 10266/2018, secondo cui "[...] le firme digitali di tipo "CADES" e di tipo "PAdES" sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pur con differenti estensioni ".p7m" e ".pdf"". (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 12 Decreto dirigenziale 16 aprile 2014; art. 34 d.m. n. 55 del 2011 – Ministero della Giustizia.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. n. 10266/2018*

**109. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 4109 dell'11 ottobre 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Simeoli**

**Accertamento – Notificazione della cartella di pagamento – Irreperibilità relativa.**

Nei casi di "irreperibilità c.d. relativa" (cioè nei casi di cui all'art. 140 c.p.c.) con riguardo alla notificazione delle cartelle di pagamento non vanno applicate le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari "assolutamente" irreperibili (ex art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973), bensì il disposto dell'art. 26, u.c., del d.P.R. n. 602 del 1973. Tale ultima norma prevede che, per quanto non regolato dallo stesso articolo, dispone l'applicazione dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, quindi, in base all'interpretazione data a tale normativa dal diritto vivente, quelle dell'art. 140 c.p.c., cui rinvia l'alea del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973; art. 26, u.c., del d.P.R. n. 602 del 1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25079 del 2014*

**110. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 4438 del 24 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Mainini**

**Accertamento – Notificazioni – Requisiti per ritenere legittima una notificazione.**

Con riferimento alla regolarità della notificazione, si ritiene che la semplicistica asserita spedizione a mezzo raccomandata postale non può ritenersi esaustiva in virtù di una spedizione priva di qualsiasi requisito essenziale per un'adeguata identificazione e ricezione. Più nel dettaglio, deve ritenersi inefficace la notificazione priva dell'indicazione dei nominativi sia della persona che avrebbe ritirato l'atto, oltre che della qualità e dei poteri attribuiti alla stessa ai fini del ritiro, sia del nominativo leggibile dell'addetto all'Ufficio postale. (F.G.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. U., sentenza n. 9962 del 27/04/2010*

**111. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 5875 del 19 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Centurelli**

**Accertamento – Liquidazioni “automatizzate” – Cartella di pagamento – Notifica – Vizi – Presentazione del ricorso sana i vizi.**

La proposizione da parte del contribuente di tempestivo ricorso è elemento sufficiente per rilevare come possa ritenersi raggiunto lo scopo di conoscenza che la notifica si prefigge, dovendosi dunque ritenere sanato non solo ogni eventuale vizio al proposito ravvisabile, ma altresì esclusa alcuna lesione del diritto di difesa del contribuente, in quanto posto ritualmente in grado di proporre la propria impugnazione con ricorso introduttivo. (G.Za.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23620 del 28 settembre 2018*

**112. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3254 del 29 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Lamanna**

**Accertamento – Notificazioni – Termine di 60 giorni dalla chiusura della verifica – Inosservanza – Ragioni di urgenza – Insussistenza – Conseguente nullità.**

È nullo l'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine dilatorio di 60 giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, allorché la ragione di urgenza addotta in motivazione non possa considerarsi sussistente, riguardando la necessità di effettuare una comunicazione di reato in relazione a una fattispecie non prevista come punibile. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12*

**113. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3514 del 17 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Di Gaetano**

**Preavviso di fermo – Notifica – Persona giuridica – Domicilio sconosciuto – Irreperibile.**

La notifica di un atto tributario nei confronti di una persona giuridica che risulta sconosciuta presso il domicilio fiscale dichiarato, si deve intendere come correttamente eseguita mediante l'applicazione della procedura degli irreperibili prevista dall'articolo 60, primo comma, lettera e), del d.P.R. 600/1973. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60, comma 1, lett. e)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8637 del 2012*

**114. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3575 del 24 settembre 2019. Presidente: Venditti, Estensore: Monterisi**

**Avviso di accertamento – Notifica – Art. 60, del d.P.R. 600/1973 – Sanatoria ex tunc della notifica tramite proposizione del ricorso.**

L'eventuale nullità della notifica dell'avviso di accertamento rimane sanata con effetto ex tunc dalla tempestiva proposizione del ricorso avverso tale avviso. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 60, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 12051 del 14 maggio 2008*

**115. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3587 del 25 settembre 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Crespi**

**Avviso di accertamento – Notificazioni e variazione o modificazione dell'indirizzo – Art. 60 del d.P.R. n. 600/73 – Gli effetti delle variazioni e delle modificazioni si producono dal trentesimo giorno successivo.**

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 27 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, artt. 60 e 58*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 23509 del 18 novembre 2016; Cassazione Sez. V, sentenza n. 18934 del 24 settembre 2015; Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 25272 del 28 novembre 2014; Cassazione Sez. V, sentenza n. 1206 del 20 gennaio 2011*

**116. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4992 del 12 dicembre 2019. Presidente: Guicciardi, Estensore: Crespi**

**Notifica avviso di accertamento – Soggetto deceduto.**

L'avviso di accertamento intestato ad un contribuente deceduto, che sia stato notificato nell'ultimo domicilio dello stesso, nonché la stessa notificazione dell'avviso, sono affetti da nullità assoluta e insanabile, poiché, a norma dell'art. 65 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'atto impositivo intestato al dante causa può essere notificato nell'ultimo domicilio di quest'ultimo solamente indirizzando la notifica agli eredi collettivamente e impersonalmente e purché questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano comunicato all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del "de cuius" le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973 art. 65*

**117. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5029 del 12 dicembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

**Atto di recupero per indebita compensazione – Società cancellata dal registro delle imprese – Notificazione – Art. 28, comma 4, d.lgs. n. 174/2014 – Efficacia retroattiva – Non sussiste.**

È inesistente la notifica di un atto di recupero per indebita compensazione effettuata nei confronti di una Società cancellata dal registro delle imprese in un periodo antecedente all'entrata in vigore dell'art. 28, co. 4, d.lgs. n. 174/2014, in quanto tale articolo non ha efficacia retroattiva. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 174/14, art. 28, comma 4; c.c., art. 2495*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., Sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009*

**118. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 5135 del 17 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Sbrizzi.**

**Avviso di accertamento – Notifica per irreperibilità assoluta pur essendo noto l'indirizzo del contribuente – Art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. 600/73 e art. 140 c.p.c. – Irregolarità della notifica dell'atto tributario.**

Il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario, prima di procedere alla notifica di un atto tributario con il meccanismo notificatorio di cui alla lett. e) dell'art. 60, comma 1 d.P.R. n. 600/73, devono effettuare nel comune del domicilio fiscale del contribuente le ricerche volte ad accertare che il mancato rinvenimento del destinatario sia dovuto ad irreperibilità assoluta dello stesso, sussistente solo allorquando nel comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non abbia più né abitazione, né ufficio o azienda. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. 600/73 e art. 140 c.p.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ordinanza n. 6765 del 08/03/2019, Cass. sentenza n. 2877 del 2018; Cass. sentenza n. 24260 del 2014*

**119. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 5201 del 18 dicembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicuna**

**Accertamento – Tardivo versamento di imposte – Non necessità della notificazione della comunicazione di irregolarità.**

In ipotesi di tardivo versamento di imposte, non sussiste, per l'amministrazione finanziaria, alcun obbligo di procedere all'inoltro della comunicazione di irregolarità. La Corte di Cassazione ha difatti a più riprese chiarito che "l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta (...) mentre tale adempimento non è prescritto in caso di omessi o tardivi versamenti, ipotesi in cui, peraltro, non spetta la riduzione delle sanzioni amministrative ai sensi del d.lgs. n. 462 del 1997, art. 2, comma 2" (Cass., ord. n. 28310/2017; nello stesso senso si veda anche, ex multis, Cass., ord. n. 27784/2017; Cass., ord. n. 24521/2017; Cass., n. 13759/2016). In effetti, l'avviso bonario mira all'instaurazione di un contraddittorio con la parte, che è del tutto superfluo laddove il contribuente si limiti ad omettere o ritardare il versamento delle somme dovute in forza di quanto da egli stesso dichiarato. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 2 comma 2 del d.lgs. n. 462/97*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., ord. n. 28310/2017; Cass. Civ., ord. n. 27784/2017; Cass. Civ., ord. n. 24521/2017; Cass. Civ., n. 13759/2016*

## **RAPPRESENTANZA E ASSISTENZA DEL CONTRIBUENTE**

**120. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3723 del 2 ottobre 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Fasano**

**Avviso di accertamento per maggiori Imposte Dirette e IVA – Imputabilità dell'omessa dichiarazione al soggetto delegato per gli adempimenti fiscali – Art. 3, co. 8 d.P.R. n. 322 del 1988.**

L'affidamento a un commercialista del mandato a trasmettere per via telematica la dichiarazione dei redditi alla competente Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 3, co. 8, d.P.R.

n. 322 del 1988, come modificato dal d.P.R. n. 435 del 2001, non esonera il soggetto obbligato alla dichiarazione dei redditi a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 3, co. 8, d.P.R. n. 322 del 1988, come modificato dal d.P.R. n. 435 del 2001*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. n. 16958 dell'8 maggio 2012*

## **SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA**

### **121. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4830 del 28 novembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Sostituto d'imposta – Omesso versamento di somme – Ritenute d'acconto operate – Sostituito – Responsabilità solidale – Non sussiste.**

Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35, d.P.R. n. 602/1973 è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 35*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 10378 del 12 aprile 2019*

## **DECADENZA E PRESCRIZIONE**

### **122. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 435 del 5 settembre 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini**

**Avviso di accertamento – Raddoppio dei termini di accertamento – Disciplina applicabile *ratione temporis* – Art. 43, d.P.R. 600/1973 – Non opera con riferimento all'IRAP.**

La disciplina del cd. "raddoppio dei termini di accertamento" quale prevista, per i periodi di imposta sino al 2015, dall'art. 57, commi 1 e 2, d.P.R. 633/1972 e dall'art. 43, commi 1 e 2, d.P.R. 600/1973, nella versione antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, commi 130 e 131, l. 208/2015, non trova applicazione con riferimento all'IRAP non essendo, quest'ultima, un'imposta per la quale sono previste sanzioni penali. (V.Cat.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 43; l. 208/2015, art. 1, commi 130 e 131*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 10483 del 3 maggio 2018*

### **123. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 535 del 19 settembre 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

**IRPEF – Decadenza – Termine – Raddoppio – Obbligo di denuncia.**

L'avviso di accertamento emesso nei confronti del contribuente per il recupero a tassazione di IRPEF deve essere notificato, a pena di decadenza, "entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione". Tale termine viene raddoppiato "relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione" nel caso in cui detta violazione comporti un obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria del termine non raddoppiato. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973 d.lgs. n. 74/2000*

**124. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 561 del 26 settembre 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

**Clausola penale – Non soggetta a obbligo di registrazione.**

Nell'ambito di un contratto, la clausola penale non presenta carattere di negozio autonomo, rappresentando invece una parte del contratto stesso e operando sotto forma consensuale di risarcimento danni, collegato ad un ipotetico inadempimento; di conseguenza, la clausola penale non è soggetta a obbligo di registrazione ai fini dell'imposta di registro. (L.V.)

*Riferimenti normativi: art. 21, co. 1 e 2, d.P.R. 131/1986 (Testo Unico dell'imposta di registro)*

**125. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 144 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Decadenza – Raddoppio dei termini – Presupposti.**

In tema di accertamento tributario, ai fini del raddoppio dei termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. 600/73, nella versione applicabile "*ratione temporis*", rileva unicamente la sussistenza dell'obbligo di presentazione di denuncia penale, a prescindere dall'esito del relativo procedimento e nonostante l'eventuale prescrizione del reato, poiché ciò che interessa è solo l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato, atteso il regime di "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento tributario. Fine dichiarato dell'istituto del raddoppio dei termini è quello di rafforzare i presidi e il contrasto delle pratiche fiscali maggiormente insidiose, attraverso l'ampliamento dei termini ordinari e perentori accordati all'Amministrazione finanziaria per la notificazione degli avvisi di accertamento, in modo da consentire alla stessa di recepire ed utilizzare gli eventuali ed ulteriori elementi istruttori emersi nel corso di indagini penali tributarie che sono soggette a termini di prescrizione più ampi rispetto a quelli previsti per l'azione amministrativa. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 31639 del 6 dicembre 2018; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 9322 dell'11 aprile 2017*

**126. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 160 del 13 dicembre 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

**Indebita compensazione – Decadenza – Raddoppio dei termini – Presupposti.**

Ai fini dell'art. 10 *quater* del d.lgs. 74/00 deve ritenersi credito tributario non spettante quel credito che, pur essendo certo nella sua esistenza e nel suo ammontare, sia, per qualsiasi ragioni normativa, ancora non utilizzabile (o non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti tra Erario e contribuente.

All'attività accertativa degli Uffici consistente nel disconoscimento di un credito d'imposta si applica la disciplina del raddoppio dei termini di cui all'art. 43 del d.P.R. 600/73, come modificato dal d.l. 223/06 in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. 74/00. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 74/00, art. 10-quater; d.P.R. 600/73, art. 43; d.l. 185/00, art. 27, comma 16; c.p.p., art. 331.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. pen., sez. III, sentenza n. 3367 del 26 gennaio 2015; Cass., sez. 5, sentenza n. 22587 dell'11 dicembre 2012*

**127. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 3319 del 17 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Clemente**

**Credito di imposta per attività di ricerca industriale e sviluppo – Mancata indicazione in dichiarazione – Decadenza – Credito inesistente.**

La previsione di un termine stabilito a pena di decadenza, in caso di mancata indicazione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è concesso, è evidentemente ispirata alla ratio di definire, entro un tempo determinato, l'onere finanziario derivante dal riconoscimento dei crediti di imposta, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito.

L'indicazione del credito di imposta che deve essere effettuata, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, integra un atto negoziale, sicché il contribuente che abbia omissso tale indicazione non può invocare il principio generale di emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza. (V.C.)

*Riferimenti normativi: l. 296/2006*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Civ. Trib., sentenza 10029/2018, 11524/2018, 26421/2018, ordinanza n. 30172/2017*

**128. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 3331 del 17 luglio 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Moro**

**Conferimento rami d'azienda – Avviamento – Deduzione quote di ammortamento – Decadenza.**

Se la contestazione ha per oggetto il disconoscimento del diritto alla detrazione e non verte sulla ripartizione delle quote di ammortamento tra le diverse annualità, ai fini dell'individuazione del dies a quo dei termini decadenziali per l'accertamento occorre far riferimento alla presentazione della dichiarazione relativa all'annualità in cui è stata effettuata l'operazione di affrancamento. (V.C.)

*Riferimenti normativi: art. 43 d.P.R. 600/73*

**129. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4589 del 5 novembre 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Mazzotta**

**Accertamento – Tassazione presuntiva di trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori – Inapplicabilità del raddoppio dei termini.**

Il raddoppio dei termini previsto dall'art. 12 del d.l. n. 78/2009 non può trovare applicazione ad attività di accertamento non certe, ma determinate in maniera meramente presuntiva ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 167/1990 in quanto il legislatore non ha voluto che si raddoppiassero i termini relativamente ad accertamenti fondati su previsioni labili, seppur normativamente previste, proprio per non amplificare a dismisura i relativi effetti di determinazione della base imponibile. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art.12; d.l. 167/90, art.6*

*Riferimenti giurisprudenziali; contra, sulla retroattività del raddoppio dei termini, Sez. 6 - 5, ordinanza n. 30742 del 28/11/2018; Sez. 5 n. 29632 del 14/11/2019*



**130. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 4854 del 19 novembre 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti**

**Accertamento – Decadenza e prescrizione – Termine decadenza lungo per recupero crediti inesistenti in assenza di comportamenti fraudolenti – Non sussiste.**

Il termine di decadenza per il recupero del credito d'imposta non può essere di durata diversa rispetto a quello previsto per il potere di accertamento dall'art. 43 del d.P.R. 600/1973 che, nel caso di specie, si sostanzia nel 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata.

È pur vero che l'art. 27, commi da 16 a 20 della legge 2/2009 (conversione in legge del D. L. 185/2008) prevede un maggior termine di accertamento (otto anni) per il recupero dei crediti con l'applicazione di un regime sanzionatorio più grave, ma questo può trovare applicazione unicamente in caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti.

Il concetto di crediti inesistenti, oltre ad implicare le condotte fraudolente non possono inglobare le fattispecie in cui il credito non venga enunciato nella sua esistenza e neppure esposto nella dichiarazione dei redditi, per dimenticanza. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 43 del d.P.R. n. 600/7, art. 27 l. 2/2009*

**131. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 4929 del 21 novembre 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Moroni**

**Accertamento – Decadenza – Raddoppio dei termini.**

L'art. 2 del d.lgs. n. 128/2015 ha introdotto un limite al raddoppio dei termini per l'accertamento: detto raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Ufficio sia stata presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini. (V.P.)

*Riferimenti normativi: art. 2 del d.lgs. n. 128/2015*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9936 del 2014*

**132. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 5231 del 4 dicembre 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Moro**

**Accertamento e controlli – Accertamenti sui costi con deducibilità pluriennale – Omessa contestazione nel periodo di imposta di sostenimento – Decadenza – Sussiste.**

In ipotesi di costi che danno luogo a deduzione frazionata in più anni solo la relativa tempestiva contestazione per il periodo fiscale in cui vengono sostenuti vale a precludere eventuali decadenze per gli anni successivi. Nel caso di specie, l'Ufficio ha riconosciuto le spese per riqualificazione energetica sulla base della documentazione depositata in sede di verifica dell'annualità precedente a quella in discussione: il disconoscimento per l'annualità successiva (2014) era così preclusa. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43; d.l. 22 giugno 2012 n. 83, art. 11*

**133. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 5333 del 9 dicembre 2019. Presidente: Picone, Estensore: Fagnoni**

**IRPEF – Prescrizione del credito erariale – Quinquennale – Non sussiste.**

In materia di IRPEF, il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già a termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, c.c. n. 4) ma al termine decennale essendo detta disposizione riferita a tutto ciò che deve pagarsi periodicamente annualmente o entro termini più brevi. Attesa l'autonomia dei periodi di imposta, l'IRPEF non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito anno per anno, da una nuova e autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: art. 2948 c.c.; art. 2946 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. V, sentenza del 15 giugno 2011, n. 13080*

**134. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 5588 del 16 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Beretta**

**IRAP – Mancata previsione sanzioni penali – Raddoppio termini – Non sussiste.**

In tema di accertamento IRAP, il c.d. raddoppio dei termini previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non può trovare applicazione anche per l'imposta regionale sulle attività produttive in quanto le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 43,*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione sentenza n. 10843 del 3 maggio 2018*

**135. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3095 del 12 luglio 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Blandini**

**Prescrizione crediti erariali – Periodicità tributaria.**

La prescrizione delle imposte erariali è regolata non dall'art. 2948 n. 4 c.c. ma dell'art. 2946 c.c. ed è, pertanto, decennale. Il concetto di "periodicità" tributaria non è, infatti, coincidente con quello risultante dalla disciplina civilistica: la prestazione tributaria, stante l'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni, non può essere ritenuta una prestazione periodica, in quanto il debito deriva da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi effettuata per ogni singolo anno. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: artt. 2948, n. 4 e 2946 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. trib., 9 febbraio 2007, n. 2941, Cass. civ., 8 settembre 2004, n. 18110, Cass. civ., 12 novembre 2010, n. 22977*

**136. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3414 del 3 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Decadenza potere accertativo – Raddoppio dei termini – Denuncia penale – Termini – Pretesa impositiva.**

Affinché i termini dell'accertamento vengano raddoppiati la violazione penale deve essere denunciata dall'Amministrazione finanziaria all'Autorità giudiziaria entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o entro il 31 dicembre del quinto anno successivo per i casi di presentazione omessa o nulla. La norma non si applica inoltre ad eventuali avvisi di accertamento e provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati entro il 2 settembre 2015. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 409 del 10 gennaio 2018*

**137. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3427 del 9 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**I. Accertamento – Violazione che comporta obbligo di denuncia penale – Raddoppio dei termini.**

**II. Accertamento – Evasione IRAP – Rilevanza penale – Esclusione – Raddoppio dei termini di accertamento – Esclusione.**

I. In caso di violazione delle norme fiscali comportante l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per alcuno dei reati di cui al d.lgs. n. 74/2000, i termini decadenziali per l'emissione

dell'avviso di accertamento sono raddoppiati soltanto allorquando la denuncia sia stata presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento.

II. Atteso che l'evasione IRAP non rientra tra i reati di cui al d.lgs. n. 74/2000 e non ha dunque rilevanza penale, non è applicabile ai recuperi in materia di IRAP l'istituto del raddoppio dei termini di accertamento di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973, che ha come presupposto la rilevanza penale della violazione fiscale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43*

**138. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3529 del 17 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Arcieri**

**Violazione con obbligo di denuncia da parte dei p.u. – Termini di prescrizione per l'accertamento raddoppiati.**

In caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia da parte di pubblici ufficiali e incaricati di un pubblico servizio per i reati di occultamento o distruzione di documenti contabili, i termini di prescrizione per l'accertamento delle imposte sono raddoppiati. (L.V.)

*Riferimenti normativi: art. 37, co. 24-26, d.l. 223/2006, poi convertito in l. 248/2006*

**139. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 3857 del 9 ottobre 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini**

**Accertamento – Contrasto ai paradisi fiscali – Raddoppio dei termini di accertamento dell'art. 12 comma 2 bis d.l. 78/2009 – Norma di natura sostanziale – Irretroattività.**

Il raddoppio dei termini di accertamento previsto dall'art. 12 comma 2 bis del d.l. 78/2009 ha natura di norma sostanziale e non è retroattiva avendo come limite l'art. 11 delle preleggi e l'art. 3 dello Statuto del contribuente. Non può essere applicata quindi per l'anno di imposta 2008. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12*

**140. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4651 del 21 novembre 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Piombo**

**Raddoppio dei termini di decadenza – IRAP – Non applicabile.**

Ai sensi dell'art. 43 d.P.R. 600/1973, come sostituito dall'art. 1, co. 131, l. 208/2015 (applicabile *ratione temporis* nel caso in esame), "per i periodo d'imposta precedenti..." al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 "gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per alcuno dei reati previsti dal d.lgs. 74/2000, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo".

In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli art. 43, 3° comma, d.P.R. n. 600/1973 e 57, 3° comma, d.P.R. n. 633/1972... presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011 (v., per tutte, Cass. 11171/2016: "l'unica condizione di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento", sicché "il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti

*comportanti l'obbligo di denuncia penale" ed "il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") dovendosi solo accertare, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento".*

La disciplina introdotta dal d.l. n. 233/2006, art. 37" (conv. con modifiche dalla l. 248/2006), che ha introdotto il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento nelle ipotesi innanzi ricordate, non si applica agli accertamenti relativi all'IRAP (v. Cass. 4775/2016, Cass. 10483/2018, Cass. 1425/2018). (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43, comma 3, d.P.R. 633/1972, art. 57, comma 3, d.l. 233/2006, art. 37*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. VI, sentenza, n. 11171 del 30 maggio 2016, Cassazione, Sez. V, sentenza n. 4775, del 11 marzo 2016, Cassazione Sez. VI, sentenza n. 10483, del 3 maggio 2018, Cassazione, Sez. VI, sentenza n. 1425 del 19 gennaio 2018*

**141. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 5242 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Craveia**

**Accertamento – Prescrizione quinquennale dei crediti vantati a titolo IRPEF – Rinuncia alla prescrizione a seguito di istanze per la definizione di posizioni debitorie.**

Deve respingersi l'eccezione di prescrizione sollevata dal ricorrente in quanto, rilevata la corretta notifica dell'intimazione e della cartella di pagamento, risulta trascorso il termine di due anni e non quello quinquennale richiesto dalla normativa vigente al fine di dichiarare prescritto il diritto dell'Agenzia delle Entrate per i crediti tributari vantati a titolo di IRPEF e tributi erariali. A tal proposito, si richiama il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui la proposizione di istanze per la definizione di posizioni debitorie in favore del contribuente determina la rinuncia alla prescrizione della pretesa fiscale. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi:*

**142. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 5492 del 30 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Borgonovo**

**Avviso di accertamento – Cancellazione della società e notifica dell'avviso di accertamento – Art. 28 del d.lgs. 175/2014 – La norma non ha efficacia retroattiva.**

La giurisprudenza è concorde nel ritenere sussistente l'ultrattività quinquennale della responsabilità per i soli debiti fiscali solo per le imprese che si sono cancellate dopo il 13.12.2014, data di entrata in vigore del d.lgs. n. 175 del 2014. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 175/2014, art. 28, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 4536 del 21 febbraio 2020; Cassazione Sez. V, sentenza n. 6743 del 2 aprile 2015*

## **DISCIPLINA SANZIONATORIA**

**143. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 535 del 19 settembre 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

**IRPEF – Sanzioni – Termine.**

In fattispecie di IRPEF, le sanzioni a carico del destinatario dell'avviso di accertamento devono essere contestate e/o irrogate "entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui

è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi", ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973 d.lgs. n. 472/1997, art. 20*

**144. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 182 del 12 novembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: Rosina**

**Sanzioni – Definizione agevolata – Irripetibilità in caso di successivo annullamento dell'avviso d'accertamento.**

L'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni ineriscono, sicché, qualora il contribuente abbia optato, ex art. 17, c. 2, d.lgs. 472/1997, per la definizione agevolata di queste ultime, va esclusa la ripetizione delle somme pagate bonariamente, a prescindere dall'esito del processo avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo alle imposte. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 17, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 18740 del 22 settembre 2015*

**145. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3196 del 12 luglio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Franco**

**Accertamento – Disciplina sanzionatoria – Cumulo giuridico ai casi di tardivo o omesso versamento – Non si applica.**

Le ipotesi di tardivo e omesso versamento, da un punto di vista del regime sanzionatorio non sono soggette all'istituto della continuazione, disciplinata dall'art. 12, commi 2 e 5, del d.lgs. n. 472/1997, con conseguente impossibilità di applicazione del beneficio del cumulo giuridico. La disposizione sopracitata concerne infatti esclusivamente le violazioni incidenti sulla determinazione del tributo, afferenti base imponibile e liquidazione e non anche quelle riguardanti il ritardo o l'omesso versamento, rispetto alle quali è previsto un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo quale quello ex art. 13 del d.lgs. n. 471/1997. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

**146. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4428 del 23 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Clemente**

**Accertamento – Disciplina sanzionatoria – Responsabilità sanzionatoria dell'amministratore nelle società di fatto.**

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società, ex art. 7 d.l. 269/2003 sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando la società sia gestita da un amministratore di fatto. Tuttavia, tale regola non trova applicazione nelle ipotesi in cui venga rimostrata l'artificiosa costituzione per fini illecite della società da parte dell'amministratore, potendo allora le sanzioni amministrative tributarie essere irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 7 d.l. 269/2003.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 28311/2018; Cass n. 5924/2017; Cass. 19716/2013*

**147. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 4648 del 6 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Accertamento – Omessa dichiarazione – Responsabilità dell'intermediario – Sanzionabilità del contribuente.**

Nel caso di infedeltà dell'intermediario nella omessa presentazione di una dichiarazione dei redditi, non è possibile applicare sanzioni amministrative al contribuente qualora oltre al profilo

oggettivo della violazione, non siano rinvenibili gli ulteriori due elementi specificamente previsti dall'art. 5 d.lgs. n. 472/1997, ossia la volontarietà dell'azione o dell'omissione nonché della colpevolezza, intesa come presenza dei profili del dolo (ossia l'intenzionalità) o della colpa anche nella forma lieve. In assenza di entrambi i profili della colpevolezza, il contribuente non può essere chiamato a rispondere. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 24307 del 4 ottobre 2018*

**148. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 5227 del 4 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Di Rosa**

**Avviso di accertamento – Omessa presentazione dichiarazione TARI – Applicabilità del cumulo giuridico – Art. 12, comma 5, d.lgs. 472/1997 – Sussiste.**

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento. Ne deriva che nel caso di omessa dichiarazione TARI per una pluralità di anni, è applicabile il disposto di cui al comma 5 del citato art. 12 che si distingue da quello di cui al comma 2 riguardante il diverso caso di applicazione di un'unica sanzione per una fattispecie connotata dal carattere di progressione. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 12, comma 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. V, ordinanza n. 8148 del 22 marzo 2019; Cassazione, Sez. V, ordinanza n. 14399 del 9 giugno 2017*

**149. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 5434 del 10 dicembre 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Zucchini**

**Accertamento – Disciplina sanzionatoria – Contratto di accollo.**

Qualora, a seguito della stipula di un contratto di accollo avente ad oggetto debiti tributari, l'accollante non adempie, nei confronti dell'accollato si applica l'art. 6, commi 1 e 3 del d.P.R. 472/1997 se il mancato pagamento del tributo sia da imputare esclusivamente a terzi ed il fatto è stato denunciato all'Autorità Giudiziaria. In particolare, ai fini dell'applicazione in esame, l'accollato deve rispettare i parametri di diligenza ordinaria (art. 1176 c.c.) posto che non si può pretendere che dopo aver stipulato il contratto di accollo svolga un controllo costante e per così dire quotidiano sull'operatore che si è assunto l'onere del pagamento dei debiti tributari. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 6 d.P.R. 472/1997; art. 1176 c.c.*

**150. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 5435 del 10 dicembre 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Zucchini**

**Accertamento – Disciplina sanzionatoria – Cessione di azienda e termine decadenziale della pretesa erariale.**

Con riferimento ad una cessione d'azienda, la responsabilità solidale del cedente e cessionario si ripercuote anche nei confronti del termine decadenziale della pretesa erariale, posto che l'avvio di accertamento tempestivamente notificato solo ad alcuni debitori spiega nei confronti di costoro tutti gli effetti che gli sono propri, mentre, nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria e gli altri condebitori, ai quali l'atto di accertamento non sia stato notificato validamente, pur non essendo idoneo a produrre effetti nelle posizioni soggettive dei

contribuenti (ad esempio il decorso dei termini di decadenza per impugnare l'accertamento) determina pur sempre l'effetto conservativo di impedire la decadenza dell'Amministrazione dal diritto all'accertamento. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 14 d.P.R. 472/1997.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 27005/2007*

**151. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 3112 del 16 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Micheluzzi**

**Sanzioni per mancato pagamento – Domanda ammissione concordato preventivo – Causa di non punibilità.**

Gli atti impositivi notificati dopo il deposito della domanda di concordato preventivo non possono essere onorati dal contribuente sottoposto a procedura concorsuale, con la conseguenza che dal mancato pagamento di essi non possono conseguire effetti di tipo sanzionatorio.

Il rispetto del principio della soddisfazione concorsuale dei creditori (cui si collega il divieto di inizio o prosecuzione di azioni esecutive individuali) configura un'ipotesi di forza maggiore che elide la punibilità del contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 5 d.lgs. 472/1997. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 6, comma 5 d.lgs. 472/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 3282/2016, Cass. n. 6646/2013*

**152. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3376 del 27 agosto 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Candido**

**Accertamento – Imposte in genere – Violazioni – Sanzioni civili in genere – Sanzioni amministrative tributarie relative al rapporto fiscale proprio di una società – Responsabilità diretta del suo amministratore di fatto – Configurabilità – Condizioni.**

Nel caso di rapporti fiscali facenti capo a persone giuridiche, le sanzioni possono essere irrogate nei soli confronti dell'ente, in quanto l'art. 7 del d.lgs. 269/2003 intende regolamentare le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente, e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima. Risulta perciò evidente che la creazione ad hoc di una fitta trama intersocietaria, atta ad ottenere (illeciti) risparmi d'imposta non può tenere indenne i suoi fautori delle consequenziali responsabilità. Ciò consegue anche ad un ragionamento di ordine sistematico nell'ambito della teoria generale del diritto, poiché un contratto, quale è quello societario, che sia viziato da illiceità della causa è nullo e improduttivo di effetti, e ciò riattribuisce automaticamente la responsabilità fiscale in capo agli autori delle condotte illecite mascherati dallo schermo societario. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 269/2003, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. Trib., sentenza n. 28331 del 7 novembre 2018*

**153. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3916 dell'11 ottobre 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: De Rentiis**

**Accertamento – Sanzioni – Fatto del consulente – Responsabilità in vigilando del contribuente.**

Il contribuente anche se denuncia il consulente rimane comunque responsabile per il pagamento delle imposte accertate nonché delle consequenziali sanzioni tributarie. In tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato

della relativa trasmissione telematica ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo. Dunque i contribuenti hanno l'onere di provare l'assenza di colpa allegando fatti che provano di avere "vigilato" sul professionista. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi:*

**154. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4011 del 16 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Micheluzzi**

**Sanzioni tributarie – Responsabilità in solido degli amministratori – Non sussiste – Responsabilità esclusiva della persona giuridica – Sussiste.**

Per consolidata giurisprudenza, le sanzioni tributarie gravano esclusivamente sulla persona giuridica e non sugli amministratori, ancorché di fatto (Cass. n. 4775/2016, Cass. n. 25284/2017 ed altre).

Il formarsi del giudicato nei confronti di una Società non può in alcun modo assurgere a fonte di nuova obbligazione tributaria in capo agli Amministratori, stante la riserva di legge ex art. 23 Cost. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 23 Cost., art. 7 l. 269/03*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 4775/2016, Cass. 25284/2017*

**155. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 4301 del 30 ottobre 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

**Recliva – Unico p.v.c. – Accertamento diversi periodi d'imposta – Non sussiste.**

Per giustificare la recliva, nel sistema delineato dal d.lgs. n. 472 del 1992, art. 7, comma 3 e art. 12, comma 5, è necessario, quanto all'azione amministrativa e dunque al rilievo fiscale, che la violazione risulti definitivamente accertata dal Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione. L'istituto risulta, pertanto, inapplicabile nei casi di plurimi avvisi di accertamento che originano dallo stesso p.v.c. (O.R.)

*Riferimenti normativi: Corte di Cassazione, Sez. 5, sentenza n. 13330/2019*

**156. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 4308 del 31 ottobre 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

**Sanzioni amministrative a carico di società o enti – Responsabilità esclusiva dell'ente – Responsabilità amministratore di fatto – Non sussiste.**

Ai sensi dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. Nessun distinguo è, quindi, previsto con riferimento agli amministratori di fatto ad eccezione dell'ipotesi di società artificialmente costituita, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera "fictio" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni. (O.R.)

*Riferimenti normativi: artt. 7 e 9 d.l. n. 269 del 2003*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sez. 5, sentenza n. 25284/2017 e n. 10975/2019*



**157. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4316 del 31 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Evangelista**

**Credito IVA – Compensazione anticipata – Violazione sostanziale.**

L'anticipata compensazione del credito Iva non può essere considerata una violazione meramente formale, dal momento che non consentirebbe l'esercizio dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria: trattasi dunque di violazione di carattere sostanziale. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 241/97, art. 17, comma 1*

**158. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 5325 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Silocchi**

**Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie – Art. 7, della Legge 269/2003 – Non opera nell'ipotesi di società artificiosamente costituita.**

Nell'ipotesi di società artificiosamente costituita non opera il principio, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 (conv., con modif., in l. n. 326 del 2003), secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. In tal caso la persona giuridica è una mera "fictio" creata nell'interesse della persona o persone fisiche esclusive beneficiarie delle violazioni. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 269/2003, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. 5, ordinanza n. 10975 del 18/04/2019*

**159. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 5390 del 24 dicembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Ruta**

**Cause di non punibilità.**

Il contribuente vittima di un comportamento fraudolento del commercialista incaricato di assolvere gli adempimenti tributari non è punibile quando dimostra che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 6 comma 3*

**ALTRO**

**160. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 637 del 24 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Vitali**

**Compensazione – Utilizzo di credito d'imposta nella titolarità di altro soggetto – Inammissibilità.**

Il pagamento del proprio debito tributario mediante compensazione con il credito fiscale vantato da altro contribuente, previo accollo da parte di quest'ultimo, allo stato attuale non è ammissibile, ciò nonostante la previsione di cui all'art. 8, l. 212/00, in mancanza di disposizioni normative che rendano operativo tale istituto. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3096 del 1° febbraio 2019; Cassazione, sentenza n. 16532 del 5 luglio 2017; Cassazione, ordinanza n. 17001 del 9 luglio 2013; Cassazione, sentenza n. 10207 del 18 maggio 2016; Cassazione, sentenza n. 12262 del 25 maggio 2007*

**161. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 641 del 24 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Spartà**

**Omessa esibizione di documenti durante la fase amministrazione – Successiva produzione in sede processuale – Inutilizzabilità.**

Non sono utilizzabili in processuale i documenti che il ricorrente non ha esibito all'Ufficio che li ha richiesti nel procedimento amministrativo conclusosi con l'emissione dell'avviso di accertamento impugnato, questo perché il ricorrente in sede processuale si è solo limitato a sostenere di non aver potuto produrre tali documenti in sede amministrativa senza, tuttavia, fornire alcuna prova in merito a tale impedimento. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 4001 del 19 febbraio 2018*

**162. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 802 del 18 dicembre 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

**Rettifica catastale – Efficacia dichiarativa – Retroattività – Esercizio del potere di accertamento – Legittimità.**

L'efficacia delle rettifiche catastali è da ritenersi retroattiva non avendo il provvedimento attributivo della rendita natura costitutiva, con efficacia cioè *ex nunc*, ma dichiarativa ed esso lascia impregiudicata la possibilità giuridica di utilizzare la rendita notificata per annualità di imposta ancora suscettibili di accertamento. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: r.d. 652/39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 3160 del 9 febbraio 2011*

**163. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4071 del 9 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Clemente**

**Accertamento – Atto di contestazione sanzioni – Atto di irrogazione sanzioni – Motivazione – Nullità.**

L'atto di irrogazione delle sanzioni, ex art. 16 del d.lgs. n. 472/1997, è nullo solo quando sia assente una motivazione sulle deduzioni del contribuente, non sussistendo invece il vizio di nullità se vi sia stata una, anche sintetica, disamina delle stesse. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997, art. 16*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22210 del 5 settembre 2019*

**164. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 4399 del 22 ottobre 2019. Presidente: Tucci, Estensore: Dolci**

**Avviso di accertamento – Altro – Limite ex art. 7, d.l. n. 269/2003 – Violazioni non nell'interesse della società – Non si applica.**

Citando un precedente giurisprudenziale della Suprema Corte (Cfr. Cass. Sez. 5-6, ord. n. 10975 del 18 aprile 2019), la Commissione Tributaria di Milano, attraverso la sentenza *de quo*, coglieva l'occasione per ribadire che, in tema di sanzioni per violazioni tributarie ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 472/1997, il limite alla responsabilità delle persone fisiche di cui all'art. 7 del d.l. n. 269/2003, si applica ai soli casi in cui l'amministratore compia violazioni tributarie nell'interesse della società, escludendo di conseguenza tutti quei casi in cui operi invece operi nel proprio interesse. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: art. 7 del d.l. n. 269/2003; art. 11 del d.lgs. 472/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 5-6. ord. n. 10975 del 18 aprile 2019*

**165. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 4596 del 5 novembre 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Martinelli**

**Accertamento – Limiti al potere di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria – Scelte imprenditoriali non sindacabili in assenza di danni all'erario.**

In tema di contratti di collocazione di servizi pubblicitari che prevedono premi di produzione (*rappels*) al raggiungimento di determinati obiettivi o, in alternativa, una scontistica premiale può sussistere un forte interesse a concludere la trattativa anche se la controparte pretende, avendo a sua volta specifico interesse, il riconoscimento del prezzo pieno di listino dei prodotti scambiati. In siffatto schema contrattuale, non pare possibile che l'Agenzia delle Entrate possa sindacare le scelte imprenditoriali avendo le parti del contratto perseguito i loro specifici interessi. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art.13, c. 1-2, art. 14, c. 1-2*

**166. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 5127 del 2 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**Crediti d'imposta – Indebito utilizzo – Atto di recupero.**

Nel caso di crediti di imposta indebitamente utilizzati, gli avvisi di recupero di cui all'art. 1, comma 421, l. 311/2004 devono essere adeguatamente motivati, notificati entro gli ordinari termini di decadenza del potere di accertamento e, considerata la loro natura di atti accertativi, al contribuente è permesso presentare istanza di accertamento con adesione o accedere alla riscossione frazionata in pendenza di giudizio. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi: l. 311/04, art. 1, comma 421*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V sentenza n. 3429 del 6 febbraio 2017*

**167. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3055 dell'11 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Accertamento – Agevolazioni per riqualificazione energetica immobili – Limitazioni soggettive/oggettive.**

Le agevolazioni fiscali di cui alla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), art. 1, commi 344 e ss. riguardanti la realizzazione di interventi volti al contenimento dei consumi energetici realizzati su edifici esistenti, non solo rispondono all'esigenza di incentivare interventi di riqualificazione energetica da parte dei soggetti utilizzatori degli immobili ma rappresentano una misura più generale di politica energetico-ambientale.

Per tale ragione, la norma deve essere interpretata nel senso più letterale ed ampio, con conseguente applicazione della detrazione anche agli immobili non strumentali all'esercizio dell'impresa. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 344 e ss.*

*Riferimenti giurisprudenziali: CTR Lombardia, Milano, sez. 1, 26 febbraio 2016, n. 1077, CTR Lombardia, Brescia, 16 giugno 2015, n. 2692*

**168. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3533 del 19 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

**Delega firma avvisi di accertamento – Requisiti di validità.**

Il dirigente dell'Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate può delegare a firmare gli avvisi di accertamento i funzionari del medesimo Ufficio, purché appartenenti alla carriera direttiva; inoltre, per essere valida, la delega deve necessariamente essere scritta, motivata, nominativa e riferita ad un determinato momento temporale. (E.Bo.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. 5 sentenza n. 11013 del 19/04/2019 secondo cui la delega non deve essere nominativa*

**169. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 3722 del 2 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Borgonovo**

**Avviso di accertamento in applicazione dell'art. 37 del d.P.R. n. 600 del 1973 – Ipotesi di interposizione fittizia sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti – L'interponente deve ricoprire il ruolo di "dominus", ossia quello di effettivo attore delle decisioni.**

Ai fini dell'applicazione dell'art. 37 del d.P.R. n. 600 del 1973 occorre che l'attribuzione dei redditi prodotti dalla società all'interponente si basi sulla possibilità di dimostrare, anche in modo presuntivo, che gli stessi si riferiscano a questo ultimo, attraverso indagini bancarie su conti e rapporti intestati a soggetti terzi rispetto al contribuente interessato, o verificando che lo stesso sia provvisto di delega ad operare sui conti bancari societari, beneficiando così delle provviste illecite derivanti da eventuali operazioni evasive o fraudolente. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 37 d.P.R. n. 600 del 1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., ord. 7 novembre 2018, n. 28379*

**170. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4560 del 14 novembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

**Cessione di ramo d'azienda – Debiti del cedente – Cessionario – Responsabilità solidale e sussidiaria – Sussiste.**

In tema di responsabilità solidale della cessionaria di ramo d'azienda, in relazione ai debiti tributari della cedente, i commi 1, 2 e 3 dell'art. 14, d.lgs. n. 472/1997 vanno letti in combinato disposto e, in base a tale lettura combinata, la responsabilità solidale e sussidiaria del concessionario è estesa anche alle imposte e alle sanzioni riferibili alle violazioni commesse dal cedente nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché alle imposte e alle sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore, sempre che risultino dagli atti dell'Ufficio. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 14, commi 1, 2 e 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 17264 del 13 luglio 2017*

**171. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5343 del 23 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Evangelista**

**Accertamento catastale – Indicazione dati oggettivi e classe attribuita – Obbligo di motivazione – Soddisfatto – Condizioni.**

In materia di accertamenti catastali, l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: r.d. 1572/31*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 31809 del 7 dicembre 2018*

**172. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 5409 del 27 dicembre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Del Monaco**

**Notifica accertamento – Associazione estinta.**

La notificazione ad una associazione estinta di un provvedimento amministrativo è affetta da nullità assoluta ed insanabile. L'art. 2495 del c.c. non può essere esteso alle associazioni non riconosciute, le quali non sono iscritte nel registro delle imprese. (E.M.)

*Riferimenti normativi: c.c. 2495*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ. Sez. V, n. 9542 dell'11-05-2016*

**173. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 5435 del 30 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Presunzione di evasione – Retroattività.**

La "presunzione di evasione" prevista dall'art. 12, comma 2 del d.l. 78/2009 non può trovare applicazione retroattiva non potendosi attribuire alla norma natura procedimentale, anche in considerazione della naturale collocazione delle presunzioni tra le norme sostanziali del Codice Civile. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. VI - 5, n. 5471 del 25 febbraio 2019*

**174. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5491 del 30 dicembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Contraddittorio preventivo – Mancata esibizione di documenti richiesti dall'Ufficio – Inutilizzabilità in sede contenziosa – Eccezioni.**

In tema di accertamento fiscale l'invito da parte dell'Amministrazione finanziaria a fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente, per favorire la definizione delle reciproche posizioni, si da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa. Il contribuente può avvalersi di una deroga all'inutilizzabilità solo se depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non trasmessi, in risposta agli inviti dell'Ufficio, dichiarando che la causa per la quale non ha potuto adempiere alle richieste non era a lui imputabile. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, comma 4*

**175. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5586 del 31 dicembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

**Avviso di accertamento – Raddoppio dei termini – Obbligo di trasmissione della denuncia penale – Onere della prova.**

Per legittimamente usufruire del raddoppio dei termini cui all'art. 43, co. 3, d.P.R. 600/73, l'Ufficio è tenuto a dimostrare la trasmissione della denuncia penale entro il termine naturale stabilito per la notifica degli atti di accertamento. Nel caso di specie, il contribuente ha allegato documentazione idonea, quale il certificato ufficiale rilasciato dal Tribunale di Brescia, a dimostrazione che presso lo stesso Tribunale non vi è a carico dell'amministratore e della società nessuna denuncia penale depositata, nessuna indagine in corso da parte dell'Ufficio e neppure nessuna condanna per reati tributari. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43, comma 3*



## **Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 917/1986]**

IRPEF	pag. 55
Redditi fondiari	pag. 55
Redditi di lavoro dipendente	pag. 56
Redditi di lavoro autonomo	pag. 58
Redditi di impresa	pag. 59
Redditi diversi	pag. 61
Altro	pag. 63
IRES	pag. 67
Aliquota e detrazione d'imposta	pag. 67
Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze	pag. 68
Dividendi/interessi	pag. 70
Rimanenze	pag. 70
Ammortamenti/accantonamenti	pag. 71
Ristretta base societaria	pag. 71
Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti	pag. 72
Operazioni straordinarie	pag. 73
Altro	pag. 73
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 76
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 77
TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO	pag. 77
Esterovestizione	pag. 77
Transfer price	pag. 78
Accertamenti da indagini finanziarie	pag. 80
Onere della prova e <i>thema probandum</i>	pag. 81
Contraddittorio endoprocedimentale	pag. 83
Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	pag. 85
ALTRO	pag. 92





**Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 917/1986]****IRPEF*****Redditi fondiari***

176. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 246 del 27 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Mottola**

**Canoni di locazione derivanti da immobile locato – Assoggettamento a tassazione – Presupposti.**

Vanno inclusi tra i redditi fondiari e, in quanto assoggettati al prelievo, i canoni di locazione a prescindere dalla loro percezione, fino a quando risulta vigente un contratto di locazione e quindi risultano tecnicamente dovuti. Verrà meno la tassazione quando la locazione sarà cessata oppure si sarà verificata una qualsiasi causa di risoluzione contrattuale, con dichiarazione da parte del proprietario dell'immobile di avvalersene, provocando lo scioglimento delle reciproche obbligazioni e l'insorgenza del diritto alla restituzione del bene. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 26, comma 1*

177. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 3370 del 19 luglio 2019. Presidente: Zamagni, Estensore: Salvo**

**Credito di imposta per le imposte pagate all'estero – Ritenute sui dividendi – Definitività delle imposte pagate all'estero.**

Con riferimento al requisito della definitività delle imposte pagate all'estero, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 50/2002 e n. 9/2015, sono da considerare definitive le imposte pagate all'estero se sono divenute "non ripetibili", ovvero "non suscettibili di modificazione in favore del contribuente. Tale conferma viene anche dal rimborso delle somme versate in eccesso all'Amministrazione Finanziaria Svizzera. (V.C.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 165*

178. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 4320 del 17 ottobre 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Bertolo**

**Redditi derivanti da canone di locazione – Modifica contrattuale importo canoni tardivamente registrata – Efficacia retroattiva della registrazione – Non sussiste.**

Al fini IRPEF e con riferimento ai redditi derivanti da canoni di locazione, non è possibile conferire efficacia retroattiva alla riduzione del canone di locazione, ove la scrittura privata che ha comportato tale modifica sia stata registrata tardivamente. La modifica contrattuale assume infatti rilevanza tributaria nel momento in cui viene registrata all'Agenzia delle Entrate, poiché solo la registrazione consente di determinare la data certa di fronte ai terzi a norma dell'art. 2704 del c.c., il quale dispone che la data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è certa e computabile riguardo ai terzi, se non dal giorno in cui la scrittura è stata registrata. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 2704 c.c.*

179. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 5103 del 29 novembre 2019. Presidente ed Estensore: D'Antonio**

**Locazione – Morosità.**

In base al combinato disposto degli artt. 23 e 24 del d.P.R. 917/1986, il reddito degli immobili locati per fini diversi da quello abitativo (per i quali opera, invece, la deroga introdotta dall'art.

8 della l. 431/1998) è individuato in relazione al reddito locativo fin quando risulta in vita un contratto di locazione. Ne consegue dunque che, anche in caso di morosità, i canoni contrattualmente stabiliti costituiscono reddito tassabile fino a quando non sia intervenuta la risoluzione del contratto o un provvedimento di convalida dello sfratto. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi: TUIR, articoli 23 e 24*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 348 del 9 gennaio 2019*

**180. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4697 del 22 novembre 2019. Presidente: Currò, Estensore: Ocello**

**Redditi fondiari – Canoni locazione – Imponibilità della parte di canone di locazione trattenuta dal conduttore a titolo di pagamento dei lavori di ristrutturazione – Sussiste.**

I lavori di ristrutturazione posti in essere in un edificio si risolvono in un vantaggio per il proprietario dell'edificio e, quindi in una forma diversa di corresponsione del canone, di talché la proprietaria non può abbattere i canoni percepiti solo perché una parte di essi vengono trattenuti dal conduttore a titolo di pagamento dei lavori eseguiti nell'interesse del proprietario ed a beneficio dello stesso. (Cass. civ. sez. V sent. 12-7-2006 n. 15808). In relazione alla riduzione del canone di locazione, il valore dei lavori eseguiti sul bene dato in locazione, con spese poste a carico del conduttore, deve essere considerato alla stregua di corresponsione in natura del canone originariamente contrattualmente stabilito e non può essere motivo di abbattimento del corrispettivo contrattualmente prefissato. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti. (S.C.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 37*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sezione V, sentenza n. 15808, del 12 luglio 2006*

***Redditi di lavoro dipendente***

**181. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 726 del 21 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Vitali**

**Personale NATO – Rapporto di lavoro – Cessazione – Emolumenti percepiti – Imposizione diretta in Italia – Esenzione.**

Anche gli emolumenti percepiti dal personale NATO dopo la cessazione del rapporto di lavoro sono, al pari di quelli percepiti in costanza di esso, esenti da imposizione diretta in Italia, dovendo in tal senso interpretarsi l'art. 8, lett. c) del d.P.R. 18 settembre 1962, n. 2083, emanato in esecuzione dell'Accordo tra il Governo italiano ed il Comando Supremo alleato in Europa degli Stati membri del Trattato dell'Atlantico del Nord sulle particolari condizioni di installazione e di funzionamento nel territorio italiano dei Quartieri generali militari internazionali che vi sono o che vi potranno essere installati, firmato a Parigi il 26 luglio 1961. Infatti, deve ritenersi che l'espressione "redditi derivanti dagli stipendi ed emolumenti (...) corrisposti" al (solo) personale direttamente assunto dall'Organizzazione "dai Quartieri Generali Interalleati nella loro qualità di impiegati di detti Quartieri Generali" comprenda anche gli emolumenti (che solo nel significato, comune e atecnico, di post-lavorativi possono qualificarsi "pensionistici") agli stessi corrisposti dopo la cessazione del rapporto di lavoro attivo. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 2083/62, art. 8, lett. c)*

**182. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 207 del 9 dicembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina**

**Somme ricevute a titolo di risarcimento danni dal lavoratore dipendente – Assoggettabilità a tassazione – Presupposti – Sostituzione del reddito di lavoro dipendente non percepito.**

Le somme percepite dal prestatore di lavoro dipendente a titolo risarcitorio sono soggette a tassazione solo se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non sono assoggettabili a tassazione i risarcimenti intesi a riparare un pregiudizio di natura diversa. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 6, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 5108 del 21 febbraio 2019*

**183. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3793 del 20 settembre 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Faranda**

**Accertamento – IRPEF – Incentivi fiscali per i lavoratori rientranti in Italia.**

Il lavoratore, al fine di accedere al regime agevolativo della parziale concorrenza al reddito dei redditi da lavoro dipendente, essendo in possesso dei requisiti di cui all'art. 2, comma 1, lett. a), della l. n. 238/2010, deve trasferire il proprio domicilio, nonché la propria residenza in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività. Affinché sia soddisfatto tale requisito, è sufficiente che sia stata trasferita la residenza di fatto, anche se l'iter amministrativo viene perfezionato in un secondo momento. (F.G.)

*Riferimenti normativi: artt. 2 e 3 l. n. 238/2010*

**184. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3481 del 13 settembre 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Colavolpe**

**Redditi di lavoro dipendente – Addizionale regionale – Retribuzione variabile – Eccedenza.**

In tema di retribuzione da lavoro dipendente ex art. 33, d.l. 78/2010, l'intento del Legislatore è stato quello di colpire - tramite l'applicazione dell'addizionale regionale - solamente le forme di retribuzione variabile che superino una certa soglia (il triplo della retribuzione fissa), per limitare gli effetti economici potenzialmente distorsivi propri delle remunerazioni erogate sotto forma di retribuzioni variabili (bonus e stock option) ai manager operanti nel sistema finanziario. Il comma 2-bis, dell'art. 33, d.l. 78/2010 non amplia i presupposti di applicazione dell'addizionale regionale nel senso che l'addizionale regionale rimane, sempre e comunque, applicabile nel caso che la parte variabile della retribuzione superi il triplo della parte fissa della retribuzione, limitandosi a precisare che la base imponibile per l'applicazione dell'addizionale è rappresentata dall'ammontare della parte variabile eccedente l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 33*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr MI, sentenza n. 5413/16/2017 e sentenza n. 1864/16/18*

***Redditi di lavoro autonomo***

- 185. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 124 del 16 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

**Spese per la riqualificazione energetica dell'immobile adibito a sede dell'attività professionale – Detrazione d'imposta – Spettante – Deduzioni delle spese dal reddito di lavoro autonomo – Spettante.**

Le spese sostenute per la riqualificazione energetica di immobile destinato allo svolgimento dell'attività professionale del contribuente, oltre a dare luogo alla corrispondente detrazione d'imposta, sono altresì deducibili dal reddito di lavoro autonomo dello stesso. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, comma 344; d.P.R. 917/86, artt. 16-bis e 54*

- 186. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 5829 del 23 dicembre 2019. Presidente: Nobile de Santis, Estensore: Clerici**

**Regime agevolativo giovani imprenditori – Mancanza dichiarazione di inizio attività – Rilevante.**

L'applicabilità del regime agevolativo previsto per i giovani imprenditori di cui al d.l. 98/2011 è subordinato alla presentazione di una apposita dichiarazione di inizio attività per esercitare la facoltà di scelta del regime e per la verifica della sussistenza dei requisiti soggettivi. Tale adempimento rappresenta un requisito sostanziale e non formale non surrogabile d'ufficio. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi: d.l. 98/2011*

- 187. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 3244 del 29 luglio 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Trinca Colonel**

**Applicabilità del principio di inerenza – Antieconomicità – Rileva – Prova.**

Il principio di inerenza, nella sua duplice accezione qualitativa e quantitativa, trova applicazione anche per il reddito di lavoro autonomo prodotto nell'esercizio di arti o professioni. La antieconomicità del costo costituisce indizio della presenza di fattispecie elusive comunemente caratterizzate dall'assenza di una valida ragioni economica: in presenza di un comportamento che sfugga al parametro del buon senso ed in assenza di una diversa giustificazione razionale, è fondato il sospetto che l'incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si nasconda una diversa realtà. L'esternalizzazione di prestazioni e forniture a una società controllata, che comporti un importante aumento dei costi rispetto a quelli sostenuti precedentemente, in assenza di prova contraria in ordine alla sussistenza di valide ragioni economiche, dimostra l'elusione. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 54*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. V, sentenza n. 17690 del 19 luglio 2013; Cass., Sez. V, sentenza n. 18904 del 17 luglio 2018*

- 188. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 3487 del 17 settembre 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

**Redditi di lavoro autonomo – Valutazione del reddito – Detrazioni – Costi per la produzione del reddito – Principio di inerenza – Esclusione – Onere della prova – Presunzioni gravi, precise e concordanti.**

In tema di imposte sui redditi, affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia

correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili. Il concetto di inerenza è nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa, non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente. I costi considerati antieconomici sono deducibili se inerenti all'attività esercitata e quando l'ufficio accertatore disconosce l'indeducibilità di un costo, perché lo considera antieconomico, esprime un giudizio fondato su indici presuntivi; di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi ad asserirne l'antieconomicità, ma deve sufficientemente motivare le proprie conclusioni sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. Trib., sentenza n. 16826 del 30 luglio 2007; Cassazione Sez. Trib., sentenza n. 6548 del 27 aprile 2012; Cassazione Sez. Trib., sentenza n. 3198 del 18 febbraio 2015*

### ***Redditi di impresa***

#### **189. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 4083 del 10 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Mainini**

##### **Accertamento – Società a ristretta base associativa – Trasparenza.**

È legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili nel caso di società di capitali a ristretta base familiare o personale, distribuzione che in mancanza dell'allegazione di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio societaria, che attesti che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti, si presume avvenuta nello stesso periodo di imposta in cui gli utili sono stati conseguiti. È fatta salva la facoltà del contribuente di provare che gli utili sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, nonché di dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenze n. 24534 del 2019, n. 18042 del 2018 e n. 23873 del 2016*

#### **190. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 4084 del 10 ottobre 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Cosentino**

##### **Accertamento – Deducibilità – Costi sostenuti su immobili di terzi – Immobili in locazione.**

Sono deducibili i costi sostenuti per spese straordinarie su un immobile di proprietà di terzi, destinato all'attività d'impresa e condotto in locazione, anche se tali interventi sono stati effettuati in assenza dell'autorizzazione del proprietario. È sufficiente infatti che tali costi siano stati sostenuti nell'esercizio dell'impresa, al fine della realizzazione del migliore esercizio dell'attività imprenditoriale e dell'aumento della redditività della stessa e che, ovviamente, risultino dalla documentazione contabile. L'assenza dell'autorizzazione del proprietario, in tale ipotesi, ha dunque come conseguenza quella di legittimare il locatore a pretendere la riduzione in pristino dell'immobile, mentre non vale ad escludere l'utilità economica della spesa per il conduttore, in funzione dell'attività svolta. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 11533 del 5 settembre 2018*

**191. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 4374 del 23 ottobre 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti**

**Presunzione attribuzione utili extra contabili a soci di società a ristretta base azionaria – Operatività della presunzione in caso non di maggiori ricavi in nero bensì di minori costi deducibili – Non sussiste.**

È legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extra contabili accertati in capo ad una società di capitali a ristretta base partecipativa, conseguenti a ricavi non contabilizzati. Il suddetto principio fonda la sua credibilità, quale massima d'esperienza, sul fatto che sia ipotizzato, in sede accertativa a carico della società ristretta base azionaria, che l'utile extra contabile accertato sia conseguente a maggiori ricavi imponibili e non a minor costi deducibili; invero è solo dai maggiori, eventuali, ricavi "in nero" che i soci possono trarre la provvista per dividersi l'utile extra contabile non, certo, dai minori costi deducibili, che non creano provvista finanziaria. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 67 TUIR*

**192. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 357 dell'8 luglio 2019. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

**Reddito d'impresa – Inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili – Criteri presuntivi – Applicabilità.**

La ricostruzione induttiva dei ricavi è ammessa nei casi di inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili, come desumibile dall'irregolare compilazione dello studio di settore, dall'altrettanto irregolare tenuta delle schede inventariali, dalla redditività negativa di lungo periodo che denota una condotta antieconomica e dalla circostanza che i redditi di lavoro dipendente a tempo pieno risultino superiori a quelli dei soci. (A.Q.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, comma 2, lett. d)*

**193. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 3833 dell'8 ottobre 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

**Utilizzazione illecita di manodopera dissimulata da un contratto di appalto – Costi inerenti all'attività di impresa – Operazioni soggettivamente inesistenti inserite o meno in una frode carosello – Deducibilità dei costi per il solo fatto di essere stati sostenuti.**

Con riguardo alle imposte sui redditi sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inseriti o meno in una frode carosello), per il solo fatto che essi sono stati sostenuti, anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che - a norma del TUIR - siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: artt. 32 e 55 d.P.R. n. 131 del 1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., 25027/2018; Cass. civ., 26461/2014; Cass. civ., 10167/2012, Cass. civ., n. 3258/2013.*

**194. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4388 del 7 novembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Redditi di impresa – Deducibilità dei costi – Spese di pubblicità – Spese di rappresentanza – Discrimine – Obiettivi perseguiti.**

Il criterio distintivo tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza va individuato nella diversità, anche strategica, dei rispettivi obiettivi. Pertanto, ai sensi dell'art. 74, d.P.R. n. 917 del 1986, rientrano tra le spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della

società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre ne restano escluse le spese di pubblicità e propaganda, aventi come scopo preminente quello di informare i consumatori circa l'esistenza di beni e servizi prodotti dall'impresa, con l'evidenziazione e l'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfare i bisogni al fine di incrementare le vendite. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 74*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 9567 del 23 aprile 2007; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 17602 del 27 giugno 2008; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 19161 del 17 luglio 2019*

### ***Redditi diversi***

- 195. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 760 del 3 dicembre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Compravendita di auto d'epoca – Collezionismo – Assenza di intento speculativo – Attività d'impresa occasionale – Non configurabile.**

Non si configura un'attività di impresa occasionale qualora un soggetto, a livello meramente amatoriale e mosso anche da spirito culturale, abbia acquistato diverse auto d'epoca, godendone il possesso per molti anni e guidandole nel tempo libero, rivendendole – a distanza di parecchio tempo – per personali esigenze economiche. Ciò, a maggior ragione, se le operazioni di vendita non hanno avuto alcun collegamento funzionale né con gli atti di acquisto iniziale delle vetture, né con eventuali altri atti intervenuti medio tempore. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1, lett. i)*

- 196. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 825 del 30 dicembre 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Andreozzi**

**Terreno a destinazione agricola – Spese per rendere un'area edificabile – Attività commerciale – Configurabilità – Esclusione.**

Non si configura un'impresa occasionale (e, quindi, lo svolgimento di un'attività commerciale) nel caso in cui il proprietario di un terreno a destinazione agricola effettui quelle che sono spese minime per poterlo rendere un'area edificabile, come ad esempio spese per rilievi topografici, tracciamento dei lotti ovvero per opere di urbanizzazione. Tali attività sono funzionali alla lottizzazione dell'area e quindi non possono considerarsi, assunte singolarmente o in forma collegata tra loro, quale gestione organizzata di un'attività d'impresa. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 67 e 68*

- 197. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 111 del 6 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

**Cessione di terreno occupato da immobile – Domanda di concessione edilizia per demolizione dell'immobile presentata dal cedente successivamente volturata – Plusvalenza tassabile quale reddito diverso – Presupposto – Non sussiste.**

Non sono assoggettabili a tassazione ai fini delle imposte sui redditi le plusvalenze realizzate a seguito della cessione di terreni già edificati, su cui insistono appunto fabbricati. E ciò anche nell'ipotesi in cui il cedente avesse già presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione dell'immobile e successivamente alla compravendita il cedente avesse richiesto la voltura della stessa domanda. Sono infatti assoggettabili al prelievo, quali redditi diversi, le plusvalenze che derivano non da un'attività produttiva del proprietario o possessore del

terreno, ma dall'avvenuta destinazione edificatoria di tale cespite in sede di pianificazione urbanistica. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1, lett. b)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n.5088 del 21 febbraio 2019*

**198. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4805 del 14 novembre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Correrà**

**Vendita terreno con immobile destinato a demolizione – Plusvalenza tassabile quale reddito diverso derivante da cessione di terreno edificabile – Non sussiste.**

Non è possibile, in forza dell'art. 67 del TUIR, porre a carico del venditore dell'edificio sorto su terreno già edificabile una plusvalenza anche solo commisurata all'ulteriore capacità edificatoria non ancora sviluppata, perché si tratterebbe di porre su un soggetto diverso (il venditore) una tassazione che il legislatore ha fissato già in capo al compratore. Né si deve pensare che in tal modo il venditore si sottragga ai propri obblighi fiscali: infatti nel prezzo di cessione dell'edificio, come nella rendita catastale, è computata anche la capacità edificatoria inespressa. Detta in altri termini, la norma in oggetto non intende colpire la capacità edificatoria residua (c.d. volumetria, cubatura o superficie coperta rimanente), bensì solo la plusvalenza nella cessione di un terreno a seguito della primigenia edificabilità prevista in sede di pianificazione urbanistica. Diversamente opinando sarebbero da considerare soggette a plusvalenza da cessioni di terreno edificabile tutte le alienazioni a titolo oneroso di edifici che non abbiano sviluppato integralmente la potenzialità edificatoria del lotto su cui insistono, poiché potrebbero sempre essere abbattuti e ricostruiti o semplicemente ampliati, a prescindere dall'intenzione delle parti. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 67 TUR*

**199. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3757 del 30 settembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

**Cessione di area già edificata – Plusvalenza immobiliare – Non sussiste.**

La vendita di area già edificata non può rientrare, a fronte di una riqualificazione operata dall'Ufficio, nelle ipotesi previste dall'art. 67, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 917/86, il quale assoggetta a tassazione separata, quali redditi diversi, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. Non è quindi possibile porre a carico del venditore dell'edificio sorto su terreno edificabile una plusvalenza commisurata all'ulteriore capacità edificatoria non (ancora) sviluppata, poiché si tratterebbe di porre su un soggetto diverso (il venditore) una tassazione che il legislatore ha fissato già in capo al compratore. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 197/1986 art. 67, comma 1, lett. b)*

**200. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3897 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Società – Finanziamento soci – Assenza di documentazione – Prelievo dei soci – Redditi diversi.**

Nei rapporti tra società e soci, in assenza di documentazione, deve presumersi che la restituzione di finanziamenti, che ha come contropartita movimenti in uscita dai conti bancari, equivalga ad un indebito prelievo, il quale andrà qualificato come reddito diverso per i soci percettori. (S.Z.).

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38; TUIR, art. 67*



**201. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 5336 del 23 dicembre 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Gallina**

**Riqualificazione cessione di un bene immobile quale vendita di terreno edificabile – Terreni edificati.**

Quando un terreno già edificato sia oggetto di compravendita, l'elemento predominante ai fini della tassazione è da ritenersi l'immobile e non già la diversa potenzialità edificatoria del terreno anche laddove l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e l'acquirente abbia chiesto la voltura di tale istanza. La ratio dell'art. 81 (67) comma I lett. B) e 16 comma I lett. g) del d.P.R. nr. 917/86 è quella di assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario, ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 67*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. 5, ordinanza n. 1674 del 23/01/2018*

**202. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 5386 del 24 dicembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Corra**

**Riqualificazione cessione di un bene immobile quale vendita di terreno edificabile – Distinzione tra "edificato" e "non edificato".**

Non è possibile porre a carico del venditore dell'edificio sorto su terreno già edificato una plusvalenza anche solo commisurata all'ulteriore capacità edificatoria non ancora sviluppata. L'art. 67, comma primo, lett. b) TUIR non intende colpire la capacità edificatoria residua (c.d. volumetria, cubatura o superficie coperta rimanente), bensì solo la plusvalenza nella cessione di un terreno a seguito della primigenia edificabilità prevista in sede di pianificazione urbanistica. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 67*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. 5, sentenza n. 5088 del 21/02/2019*

*Altro*

**203. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 158 del 28 ottobre 2019. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

**IRPEF – Cedolare secca – Presupposto soggettivo – Immobile locato a titolare di reddito d'impresa o di lavoro autonomo – Non spetta.**

Il regime della cedolare secca non è applicabile quando l'immobile sia concesso in locazione, ancorché ad uso abitativo, a società o comunque a soggetti che operano nell'esercizio di un'attività d'impresa, o di arti e professioni. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 3, comma 6*

**204. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 3107 dell'8 luglio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Amato**

**Agevolazione prima casa – Rispetto del termine di un anno del nuovo acquisto in caso di vendita a pena di decadenza – Sussiste anche in caso di aggiudicazione del bene all'asta – Forza maggiore non eccezionale in caso di ritardo.**

Decade dalle agevolazioni sulla prima casa il contribuente che cede un immobile e non procede entro un anno dalla vendita al riacquisto di un altro immobile. Il necessario rispetto del suddetto termine opera anche in caso di aggiudicazione all'asta del bene, con la conseguenza che il

contribuente sarà tenuto ad ottenere entro l'anno anche il decreto di trasferimento dell'immobile stesso. In caso di ritardo connesso a fatti esterni al contribuente, non potrà essere invocata l'esimente della forza maggiore. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1588 del 23 gennaio 2018*

**205. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3924 del 26 settembre 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Mambriani**

**IRPEF – Reddito prodotto all'estero – Doppia imposizione – Credito d'imposta estero.**

L'art. 165 del TUIR non prevede alcuna decadenza per far valere la detrazione dall'imposta netta dovuta in Italia delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo, per cui una volta che il credito d'imposta sia stato correttamente determinato secondo il criterio di competenza ed il pagamento delle imposte all'estero sia divenuto definitivo, la relativa detrazione può essere richiesta anche in anni successivi senza che si rischi di incorrere in decadenze e salvo il termine decennale di prescrizione. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 165 TUIR*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sez. 19, sent. n. 1096 dell'11.3.2019; Ctr Lombardia, sez. 2, sent. n. 893 del 27.2.2019; Ctr Piemonte, sez. 1, sent. n. 30 del 9.01.2019; Ctp Milano, sez. 3, sent. n. 1361 del 25.3.2019; Ctp Milano, sez. 13, sent. n. 785 e 786 del 20.02.2019; Ctp Milano, sez. 7, sent. n. 3585 del 3.09.2018*

**206. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3930 del 26 settembre 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Mambriani**

**IRPEF – Assegno periodico di mantenimento – Pagamenti in contanti – Deducibilità.**

Con riferimento all'assegno periodico corrisposto al coniuge, l'obbligo di pagamento in capo all'ex marito è soddisfatto anche se il pagamento viene fatto in contanti. Infatti, la disciplina antiriciclaggio e le norme che limitano l'uso del contante, spiegano i loro effetti soltanto sul piano amministrativo, non invece sul piano civilistico o su quello economico-finanziario. In particolare, quand'anche vietato sul piano amministrativo, il trasferimento dal debitore al creditore di denaro contante avente come titolo il pagamento di un'obbligazione pecuniaria determina comunque l'estinzione della stessa e determina comunque il trasferimento di materia imponibile dal debitore al creditore. Dette norme nemmeno determinano alcun effetto sul piano probatorio, talché la dichiarazione del creditore (nel caso di specie della moglie del ricorrente) di avere ricevuto dal debitore (il ricorrente) quanto a lei dovuto a titolo di assegno divorzile in contanti, costituisce quietanza di pagamento senz'altro idonea a provare l'estinzione dell'obbligazione di cui si discorre. Ne consegue che l'estinzione di questo genere di obbligazioni integra anche la fattispecie di deduzione fiscale di cui all'art. 10, comma 1, lett. c) del TUIR. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 49 d.lgs. n. 231 del 2007; art. 10, comma 1, lett. c) del TUIR*

**207. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 4193 del 14 ottobre 2019. Presidente: Bognesi, Estensore: Salvo**

**Accertamento – Responsabilità per debiti tributari – Amministratore – Liquidatore.**

Deve escludersi una responsabilità solidale dell'amministratore e liquidatore nell'obbligazione tributaria di una società di capitali. L'autonomia patrimoniale perfetta che caratterizza la società di capitali implica infatti l'esclusiva imputabilità alla società dell'attività svolta in suo nome e dei relativi debiti e tale principio non conosce alcuna deroga con riferimento alle obbligazioni di carattere tributario della società. La particolare ipotesi di responsabilità posta dall'art. 36 del d.P.R. n. 602/1973 a carico dei liquidatori, amministratori e soci di società in liquidazione ha

natura civilistica e non tributaria e non pone alcuna obbligazione dei debiti tributari a carico di tali soggetti. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 36*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 22210 del 5 settembre 2019*

**208. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 4213 del 10 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Mainini**

**Detrazione per interventi di ristrutturazione – Spettanza – Successione mortis causa.**

Con riguardo alle detrazioni previste dall'art. 16 TUIR per specifici interventi di ristrutturazione immobiliare, la norma va chiaramente intesa nel senso che, in caso di decesso dell'avente diritto, il diritto alla detrazione non si ripartisce tra tutti gli eredi in proporzione della quota di eredità, ma dà diritto per intero alla detrazione solo a quell'erede assegnatario, cui è stato destinato l'immobile interessato dai lavori di ristrutturazione e che ne mantiene la detenzione diretta. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 16-bis, d.P.R. n. 917/1986*

**209. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 5448 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Petrone**

**Rimborso Euroritenuta applicata sugli interessi corrisposti da agenti esteri – Voluntary Disclosure.**

L'art. 165, comma 8 del TUIR prevede in maniera diretta e non interpretabile che il riconoscimento del rimborso non è possibile laddove il contribuente abbia omesso la dichiarazione o il reddito dal quale discende il rimborso. In particolare, il contribuente che ha reso manifesti i redditi a seguito della procedura sanatoria cd. Voluntary Disclosure e che ha definito gli accertamenti mediante adesione integrale al contenuto degli inviti al contraddittorio notificati dall'Ufficio, non può più richiedere alcunché relativamente ai medesimi redditi. Infatti, la procedura sulla Voluntary Disclosure rimanda, per le modalità operative, all'accertamento con adesione con la conseguenza che da un lato è esclusa per l'Amministrazione la possibilità di modificare o integrare ulteriormente il reddito concordato, e dall'altro, è esclusa per il contribuente di impugnarlo o di presentare istanza di rimborso. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 5-quater, d.l. n. 167/1990; art. 165, comma 8, d.P.R. 917/1987*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 29587/2011*

**210. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 390 del 16 luglio 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Greco**

**Accertamento – Detrazioni per riqualificazione energetica – Tardiva comunicazione all'ENEA – Decadenza – Non sussiste.**

Presupposti per la detrazione delle spese di riqualificazione energetica sono la natura di esse e il loro effettivo sostenimento, mentre la comunicazione all'ENEA è un mero adempimento di natura formale la cui tardività non determina la decadenza dall'agevolazione, non sussistendo una espressa previsione di legge in tal senso. (A.Q.)

*Riferimenti normativi: l. 205/17, art. 1, comma 3*

**211. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3343 del 9 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Silocchi**

**Agevolazioni per interventi energetici – Ritardo nell’adempimento di un obbligo di comunicazione – Decadenza dal diritto alla detrazione – Non sussiste.**

Il diritto del contribuente di usufruire della detrazione delle spese per interventi di riqualificazione energetica non può essere negato in radice per il ritardo - peraltro minimo - di un adempimento di natura formale (nella fattispecie, la comunicazione ENEA), il quale, finalizzato a consentire il controllo della sussistenza dei requisiti per fruire dell’agevolazione, comunque non è esso stesso presupposto della legittimità dell’agevolazione stessa. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, co. 349*

**212. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3703 del 1° ottobre 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Blandini**

**Rettifica della dichiarazione per omessa compilazione del quadro RW per attività di natura finanziaria all’estero – Sussistenza dell’obbligo di compilazione anche in caso di delega a versamenti e prelievi sul conto estero – Irrogazione delle sanzioni senza contraddittorio preventivo endoprocedimentale.**

Il concetto di nozione onnicomprensiva di detenzione di investimenti all’estero suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia comprende anche la disponibilità di fatto di somme non proprie. Come precisato dalla Corte di legittimità, nel concetto di detenzione vi è anche quello di possibilità di movimentazione e tale è certamente la possibilità di effettuare versamenti e prelievi (ivi compreso il potere di attività diretta di gestione patrimoniale ovvero di investimento diretto da parte di un procuratore), oltre a depositare titoli di qualsiasi natura. All’inosservanza dell’obbligo di compilazione del quadro RW per le attività finanziarie estere consegue l’irrogazione delle sanzioni, anche con atto separato dall’accertamento. In tal caso non sussiste alcun obbligo di preventivo contraddittorio endoprocedimentale, trattandosi di indagini a tavolino e quindi effettuate presso l’Ufficio finanziario. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 4, co. 1, d.l. n. 167 del 2009; art. 16, co. 7, d.lgs. n. 472 del 1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ. n. 26848 del 2014*

**213. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3895 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Detrazione per carichi di famiglia – Coniuge con un imponibile previdenziale superiore al limite legale – Non spettanza.**

Non spetta la detrazione per carichi di famiglia se è effettuata con riferimento al coniuge “a carico” che percepisce un imponibile previdenziale superiore al limite legale. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 12 e art. 54*

**214. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4041 del 15 ottobre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Arcieri**

**Detrazione per le spese di manutenzione straordinaria – Requisiti.**

La detraibilità dei costi per ristrutturazione edilizia ai fini di riqualificazione energetica è subordinata alla condizione che non vi sia aumento del volume esistente indipendentemente dal fatto che vi sia stato aumento della superficie calpestabile. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, comma 344*

**215. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 4178 del 24 ottobre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

**Istanza di collaborazione volontaria – Condizioni accoglimento istanza.**

Ai sensi dell'articolo 5-quater del d.l. n. 167/90, l'istanza di collaborazione volontaria presentata dal Contribuente è meritevole di accoglimento se questa indica tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona. Al riguardo, il contribuente dovrà fornire i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, unitamente ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 5-quater del d.l. n. 167/90*

**IRES**

***Aliquota e detrazione d'imposta***

**216. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 3311 del 17 luglio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Mazza**

**Detrazione risparmio energetico – Non spettanza per beni merce – Non sussiste.**

I contribuenti hanno diritto a detrarre le spese sostenute per risparmio energetico in immobili di proprietà anche se concesse in locazione a terzi. La detrazione spetta ai titolari di reddito di impresa per i costi sostenuti per la riqualificazione energetica su immobili di proprietà di qualsiasi natura, non ponendo alcun limite al riguardo, poiché la finalità è di incentivare il realizzo di questi interventi in un'ottica di interesse pubblico al risparmio energetico e alla riduzione dell'inquinamento. (V.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 192/2005, l. 296/2006*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 3503/2017*

**217. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 5440 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Petrone**

**Aliquota e detrazione d'imposta – Oneri detraibili afferenti a spese sostenute per interventi finalizzati al risparmio energetico.**

Possono beneficiare delle detrazioni per interventi di riqualificazione energetica anche le società immobiliari di gestione, che peraltro possono assumere la veste di utilizzatore di bene immobile acquisito in leasing per successiva locazione. L'agevolazione fiscale è riconosciuta in ragione del favor che il legislatore attribuisce ai costi di riqualificazione energetica degli edifici, che consentono risparmi di forniture da fonti a rilevante impatto ambientale. Pertanto, la detrazione spetta a qualunque soggetto giuridico, anche ai titolari d'impresa, essendo necessario e sufficiente che chi esegue l'intervento e sostiene la spesa sia il titolare di un diritto reale, ovvero di un diritto di godimento sull'immobile oggetto di riqualificazione, a prescindere sia dalla categoria catastale che dall'imputazione soggettiva del beneficiario della detrazione. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 1, comma 344, l. 29/2006; d.m. 19 febbraio 2007*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 19815/2019*

**218. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 69 del 2 luglio 2019. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco**

**Detrazioni d'imposta – Spese di riqualificazione energetica – Strumentalità dell'immobile – Locazione a terzi – Irrilevanza.**

La l. 296/2006 prevede all'art. 1, commi 344-347, delle detrazioni d'imposta in relazione ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti allo scopo di favorire il risparmio energetico in senso generale riversandosi tale risparmio non solo sul sistema economico, ma anche sull'economia aziendale mediante una rivalutazione di beni nei quali si possono ricomprendere, pure, quelli non strumentali, rendendoli competitivi rispetto a quelli di recente costruzione. La detrazione spetta sulle spese sostenute per il risparmio energetico su immobili di proprietà, anche se, concessi in locazione a terzi, non ponendo la normativa vigente alcun limite al riguardo, ciò anche in considerazione che le finalità legislative in merito ineriscono l'incentivazione degli interventi di cui trattasi in un'ottica di interesse pubblico al risparmio energetico, alla riduzione dell'inquinamento e, al contempo, ad una crescita dei consumi. (S.C.)

*Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, commi 344-347*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Lecco, Sez. III, sentenza n. 177, del 12 maggio 2015*

**219. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3452 del 12 settembre 2019. Presidente: Proietto, Estensore: Crespi**

**Imposta reddito persone giuridiche (IRES) – Detrazioni – Altri costi ed oneri – Amministratori di società – Indennità di fine mandato – Deducibilità.**

In tema di redditi di impresa, le aziende possono decidere di corrispondere agli amministratori, al termine del loro mandato, un'indennità definita "trattamento di fine mandato", quale compenso aggiuntivo a quello ordinario stabilito dallo statuto sociale ovvero dall'assemblea dei soci e lasciato alla libera contrattazione delle parti. In base al combinato disposto degli artt. 17, comma 1, lett. c), e 105 del d.P.R. n. 917 del 1986, il regime di deducibilità adottato per i costi in argomento è pertanto quello di competenza, sempre che il diritto al TFM risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto; solo in tale evenienza in ciascun esercizio sono deducibili le quote maturate a favore dei singoli amministratori e accantonate nell'apposito fondo, indipendentemente dal fatto che la loro manifestazione finanziaria avverrà solo in un momento successivo. In caso contrario è estesa anche al TFM l'applicazione del principio di cassa disposto dall'articolo 95, comma 5, TUIR, per i compensi spettanti agli amministratori, e gli accantonamenti in esame sono deducibili dal reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 17 c. 1, lett. c) e 105*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. Trib., sentenza n. 26431 del 19 ottobre 2018*

***Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze***

**220. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 21, sentenza n. 4625 del 6 novembre 2019. Presidente: Davigo, Estensore: Astegiano**

**Deducibilità delle minusvalenze da valutazione partecipazione – Non possibile.**

In tema di deducibilità delle minusvalenze da "valutazione" deve esserne negata la possibilità (a differenza delle minusvalenze relative a partecipazioni da realizzo), poiché il valore rilevante di riferimento fiscale delle partecipazioni è sempre ancorato a quello del costo sostenuto e non è soggetto a variazione in conseguenza delle diverse valutazioni che possono essere attribuite in sede di redazione del bilancio di esercizio a fronte di fenomeni valutativi. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art.101, c.1*

**221. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 5418 dell'11 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Gaballo**

**Distribuzione degli utili – Associazione in partecipazione.**

La riqualificazione di contratto di appalto (simulato) in contratto di associazione in partecipazione (dissimulato) ex art. 2549 codice civile è legittima quando vi sia una commistione di interessi tra loro confliggenti, da un lato quella degli enti non commerciali, dall'altro lo scopo di lucro tipico delle società di capitali. Ed infatti il contratto di associazione in partecipazione attraverso il quale l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili non direttamente determinata in una percentuale dell'utile, ma, come nel caso di specie, in una percentuale dei ricavi, deve ritenersi un costo non deducibile in quanto rientrante in una ripartizione degli utili. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 109 d.P.R. 917/1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 2884/2012*

**222. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4721 del 25 novembre 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

**Svalutazione immobilizzazioni in corso di realizzazione – Competenza – Oneri documentali.**

Ai sensi del comma 1 dell'art. 109 TUIR i costi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, salvo che in tale esercizio non ne sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, ipotesi nella quale concorreranno a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificheranno le predette condizioni. La svalutazione di costi di progettazione di un centro di ricerca, come tali rientranti tra i costi per acquisizione di servizi che, ai sensi del comma 2 lett. B dell'art. 109 TUIR, si considerano sostenuti alla data in cui le prestazioni sono ultimate ovvero al momento della realizzazione degli elaborati e del loro utilizzo mediante presentazione al Comune per l'ottenimento di permessi urbanistici e la svalutazione delle immobilizzazioni in corso di realizzazione, è operazione da considerarsi legittima nell'anno della mancata realizzazione del progetto considerato non più economicamente vantaggioso, ma risultando necessario, ai fini della deduzione fiscale del relativo costo, che i costi "capitalizzati" siano documentati con le fatture originali, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza (v. da ultimo Cass. ord. n. 20365/2018). In ordine alla mancata, parziale, documentazione dei costi, non vale invocare la disciplina inerente l'obbligo decennale di conservazione della documentazione, termine eventualmente decorso, nonché la disciplina sui termini di decadenza per l'accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, anch'essi eventualmente decorsi, poiché il termine di conservazione decennale è un termine "minimo", che non impedisce la conservazione dei documenti per un tempo maggiore, tanto più laddove la documentazione riguardi operazioni, come la deduzione costi per immobilizzazioni in corso di realizzazione svalutate, per la cui operatività ai fini fiscali (art. 109 TUIR) è previsto che le operazioni risultino da elementi certi e precisi. (S.C.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 109, comma 1 e comma 2, lett. b)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sezione VI, sentenza n. 20365, del 31 luglio 2018*

**223. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4730 del 25 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Micheluzzi**

**Finanziamento infragruppo – Qualificazione di infruttuosità operata dalle parti – Irrilevante – Tassazione al valore normale – Onere della prova.**

In tema di operazioni di finanziamento infragruppo infruttifero, la valutazione in base al "valore normale" prescinde dalla capacità originaria dell'operazione di produrre reddito e, quindi, da

qualsivoglia obbligo negoziale delle parti attinente al pagamento del corrispettivo. Si tratta infatti di esaminare la sostanza economica dell'operazione intervenuta e confrontarla con analoghe operazioni realizzate in circostanze comparabili in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e valutarne la conformità a queste (cfr. sui criteri di individuazione del valore normale Cass. n. 9709 del 2015): pertanto la qualificazione di infruttuosità del finanziamento, eventualmente operata dalle parti (sulle quali incombe il relativo onere probatorio, dato il carattere normalmente oneroso del contratto di mutuo ai sensi dell'articolo 1815 cc), si rivela ininfluenza, essendo di per sé inidonea ad escludere l'applicazione del criterio di valutazione in base al valore normale. È fatta salva la prova contraria, posta a carico del contribuente, che può essere desunta dalla circostanza che un'operazione di finanziamento alla consociata estera sia necessitata dalla impossibilità di realizzare l'operazione con modalità diverse da quelle utilizzate. (S.C.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 110, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 7493, del 15 aprile 2016; Cassazione, sez. V, sentenza n. 9709, del 13 maggio 2015*

### ***Dividendi/interessi***

#### **224. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 4660 del 6 novembre 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Del Re**

##### **Contratto di cash pooling – Riqualficazione in finanziamento infragruppo – Deducibilità interessi.**

Il contratto di cash pooling non può essere riqualficato dall'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento in un contratto di finanziamento, qualora da un'analisi condotta su una pluralità di periodi d'imposta risulti che non vi sia alcun obbligo di restituzione delle somme ricevute da parte della consolidata che abbia goduto di rimesse attive nel corso dell'applicazione del rapporto di cash pooling, e che i flussi attivi e passivi interessano entrambe le società. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 96*

### ***Rimanenze***

#### **225. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 5413 del 27 dicembre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Antonioli**

##### **Accertamento e riscossione – Ricostruzione delle rimanenze iniziali e finali sulla base di documenti aziendali – Legittimità – Sussistenza.**

La mera omissione delle rimanenze iniziali nella dichiarazione non è in grado di legittimare la rettifica operata dall'Amministrazione finanziaria, atteso che le rimanenze finali dell'esercizio precedente non sono state investite da alcuna rettifica. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 92*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. trib., n. 15615 del 27 luglio 2016*



*Ammortamenti/accantonamenti*

226. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 4644 del 6 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi

**Aziende concesse in affitto – Deducibilità ammortamenti dei cespiti – Soggetto titolato alla deduzione – Verifica delle deroghe contrattuali.**

In tema di competenza per la deducibilità degli ammortamenti dei cespiti nelle aziende concesse in affitto, l'art. 102 comma 8 del TUIR indica nell'affittuario il soggetto titolato alla deduzione delle quote di ammortamento per i beni ammortizzabili facenti parte del ramo d'azienda affittato, salvo il caso in cui nel contratto di affitto sia presente una deroga espressa all'art. 2561 del c.c. che rimandi al concedente l'obbligo civilistico di conservazione dell'efficienza del ramo d'azienda: in tal caso il diritto a dedurre l'ammortamento ai sensi dell'art. 102 comma 8 del TUIR spetta al concedente. Al fine di accertare la corrispondenza a realtà di tale deroga occorre analizzare la contabilità dell'affittuario, nonché l'eventuale presenza di una imposizione di fideiussione bancaria. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 102, c. 8*

*Ristretta base societaria*

227. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 640 del 24 ottobre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio

**Società a ristretta base azionaria – Definitività dell'accertamento societario – Presunzione di distribuzione occulta dell'utile extracontabile al socio unico – Legittimità.**

In caso di accertamento effettuato nei confronti di una società a ristretta base azionaria, divenuto definitivo per mancata impugnazione, è legittima l'applicazione della presunzione di distribuzione occulta degli utili extracontabili così accertati nei confronti del socio unico della società anche in ragione del fatto che, in quanto socio unico, quest'ultimo ha avuto immediata cognizione dei fatti gestionali della società. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38*

228. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 182 del 12 novembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: Rosina

**Società a ristretta base partecipativa – Distribuzione extracontabile ai soci dei maggiori utili accertati – Presunzione semplice – Legittimità.**

Nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria ovvero a base familiare, pur non sussistendo – come per le società di persone – una presunzione legale di distribuzione degli utili ai soci, non può considerarsi illogico che la suddetta distribuzione costituisca quantomeno presunzione semplice, tenuto conto della complicità che normalmente avvince un gruppo così composto. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2729*

229. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3403 del 3 settembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

**Presunzione distribuzione utili – Società a ristretta base – Determinazione – Accertamento.**

È legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti. Infatti, nella presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società a ristretta base

sociale, il fatto noto che sorregge la presunzione di distribuzione degli utili non è costituito dalla sussistenza di questi ultimi, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale. La sussistenza di utili extracontabili costituisce il presupposto non della presunzione di distribuzione degli stessi tra i soci, ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 5 e art. 116*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenze nn. 16246 e 18042 del 2018*

### ***Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti***

**230. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 648 del 29 ottobre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Società sportive dilettantistiche – Regime agevolato ex l. 398/91 – Assenza di gravi inadempienze – Applicabilità del regime agevolato.**

Deve ritenersi applicabile il regime agevolato ex l. 398/91 nei confronti di una società sportiva dilettantistica purché riesca a dimostrare l'assenza di gravi inadempienze e a ricostruire le modalità di utilizzo dei fondi sociali. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 398/91*

**231. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 719 del 22 novembre 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

**Associazioni sportive dilettantistiche – Agevolazioni fiscali – Condizioni – Principio di democraticità – Partecipazione alla gestione economico-finanziaria – Divieto di divisione degli utili – Mancato rispetto – Decadenza.**

Con riferimento alle Associazioni sportive dilettantistiche, e per quanto riguarda le agevolazioni previste dalla l. n. 398 del 1991, è necessario che vi sia il rispetto dei principi di democraticità e di partecipazione degli associati alla gestione economico-finanziaria, oltre al divieto di divisione degli utili. Il mancato rispetto di queste condizioni comporta la decadenza dalle agevolazioni fiscali. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: l. 398/91*

**232. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3976 del 15 ottobre 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Malacarne**

**Associazione sportiva dilettantistica – Perdita dei benefici fiscali – Distribuzione di utili agli associati attraverso canoni di locazione pagati a società di cui gli associati sono soci – Incertezza sulla coincidenza soggettiva dei due enti – Canone congruo – Non sussiste violazione dell'art. 148 TUIR.**

Premesso che in tema di revoca dei benefici fiscali l'onere della prova grava sull'Ufficio, non è fondato il disconoscimento della natura di ente non commerciale ad associazione sportiva dilettantistica sul rilievo che sarebbero stati distribuiti utili agli associati a mezzo del pagamento del canone di locazione a società di capitale di cui sono soci gli associati se l'Ufficio non ha provato con certezza la perfetta coincidenza soggettiva tra i due enti, e non ha provato che il canone di locazione sia superiore ai prezzi di mercato applicati per la locazione di analogo immobile nella medesima area. Solo in questo caso si sarebbe potuto prospettare un profitto indebito atto a configurare la violazione dell'art. 148 TUIR. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 148*

***Operazioni straordinarie***

233. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3874 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Fusione – Riporto delle perdite – Requisiti di vitalità.**

I requisiti di vitalità previsti dall'art. 172 co. 7, TUIR, per il riporto delle perdite in caso di fusione, devono sussistere sia con riferimento all'esercizio precedente la fusione, sia con riferimento alla frazione di anno precedente la fusione. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 172, comma 7*

***Altro***

234. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 820 del 27 dicembre 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

**Agevolazioni fiscali – Tremonti Ambiente – Impresa di scopo – Non legittimata alla fruizione.**

Non è legittimata ad accedere all'agevolazione "Tremonti Ambiente" la c.d. impresa di scopo, cioè quella costituita esclusivamente per realizzare un impianto di produzione di energia elettrica e la cui attività consiste nella vendita di tale energia. Attraverso la "Tremonti Ambiente" si ha una detassazione che ha lo scopo di consentire all'impresa interessata di mantenersi competitiva sul mercato a fronte dei maggiori costi di produzione rispetto ai propri concorrenti i quali continuano ad affidarsi a soluzioni più economiche e più inquinanti. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: l. 388/00, art. 6, commi da 13 a 19*

235. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 3000 del 2 luglio 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

**Avviso di accertamento – Compenso pagato all'Agente della Riscossione – Deducibilità dal reddito d'impresa – Non sussiste per difetto di inerenza.**

Non è deducibile dal reddito d'impresa il compenso pagato all'Agente della Riscossione a fronte dell'attività di recupero di contributi ritenuti indebitamente ottenuti; deve infatti escludersi che si tratti di un costo inerente all'attività d'impresa svolta, non essendo un onere sostenuto in riferimento ad attività che concorrono a formare il reddito, piuttosto il compenso che l'Ente impositore riconosce all'Agente della Riscossione e in quanto tale non direttamente collegato all'attività d'impresa svolta dal contribuente. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile Sez. I, sentenza n. 25932 del 23 dicembre 2015*

236. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 3796 del 20 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Inquadramento del contratto di gestione della tesoreria e relativa gestione centralizzata delle risorse finanziarie tra consolidata e consolidante come sistema di cd. cash pooling – Limiti all'applicabilità della disciplina degli interessi passivi ex art. 96 TUIR.**

Il contratto che istituisce un sistema di tesoreria centralizzata, conferendo alla consolidante funzioni di ricerca delle fonti di finanziamento e di gestione delle risorse finanziarie del gruppo attraverso l'utilizzo di un unico conto corrente bancario, costituisce un rapporto di tenuta di cassa comune, ovvero di cash pooling. Solo qualora a tale contratto venga attribuita causa finanziaria, si renderebbe applicabile la disciplina degli interessi passivi di cui all'art. 96 del TUIR, con i relativi limiti della quota deducibile di cui ai commi 1 e 3. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 96 d.P.R. 917/1986*

**237. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3812 del 23 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**Agevolazione per piccole medie imprese che realizzano investimenti ambientali.**

In tema di agevolazione di cui all'art. 6 della Legge 23/12/2000, n. 388 (c.d. "Tremonti ambientale"), che prevede che la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata ad investimenti ambientali non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi, di primaria importanza è la Nota Informativa pubblicata dal MISE il 18 giugno 2015, con la quale è stato chiarito che "pur essendo stato abrogato l'art. 6, residua la possibilità di usufruire della detassazione per gli investimenti fatti prima delle relative disposizioni". (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 6, commi 13-19, l. n. 388/2000*

**238. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3813 del 23 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**IRES – Presupposto per configurabilità di società di fatto.**

Con riferimento a società di fatto, ciò che rileva nei rapporti interni come in quelli con i terzi, è l'effettiva esistenza della società: la società di persone occulta risponde anche in difetto di esteriorizzazione, essendo sufficiente che la società esista di fatto anche a prescindere da un accordo espresso tra le parti. Per poter considerare esistente una società di fatto, non occorre necessariamente la prova del patto sociale, ma è sufficiente la dimostrazione di un comportamento, da parte dei soci, tale da ingenerare nei terzi il convincimento giustificato e incolpevole che quelli agissero come soci. (F.G.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 17925/2016; Cass. n. 7776/2017; Cass. SS.UU. n. 2243/2015*

**239. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 4524 del 30 ottobre 2019. Presidente: Molinari, Estensore: Ercolani**

**Accertamento – IRES – Aiuto alla crescita economica ACE – Operazioni circolari – Criteri di riferimento per la valutazione.**

In tema di ACE, un'operazione in cui un soggetto riceve un versamento in conto capitale, rilevante ai fini della disciplina ACE e utilizza l'importo ricevuto per estinguere il debito contratto dal socio che ha operato il versamento (debito contratto con altro soggetto estero) va definita come meramente circolare, in particolare se le fasi dell'operazione sono avvenute contestualmente e per i medesimi importi; ciò comporta come non possa ravvisarsi alcuna reale funzione nell'operazione di versamento in conto capitale. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 201/11*

**240. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 5061 del 28 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Ercolani**

**Credito d'imposta cinema – Omessa indicazione in dichiarazione.**

Il meccanismo decadenziale correlato alla mancata indicazione in dichiarazione del credito d'imposta cinematografico di cui all'art. 1, commi 355 e ss., della l. 244 del 2007 risulta sostanzialmente assimilabile a quello correlato al decorso dei termini per la dichiarazione integrativa. Di conseguenza, la mancata indicazione del "credito cinema" in dichiarazione non potrà produrre effetti diversi da quelli della mancata presentazione di una dichiarazione integrativa tempestiva e, dunque, non potrà precludere al contribuente la facoltà di opporre il credito in sede contenziosa all'Erario al fine di opporsi alla maggior pretesa. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi: l. 244/2007, art. 1, commi 355 e ss.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016*

**241. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 5830 del 23 dicembre 2019. Presidente: Pilello, Relatore: Chiametti**

**Avviso di accertamento – Affitto d’azienda – Affitto ramo d’azienda – Ammortamento.**

In tema di affitto d’azienda o ramo d’azienda, il soggetto affittante, indipendentemente dalla deroga o meno delle disposizioni di cui all’art. 2561 comma 2 c.c., in quanto titolare dei beni dell’azienda o del ramo concesso in affitto, dovrà imputare in bilancio le quote di ammortamento relative ai beni concessi in godimento. Qualora le parti abbiano espressamente derogato al contenuto dell’articolo sopracitato, ponendo in capo al soggetto affittante l’onere di conservazione del livello di efficienza dei beni concessi, le quote di ammortamento di tali beni, che costituiscono l’azienda o il ramo d’azienda in affitto, sono deducibili in capo allo stesso affittante. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi: art. 2561 c.c., art. 102 comma 8 TUIR.*

**242. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3258 del 29 luglio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentis**

**Accertamento – Società estinta – Responsabilità di soci ed amministratori – Limiti e presupposti – Onere della prova.**

La cancellazione della società prima della notifica dell’accertamento determina un meccanismo di tipo successorio nei confronti dei soci, nei limiti posti dall’art. 2495 c.c., ossia fino a concorrenza delle somme da essi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, nonché una responsabilità diretta dell’amministratore per la condotta tenuta. È onere dell’Ufficio fornire la prova dell’intervenuta notifica, successivamente alla cancellazione della società da registro imprese, dell’atto impositivo nei confronti del socio o amministratore per far valere la sua responsabilità ex art. 36, d.P.R. 602/1973. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 36; c.c., 2495*

**243. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 4149 del 23 ottobre 2019. Presidente: Catania, Estensore: Porreca**

**IRES – Spese – Inerenza – Costi di pubblicità – Deducibilità.**

Le spese sostenute dalla società contribuente (nel caso di specie, per i c.d. "Trunk show", eventi mondani, organizzati in location esclusive, riservati a clientela selezionata dell’azienda, ecc.), essendo spese destinate ad incrementare le vendite presso i clienti, sono di natura pubblicitaria e quindi integralmente deducibili. La relazione diretta tra tali spese e i ricavi che le stesse hanno fatto conseguire alla società è elemento che conferma la natura pubblicitaria dei costi. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 109 d.P.R. n. 917/1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: art. 109 d.P.R. n. 917/1986*

**244. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 4828 del 29 novembre 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Santamaria Amato**

**Avviso di accertamento – Contratti di finanziamento – Determinazione del tasso di interesse.**

Ai fini della determinazione dei valori dei tassi di interessi da applicare ai contratti di finanziamento occorre fare riferimento ai valori normali di mercato, senza limitare l’indagine al mercato in cui opera il mutuante (nel caso di specie ai fini della verifica dei valori dei tassi di interesse applicati i giudici hanno attribuito rilevanza alle offerte di finanziamento formulate da primarie banche italiane). (G.O.)

*Riferimenti normativi:***245. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5040 del 12 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Palestra****Spese di sponsorizzazione – Associazioni sportive dilettantistiche – Deducibilità – Requisito dell'inerenza – Necessarietà.**

La deducibilità di spese di sponsorizzazione sostenute da una società in favore di associazioni sportive dilettantistiche è ammessa laddove sia sussistente l'inerenza delle predette spese, non potendosi ammettere la deducibilità assoluta di una "beneficienza sportiva" (purché contenuta nel limite di 200.000 euro) senza valutare anche la "economicità" di tale spesa. In questa prospettiva, non è condivisibile il ragionamento della società contribuente secondo cui le erogazioni rispettose dei criteri quantitativi e di destinazione di cui all'art. 90, co. 8, l. 289/2002, godrebbero di una "presunzione assoluta di inerenza e quindi di deducibilità" delle spese stesse. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: l. 289/02, art. 90, comma 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16113 del 19 giugno 2018*

**DECADENZA E PRESCRIZIONE****246. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3553 del 5 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Fagnoni****Decadenza – Estensione ai soci persone fisiche di S.r.l. – Presupposto ristretta base sociale – Raddoppio termini – Non sussiste.**

Il raddoppio del termine decadenziale ordinario del potere di accertamento non è estendibile nei confronti dei soci persone fisiche di una S.r.l. a base ristretta, a seguito di contestazione avente rilevanza penale sollevata in capo alla società stessa. Le posizioni assunte dalla società e dai soci persone fisiche non sono equiparabili, in quanto la società può essere accertata oltre il termine ordinario esclusivamente sul presupposto del reato tributario, ma la ristrettezza della base sociale non configura di per sé alcuna ipotesi di reato. (A.D.)

*Riferimenti normativi: art. 43, d.P.R. 600/1973*

**247. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4326 del 4 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Giordano****Credito d'imposta – Redditi prodotti all'estero – Decadenza – Non sussiste – Termine di prescrizione decennale – Sussiste.**

L'attuale formulazione dell'art. 165, in cui è confluita la disciplina dei crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero, non prevede più alcuna specifica decadenza a carico del contribuente, ma dispone, al quarto comma, che la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. A tal fine, non rileva il periodo di imposta in cui il beneficiario del reddito estero è venuto in possesso della relativa certificazione rilasciata dallo Stato straniero e richiesta dalla Pubblica amministrazione come prova del versamento del tributo estero, venendo in considerazione unicamente la definitività del pagamento. Il legislatore ha quindi espunto dal panorama normativo l'effetto della decadenza (coincidente con la scadenza del termine per la dichiarazione dell'anno immediatamente successivo), per cui il limite temporale entro cui il contribuente deve richiedere le detrazioni va identificato nel termine decennale di prescrizione previsto dall'art. 2946 cod. civ. (O.R.)

*Riferimenti normativi: art. 165 d.P.R. n. 917/86*

**248. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 5085 del 16 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Malaspina**

**Cartella di pagamento – Costi che danno luogo a deduzione IRPEF frazionata in più anni – Art. 43, comma 1, d.P.R. 600/1973 – Termine di decadenza del potere accertamento di Agenzia delle entrate.**

Nelle ipotesi di costi che danno luogo a deduzione frazionata in più anni, la decadenza in danno dell'Agenzia delle entrate di accertare l'indeducibilità di alcune poste del costo sostenuto, matura con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo fiscale in cui il costo è stato sostenuto e il frazionamento è iniziato a decorrere, e non invece con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo alla dichiarazione di ciascun specifico rateo. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 43, comma 1, d.P.R. 600/1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9993/2018, Cass. n. 4232/15, Cass. n. 21395/17, Corte Costituzionale sentenza n. 80/05*

## **DISCIPLINA SANZIONATORIA**

**249. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 4867 del 18 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Società di capitali – Violazioni fiscali – Irrogazione sanzioni – Amministratore di fatto – Legittimità – Non sussiste.**

Ai sensi dell'art. 7 d.l. 269/2003 le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, anche quando essa sia gestita da un amministratore di fatto. Si potrebbe configurare l'eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale, sulla scorta degli artt. 9 e 27 del d.lgs. 472/1997, nella sola ipotesi di società artificialmente costituita, dal momento che in tal caso la persona giuridica sarebbe una mera "fictio" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi sarebbe alcuna differenza fra trasgressore e contribuente. (M.N.)

*Riferimenti normativi: d.l. 269/2003, art.7; d.lgs. 472/1997, artt. 9 e 27*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. VI, ordinanza n. 10975 del 18 aprile 2019*

## **TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO**

### *Esterovestizione*

**250. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 118 del 7 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Deantoni**

**IRES – Esterovestizione – Sede effettiva della società estera collocata presso la sede della società italiana – Imputazione dei redditi della società estera alla società italiana – Illegittimità.**

Anche nei casi di ravvisata esterovestizione, soggetti passivi dell'accertamento restano in ogni caso le società di diritto estero, le quali sole devono essere destinatarie della pretesa. È dunque illegittimo l'atto con cui l'Amministrazione ha imputato il reddito del soggetto estero al soggetto di diritto italiano, sul presupposto che presso quest'ultimo fosse collocabile la sede effettiva della società estera. D'altra parte, va esclusa la possibilità di applicare al contratto di società le

regole in tema di simulazione, atteso che, una volta costituita secondo le forme di legge e in assenza di illiceità dell'oggetto sociale, l'entità societaria non può venire disconosciuta. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 73, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n.33234 del 21 dicembre 2018*

**251. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3947 del 30 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Locatelli**

**Costi black list – Indeducibilità – Certificazione rilasciata dall'autorità fiscale elvetica.**

In relazione alla disciplina prevista dall'art. 110, comma 10 TUIR sulla indeducibilità dei costi derivanti da transazioni commerciali avvenute con imprese "black list", il fatto che le certificazioni rilasciate dalla Amministrazione fiscale elvetica, circa la sottoposizione delle società alle ordinarie imposte federali, cantonali e municipali, non contengano l'ulteriore specificazione che non si tratti di società holding è irrilevante, posto che la soggezione alle imposte elvetiche è di per sé indicativo del fatto che non si tratti di società holding, quale esempio paradigmatico di società esenti dalle imposte ordinarie previste dall'ordinamento elvetico. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 110 comma 10 TUIR, art. 5 del d.lgs. 446/1997*

**252. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3517 del 17 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Di Gaetano**

**Esterovestizione – Definizione – Onere probatorio – Localizzazione della residenza – Regime fiscale vantaggioso.**

In tema di esterovestizione le prove dovranno dimostrare che, nonostante i presupposti di applicabilità della norma, esistono elementi di fatto, situazioni od atti, idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero. Ciò poiché con il termine esterovestizione si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una persona fisica o di una società all'estero, in particolare, in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo sottrarsi agli adempimenti previsti dall'ordinamento tributario del Paese di reale appartenenza. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 73, comma 5-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 2869 del 7 febbraio 2013*

***Transfer price***

**253. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2942 del 28 giugno 2019. Presidente: Citro, Estensore: Carfagna**

**Rapporto finanziario infragruppo – Sussistenza di saldo attivo a favore del medesimo soggetto per l'intero periodo d'imposta – Qualifica di rapporto di conto corrente – Non sussiste.**

Un rapporto finanziario infragruppo che evidenzi un saldo attivo nei confronti del medesimo soggetto per importi rilevanti che permane per l'intera durata dell'anno, non può essere assimilato ad un rapporto di conto corrente con sbilanci attivi e passivi, quanto piuttosto ad un finanziamento di simile durata e quindi da remunerare con un tasso di interesse conforme ai valori di libera concorrenza. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*



**254. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3785 del 20 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Transfer Price – Onere della prova sull'esistenza del presupposto oggettivo di applicabilità.**

La sussistenza del presupposto oggettivo per l'applicazione della normativa in materia di transfer pricing, ossia l'anormalità del corrispettivo stabilito in una transazione tra soggetti collegati tale da incidere sulla libera concorrenza, permette all'Amministrazione Finanziaria la rettifica, ai soli effetti fiscali, dei prezzi praticati. L'onere della prova gravante sull'Amministrazione riguarda l'esistenza di transazioni tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello norma, mentre incombe sul contribuente l'onere di dimostrare che le transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali ai sensi dell'art. 9, comma 3, TUIR. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 9, comma 3, d.P.R. n. 917/1986; art. 10, comma 7, d.P.R. n. 917/1986*

**255. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4393 del 23 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Clemente**

**Rettifica del margine netto con applicazione del valore corrispondente alla mediana – Illegittimità della rettifica – Sussiste.**

Il D.M. dei 14.05.2018 ha confermato che per valore normale deve intendersi qualunque valore che ricada all'interno di una fascia di valori che si colloca attorno al valore centrale del campione. Deve pertanto ritenersi illegittima l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, al contrario, rettifica il reddito dichiarato dal contribuente adeguando il margine netto della società a quello esattamente corrispondente alla mediana dei margini netti dei soggetti ritenuti comparabili. La ricerca della mediana è una prassi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria che non trova riscontro nella normativa, poiché, al contrario, impone di uniformarsi ad unico punto di riferimento, vincola il contribuente a centrare una mediana, che essendo dato statistico, varia continuamente. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 1, comma 281 l. 147/2013*

**256. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 5423 del 10 dicembre 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Arista**

**Accertamento – Transfer price – prescrizione accertamento.**

La determinazione dei costi infragruppo e la conseguente remunerazione deve considerarsi legittima in quanto i principi contabili internazionali non sono allineati ai consueti criteri civilistici di bilancio, motivo per cui si generano scostamenti dovuti alle diverse metodologie di calcolo ed al disallineamento temporale delle registrazioni delle voci di costo. L'onere della prova per lo scostamento tra corrispettivo concordato e prezzo di mercato è a carico dell'Amministrazione finanziaria. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 110 d.P.R. 917/1986*

**257. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 3195 del 22 luglio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Franconiero**

**Prezzi di trasferimento infragruppo – Metodo di determinazione internazionale Ebit e Moc – Validità – Sussiste.**

Per il caso di valutazione sulla congruità dei prezzi di trasferimento adottati infragruppo (art. 110, co. 7 TUIR), nel caso di specie in sede di rettifica di perdite ex art. 36-bis, co. 3-bis, d.P.R. n. 600/73, è da ritenersi valida l'adozione degli indicatori di redditività elaborati dall'OCSE - Ebit e Moc - dati dal rapporto tra il margine netto rispetto al valore della produzione e rispetto ai costi della produzione. Corretto quindi l'adeguarsi alle linee guida elaborate in materia di transfer pricing in sede internazionale per la determinazione del valore normale. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 110, comma 7, TUIR*

**258. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 4236 del 29 ottobre 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Ramondetta**

**Transfer Pricing – Accertamento – Valore normale dei beni – Scelta dei comparables.**

Nell'ambito di un accertamento da transfer pricing, a norma dell'art. 110, comma 7, T.U.I.R., la determinazione dei prezzi di trasferimento deve avvenire sulla base del valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato confrontando una pluralità di soggetti con elementi in comune con le società controllate dalla ricorrente. Al riguardo, le raccomandazioni dell'OCSE prevedono che, per la scelta del campione di riferimento dei soggetti che svolgono attività simili rispetto a quella della società controllata, sia necessario, non solo verificare l'omogeneità dei prodotti venduti e dei mercati di approvvigionamento e di sbocco, ma anche effettuare un'analisi funzionale dei soggetti coinvolti nel confronto. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 110, comma 7, TUIR*

**259. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 5244 del 20 dicembre 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Maffey**

**Applicazione del valore normale per la valutazione delle operazioni infragruppo.**

La normativa sul transfer pricing impone l'applicazione del valore normale per la valutazione delle operazioni infragruppo affinché il reddito derivante dalle stesse sia adeguatamente tassato, evitando così un ingiustificato risparmio di imposta per la Società, ove la legislazione nazionale prevede una maggiore imposizione fiscale rispetto agli altri Paesi ove sono site le Società controllate e/o collegate. Naturalmente, l'applicazione del valore normale dei beni/servizi scambiati è previsto in tutti quei casi in cui i prezzi applicati dalla contribuente siano scarsamente attendibili e, dalle verifiche effettuate dall'amministrazione finanziaria, ne risulti un probabile danno all'Erario. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi:*

***Accertamenti da indagini finanziarie***

**260. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 490 del 1° agosto 2019. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

**Indagini finanziarie – Accertamento delle imposte – Lavoratore autonomo – Onere della prova.**

In relazione alla presunzione posta dall'ultima parte dell'art. 32, d.P.R. 600/73 è 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. In tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai versamenti effettuati dal professionista o dal lavoratore autonomo su un conto corrente, sicché questi è onerato di provare in modo analitico, l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno l'equiparazione logica, tra attività imprenditoriale e professionale solo limitatamente ai prelievi sui conti correnti. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 32*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenze nn. 19806/2017 e 16697/2016*

**261. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 161 del 28 ottobre 2019. Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

**Onere della prova – Inutilizzabilità documentazione in sede processuale – Presupposti – Non sussiste.**

Qualora l'accertamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Ufficio è soddisfatto ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. 600/73 attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. Una volta che l'Amministrazione finanziaria ha dimostrato in via presuntiva la disponibilità in capo al contribuente di maggiori redditi tassabili, spetta a quest'ultimo, sulla base di una prova non generica, ma analitica per ogni versamento bancario, dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non erano riferibili ad operazioni imponibili e che siffatte operazioni si erano originate in anni antecedenti quello oggetto di accertamento. Alla documentazione probatoria prodotta dal contribuente nel corso di giudizio non può applicarsi la preclusione processuale contemplata dall'art. 32, comma 4, del d.P.R. 600/73 ogni qual volta in sede procedimentale l'Amministrazione finanziaria abbia ommesso di esplicitare in modo specifico e puntuale i documenti da esibire. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 32*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 11810 del 6 maggio 2019; Cass., sez. V, ordinanza n. 32117 del 12 dicembre 2018; Cass., sez. V, sentenza n. 27069 del 27 dicembre 2016; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 11765 del 26 maggio 2014*

***Onere della prova e thema probandum***

**262. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 795 del 13 dicembre 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Repossi**

**Spese di sponsorizzazione – Effettività delle operazioni – Deducibilità – Contenzioso – Onere della prova.**

Sono deducibili le spese di sponsorizzazione sostenute laddove la società provi l'effettività delle operazioni fatturate; in tal senso, sono da ritenersi sufficienti ai fini della suddetta prova la copia del contratto di sponsorizzazione pubblicitaria, la copia delle fatture con le contabili bancarie per il pagamento effettuato e il registro Iva acquisti dove risultano annotate le fatture di acquisto emesse dalla società destinataria delle prestazioni in discorso. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 108, comma 1*

**263. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 101 del 2 agosto 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

**Avviso di accertamento – Documentazione extracontabile anonima – Innesco attività conoscitiva – Inutilizzabilità ai fini della prova dei fatti in essa rappresentati.**

Gli scritti e i documenti anonimi possono costituire l'inesco di attività volte all'assunzione di dati conoscitivi, ma non possono, da soli, costituire l'unica prova a fondamento della pretesa erariale. Ai fini dell'accertamento della mancata effettuazione di ritenute alla fonte ed in presenza di riscontri del tutto generici e non univoci va quindi esclusa la possibilità di utilizzare esclusivamente i dati contenuti in un CD anonimo. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002; Cass., sez. V, ordinanza n. 1348 del 18 gennaio 2019*

**264. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 157 del 13 dicembre 2019. Presidente: Massa, Estensore: Fornoni**

**Sovrafatturazione del costo per sponsorizzazione – Indeducibilità del costo e indetraibilità dell'iva – Onere della prova circa l'inesistenza della prestazione sull'Ufficio – Sussiste.**

Quando l'Amministrazione finanziaria contesta la sovrapproduzione di spese di sponsorizzazione sostenute dalla società ricorrente, riprendendole a tassazione in quanto indeducibili, è necessario che quantomeno fornisca la prova ai fini delle imposte dirette della parziale inesistenza dei suddetti costi, e ai fini dell'iva della loro macroscopica antieconomicità. Un tale onere non può ritenersi assolto quando, a fronte dell'esibizione del contratto di sponsorizzazione, della prova dei pagamenti e dell'esistenza delle prestazioni, l'Ufficio evidenzia la sola sproporzione tra il costo sostenuto nella fattispecie e quello richiesto in eventi sportivi analoghi (o persino superiori), considerato che la scelta di sostenere un esborso del genere è rimessa alla discrezionalità dell'impresa e non è contestabile quando non sconfini nell'abnormità. (S.A.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2697*

**265. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3005 del 9 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Onere della prova – Dichiarazioni di terzi – Elementi indiziari – Convincimento del Giudice.**

Nel processo tributario documenti contenenti dichiarazioni indiziarie rese da terzi, raccolte senza contraddittorio in sede extraprocessuale, possono essere utilizzati in sede processuale atteso che la valutazione di tali elementi attiene alla sfera di competenza del giudice di merito, il quale deve valutare facendo uso dei propri poteri di selezione delle fonti di prova e di libero convincimento. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7, c. 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 923 del 2016*

**266. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3251 del 29 luglio 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Vicuna**

**Accertamento – Prova – Disconoscimento di produzione documentale – Presupposti ed effetti.**

Il disconoscimento di documentazione prodotta in copia fotostatica non può essere generico, ma deve essere chiaro e circostanziato, indicando i documenti specifici che si intendono contestare e gli aspetti per i quali si assume che differiscano dall'originale, allegando elementi di prova a supporto della contestazione effettuata. Il disconoscimento non priva di efficacia probatoria la documentazione prodotta e neppure vincola il giudice, il quale può apprezzare l'efficacia rappresentativa delle copie fotostatiche e ritenere la loro conformità all'originale mediante altri mezzi di prova, ivi comprese, le presunzioni. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 22; c.c., art. 2719*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. V, sentenza n. 554 del 11 gennaio 2018*

**267. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3399 del 4 settembre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Onere della prova – Agevolazioni fiscali – Associazioni non lucrative – Onere del contribuente.**

In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dal d.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma anche dall'effettivo

svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10393 del 2018*

### ***Contraddittorio endoprocedimentale***

**268. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 618 del 17 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Chiappani**

**Accertamento del reddito fondiario – Verifica “a tavolino” – Insussistenza dell’obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale.**

Secondo il prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità l’obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale non sussiste per i cc.dd. accertamenti a tavolino, ovvero per gli accertamenti effettuati presso gli uffici dell’Amministrazione finanziaria, aventi ad oggetto tributi non armonizzati. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 6219 del 14 marzo 2018; Cassazione, ordinanza n. 16641 del 25 giugno 2018*

**269. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 531 del 19 settembre 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

**Diritto al contraddittorio preventivo – Accessi e verifiche – Garanzie.**

Le garanzie espresse dall’articolo 12, c. 1, l. 212/00 possono trovare unica applicazione soltanto per gli avvisi di accertamento emanati a seguito di p.v.c. conseguenti ad I accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all’esercizio dell’attività imprenditoriale o professionale del contribuente". (G.G.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 24823/2015*

**270. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 141 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Contraddittorio endoprocedimentale – Accertamento in tema di imposta di pubblicità – Notifica del processo verbale di constatazione – Obbligo – Sussiste.**

Anche in tema di imposta di pubblicità l’Ente impositore è tenuto a rispettare il principio del contraddittorio preventivo, e a redigere dunque processo verbale di constatazione da notificare al contribuente all’esito di ogni attività istruttoria che possa culminare nella rilevazione di violazioni o pretese nei suoi confronti. Va pertanto dichiarato illegittimo l’avviso di accertamento non preceduto dal suddetto processo verbale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 4/29, art. 24; l. 241/90, art. 10*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21564 del 20 settembre 2013*

**271. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 142 del 6 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Zangrossi**

**Contraddittorio endoprocedimentale – Tributi armonizzati – Principio generalizzato – Prova di resistenza – Necessità.**

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, con riferimento ai tributi armonizzati l’Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di

contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale per la quale il contraddittorio è stato predisposto. Non è quindi meritevole di accoglimento la mera eccezione circa il mancato preventivo esperimento del contraddittorio endoprocedimentale non supportata dall'enunciazione di ragioni concrete che si sarebbero potute fare valere in detta sede. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015*

**272. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 69 del 29 novembre 2019. Presidente: Chiodaroli, Estensore: Furiosi**

**Accertamento – Contraddittorio preventivo – Esito.**

L'avviso di accertamento emesso dopo lo svolgimento della fase del contraddittorio preventivo è legittimo ed adeguatamente motivato, anche se non ha preso posizione su tutte le osservazioni avanzata dal contribuente nelle sue memorie; anche se l'amministrazione ha l'obbligo di esaminare tutte le difese del contribuente, non ha tuttavia l'obbligo di esplicitare tutte le sue valutazioni nell'atto impositivo anche perché risulta implicito il mancato accoglimento delle osservazioni non richiamate. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 1779/2019*

**273. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 166 del 28 ottobre 2019. Presidente: Fantini, Estensore: De Simone**

**Documentazione rinvenuta presso terzi – Contraddittorio endoprocedimentale – PVC – Presupposti – Non sussistono.**

In caso di accertamento basato su dati e documenti acquisiti presso terzi non sussiste in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di notificare il processo verbale di constatazione né quello di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale. Le garanzie fissate dall'art. 12, comma 7, l. 212/00 trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi ispezioni e verifiche fiscali effettuati nei locali ove si eserciti l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente. (S.A.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 9424 del 30 aprile 2014; Cass., sez. V, sentenza n. 5374 del 7 marzo 2014.; Cass., sez. V, sentenza n. 13486 dell'11 giugno 2009*

**274. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 4970 del 25 novembre 2019. Presidente: Bognesi, Estensore: Martinelli**

**Accertamento induttivo – Contraddittorio endoprocedimentale.**

La mancata risposta al questionario, come anche la mancata esibizione o trasmissione di atti, documenti, libri e registri, in risposta agli inviti dell'ufficio, producono l'effetto di impedirne la considerazione a favore del contribuente, a prescindere dalle ragioni soggettive determinanti l'omissione. (V.P.)

*Riferimenti normativi: art. 12 della l. 212/2000, art. 39 del d.P.R. 600/1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015*

**275. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 5338 del 9 dicembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

**Accertamento – Comunicazione di irregolarità – Notifica cartella di pagamento – Contraddittorio preventivo – Non sussiste.**

In caso di emissione della cartella di pagamento preceduta da avviso di irregolarità ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973, l'Agenzia delle Entrate non è tenuta a garantire il contraddittorio endo-procedimentale in quanto ove il contribuente ometta di versare quanto da lui stesso dichiarato non vi è alcuna questione incerta da dirimere per cui si renda necessaria una interlocuzione con l'Ufficio prima dell'emissione della relativa cartella di pagamento. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36-bis; l. 212/2000, artt. 1 e 6, comma 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. V, sentenza del 18 settembre 2013 n. 21300*

**276. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3185 del 19 luglio 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Crespi**

**Accertamento – Studi di settore – Obbligo di contraddittorio – Mera richiesta documenti – Insufficiente.**

Nel caso di accertamento con il metodo degli studi di settore (art. 10 comma 1 e 3 bis l. 8/5/1998 n. 146) vige l'obbligo di instaurare un contraddittorio endoprocedimentale (art. 5 d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218). L'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce infatti un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento. La mera preventiva richiesta documentale inviata con questionario (art. 32, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972), seguita dalla produzione dei dati richiesti, non è un equipollente del contraddittorio dato che in tal modo non si pone il contribuente nella possibilità di spiegare, prima dell'emissione dell'avviso, le ragioni in fatto che hanno condotto all'evidenziata incongruità dello studio. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 10 comma 1 e 3 bis l. 8/5/1998 n. 146); art. 5 d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218; art. 32, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973; art. 51, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. sent. n. 26635 del 18.12.2009; ordinanza n. 12696 del 23 maggio 2018; Cass. n. 21754 del 20/09/2017; Cass. n. 9484 del 12/04/2017*

***Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti***

**277. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 465 del 19 luglio 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

**Difetto di motivazione – Operazioni oggettivamente inesistenti – Elementi di prova privi di gravità, precisione e concordanza – Conoscibilità della frode.**

In tema di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, il diniego alla detrazione dell'Iva e la deduzione di costi relativi a beni oggetto dell'attività svolta di commercializzazione al minuto, rappresenta un'eccezione alla regola che l'Amministrazione Finanziaria deve dimostrare in modo adeguato con elementi oggettivi che consentano di concludere che il ricorrente era a conoscenza dell'evasione commessa dagli emittenti delle fatture contestate. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, c. 1; d.P.R. 633/1972, art. 54, c. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 11624 del 16 giugno 2020*

**278. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 595 del 4 ottobre 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Frode carosello – Onere della prova – Presunzione semplice – Inversione dell'onere della prova – Contribuente – Sussiste.**

In tema di riparto dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nel caso di coinvolgimento del cessionario di un bene o servizio nelle c.d. frodi "carosello", grava sulla prima l'onere di provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, che il contribuente, al momento dell'acquisto del bene o del servizio, fosse consapevole o avrebbe dovuto sapere usando la normale diligenza, che l'operazione posta a fondamento del diritto alla detrazione fiscale si inseriva in un'evasione commessa dal fornitore. In tal caso, spetta al contribuente provare l'infondatezza della pretesa erariale, nonché l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972 art. 19, art. 2697 c.c.*

**279. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 698 del 12 novembre 2019. Presidente: Spatà, Estensore: Perini**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Imposte dirette – Deducibilità dei costi – IVA – Detrazione – Onere della prova – Ripartizione.**

In tema di operazioni ritenute in tutto o in parte oggettivamente inesistenti, in relazione alle quali la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, l'Agenzia ha l'onere di fornire elementi probatori, seppur in forma meramente indiziaria o presuntiva, del fatto che l'operazione fatturata non è stata mai effettuata (o lo è stata solo parzialmente), dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tale prova non può consistere nella mera esibizione della fattura o nell'attestazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché la regolarità dei suoi profili formali è, normalmente, funzionale proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. Inoltre, ai fini Iva, l'oggettiva inesistenza delle operazioni esclude la buona fede del contribuente senza necessità, per l'Amministrazione, di fornire prove al riguardo. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109; d.P.R. 633/72, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 2905 del 7 febbraio 2018; Cassazione, sez. V, sentenza n. 18118 del 14 settembre 2016*

**280. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 824 del 30 dicembre 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Andreozzi**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Deducibilità del costo – Contestazione – Ripartizione dell'onere della prova tra Ufficio e contribuente.**

In tema di operazioni ritenute in tutto o in parte oggettivamente inesistenti, in relazione alle E' fondata la contestazione mossa dall'Ufficio alla ricorrente di aver contabilizzato fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti in quanto è stato dimostrato che: i) il fornitore ha presentato per un solo periodo di imposta la dichiarazione dei redditi non versando tuttavia alcuna imposta anche con riferimento ai periodi di imposta successivi; ii) il fornitore non aveva a disposizione alcun immobile in cui esercitare l'attività né aveva alcun dipendente; iii) non è stato prodotto alcun documento relativo al trasposto dei beni acquistati né attestante almeno l'asserito pagamento. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72; d.P.R. 917/86, art. 109*



**281. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 140 del 12 agosto 2019.  
Presidente ed Estensore: Catalano**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Assenza di corrispondenza commerciale con il fornitore – Non rileva – Dimostrazione del concorso della merce acquistata per la realizzazione del volume di affari – Rileva – Inesistenza oggettiva – Non sussiste.**

Anche in assenza di corrispondenza commerciale con il fornitore, la dimostrazione che la merce acquistata abbia concorso alla realizzazione del volume di affari, se non confutata dall'Ufficio, costituisce valida prova della effettiva esistenza delle operazioni di acquisto. (G.Bi.)

*Riferimenti normativi:*

**282. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 71 del 29 novembre 2019.  
Presidente: Chiodaroli, Estensore: Bragho**

**Accertamento – Fatture soggettivamente inesistenti – Onere della prova.**

Spetta all'Amministrazione finanziaria di provare a fondamento della propria pretesa impositiva, anche mediante presunzioni gravi, precise e concordanti, che il contribuente cessionario fosse colpevolmente consapevole o dolosamente compartecipe ad una frode all'IVA, mediante verifica del comportamento tenuto nei confronti di fornitori o cessionari; al contrario spetta al contribuente portare elementi avversi, volti a dimostrare la propria diligenza nelle verifiche commerciali e l'inesigibilità di una condotta diversa. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia UE 21 giugno 2012, C-80/2011 e C-142/2011; Cassazione n.25779/2014*

**283. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 87 del 2 luglio 2019.  
Presidente ed Estensore: Platania**

**Frodi carosello – Onere della prova sul contribuente – Sussiste – Presunzione assoluta in capo al contribuente di conoscenza dell'illecito – Non sussiste.**

L'accertamento dell'esistenza di una frode carosello comporta una sostanziale inversione dell'onere della prova a svantaggio del contribuente, inversione che non può tradursi però in una presunzione assoluta di conoscenza dell'illecito da parte dello stesso, il quale resta fermo nella possibilità di dimostrare la propria estraneità al disegno fraudolento contestato dall'Amministrazione. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2697*

**284. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 92 del 9 luglio 2019.  
Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova circa l'effettiva esistenza delle operazioni sul contribuente – Sussiste – Esibizione delle fatture e dei mezzi di pagamento impiegati – Irrilevanza.**

Una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente provare, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2697*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 27554 del 30 ottobre 2018*

**285. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 137 del 30 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: Zanotti**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.**

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria deve provare, anche attraverso il ricorso a presunzioni semplici, che l'operazione fatturata non è stata effettuata. Una volta che l'onere probatorio in questione sia stato assolto da parte dell'Ufficio, spetta al contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non essendo a tal fine sufficienti la sola esibizione delle fatture né la mera dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati. Nel caso di specie, la dimostrata inesistenza operativa della società che avrebbe fornito i beni, la carenza totale di documentazione in ordine alle modalità con le quali sarebbe stato effettuato il trasporto delle forniture, le radicali ed ovvie inadempienze fiscali imputabili alle società "cartiere", oltre all'assenza di organizzazioni imprenditoriali e di strutture logistiche necessarie allo svolgimento dell'attività di compravendita asseritamente esercitata (mancanza di una sede operativa, di magazzini, di utenze e recapiti telefonici) integrano un gravissimo quadro indiziario che non può essere in alcun modo superato. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 7613 del 28 marzo 2018; Cass., sez. V, sentenza n. 2065 del 27 gennaio 2017*

**286. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 172 dell'11 novembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.**

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva. Un siffatto onere probatorio non può ritenersi assolto in presenza di documentazione (quale un accordo di collaborazione puntuale, chiaro e conforme ad ordinari accordi commerciali; fatture indicanti l'accordo) da cui risulti dimostrata l'esistenza dell'operazione in contestazione. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 18118 del 14 settembre 2016*

**287. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 186 del 22 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Mottola**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.**

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere della prova circa l'effettiva esistenza delle operazioni stesse grava sul contribuente, che è tenuto a fornire elementi certi e puntuali. A questo fine, a nulla valgono la correttezza formale della contabilità e l'esibizione dei mezzi di pagamento. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

**288. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 239 del 27 dicembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.**

Una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova dell'oggettiva inesistenza delle operazioni in contestazione, spetta al contribuente dimostrare l'effettiva esistenza di queste ultime, senza, tuttavia, che tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione delle fatture ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di

pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. È quindi fondato l'addebito impositivo laddove, in presenza di elementi puntuali e specifici forniti dall'Amministrazione finanziaria a riprova dell'inesistenza delle operazioni (quali, l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali da parte dei fornitori, il mancato sostenimento di costi per i dipendenti, la fissazione del domicilio fiscale presso un indirizzo inesistente, l'inesistenza di beni strumentali intestati), il contribuente non sia in grado di fornire la prova dell'effettività delle operazioni contestate (dimostrando, ad esempio, di avere ricevuto la merce, di avere concluso i contratti, di essere in possesso di preventivi e fatture). (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 17619 del 5 luglio 2018*

**289. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3047 dell'8 luglio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

**Avviso di accertamento – Operazioni soggettivamente inesistenti – Disconoscimento della detrazione IVA – Sussiste pur in assenza del comportamento doloso del contribuente.**

Il presupposto che consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere la detrazione IVA per operazioni soggettivamente inesistenti inserite in una frode carosello non è necessariamente la dolosa partecipazione del contribuente, essendo sufficiente che quest'ultimo non si sia comportato da operatore accorto ed abbia conseguentemente ignorato di prendere parte ad un'operazione fraudolenta di cui, invece, usando l'ordinaria diligenza, avrebbe dovuto avere consapevolezza. Ne consegue che la detrazione dell'IVA può essere disconosciuta anche nel caso in cui il contribuente non benefici di particolari vantaggi dalla rivendita delle merci e, quindi, anche nel caso in cui gli acquisti e le cessioni da questo effettuati avvengano a prezzi in linea con quelli di mercato. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 27566 del 30 ottobre 2018*

**290. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3064 del 5 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Locatelli**

**Avviso di accertamento – Operazioni oggettivamente inesistenti – Comportamento doloso – Sussiste in presenza di sproporzione del costo rispetto al reddito dichiarato e di mancate verifiche in merito alle modalità di effettuazione della prestazione.**

La circostanza che il contribuente abbia sostenuto spese pubblicitarie di importo rilevante e del tutto sproporzionato rispetto reddito imponibile dichiarato, ignorando completamente le modalità di svolgimento delle prestazioni, accontentandosi della ricezione di un semplice servizio fotografico, integra non solo l'ipotesi di colpevole ignoranza, ma anche di connivenza con l'attività illecita. Dette circostanze costituiscono elementi di prova circa l'inesistenza delle operazioni fatturate e consentono di ritenere legittima la rettifica della deduzione dei costi e la limitazione al diritto alla detrazione. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 17619 del 5 luglio 2018*

**291. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3484 del 26 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Locatelli**

**IVA – Frode carosello – Operazioni soggettivamente inesistenti – Non conoscibilità operazione fraudolenta – Onere della prova del contribuente – Sussiste.**

Il committente-cessionario al quale viene contestata la detrazione dell'IVA su presunte operazioni soggettivamente inesistenti ha diritto a detrarre l'imposta solo qualora provi che non sapeva e non poteva sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, di partecipare ad un'operazione fraudolenta. In cessionario dovrebbe almeno, anche alternativamente, dimostrare di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente e il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure nonostante sia dotato della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione. (A.D.)

*Riferimenti normativi: artt. 36-bis e 36-ter, d.P.R. 600/1973; art. 28, l. n. 449/1997*

**292. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 4571 del 4 novembre 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Moroni**

**Avviso di accertamento – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova per l'Ufficio – Sufficiente l'utilizzo di presunzioni semplici, ma gravi, precise e concordanti.**

In tema di onere di prova di fatture ritenute relative ad operazioni inesistenti, l'Amministrazione Finanziaria può dimostrare la fittizietà delle operazioni mediante l'utilizzo di presunzioni semplici, ma gravi, precise e concordanti, spettando al contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate senza che sia a tal fine sufficiente dimostrare e produrre la regolarità delle annotazioni contabili, che possono comunque nascondere una condotta fraudolenta. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art.42*

**293. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2888 del 2 luglio 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

**Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Operazioni soggettivamente inesistenti – Consapevolezza da parte del contribuente – Prova a carico dell'amministrazione.**

Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. (A.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, n. 633, art. 54*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 5873 del 28 febbraio 2019; Cassazione Sez. V, ordinanza n. 15369 del 20 luglio 2020; Cassazione Sez. V, sentenza n. 5339 del 27 febbraio 2020*

**294. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3006 del 9 luglio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli**

**Detrazione IVA – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Regolarità scritture contabili.**

In tema di IVA, il diritto alla detrazione ex art.19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non può prescindere dalla regolarità delle scritture contabili ed in specie della fattura, documento

idoneo a rappresentare un costo dell'impresa; pertanto, qualora l'amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta alla stessa, adducendo la falsità del documento e quindi l'inesistenza di un maggiore imponibile, provare che l'operazione commerciale in realtà non è stata mai posta in essere, anche attraverso elementi presuntivi, che il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, e solo qualora li ritenga dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, consentirà al contribuente, che ne diviene onerato, di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 17977 del 24 luglio 2013; Cassazione, ordinanza n. 11624 del 16 giugno 2020*

**295. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3426 del 9 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Operazioni inesistenti – Distinzione tra contratto di appalto e somministrazione di lavoro irregolare.**

In materia di fatturazioni per operazioni inesistenti, la distinzione tra contratto d'appalto e irregolare somministrazione di lavoro va ricercata in alcuni indici sintomatici, rivelatori della frode realizzata. In particolare tra i fattori elaborati dalla giurisprudenza deve aversi riguardo al grado di autonomia organizzativa e gestionale dell'impresa appaltatrice rispetto al committente; se la prima sia dotata di una propria organizzazione imprenditoriale; se in concreto assuma su di sé l'alea economica insita nell'attività oggetto del contratto di appalto; se i lavoratori impiegati siano effettivamente diretti dall'appaltatore, agiscano alle sue dipendenze e nel di lui interesse. Nel caso di specie, presso la ditta committente gli agenti accertatori hanno trovato documenti afferenti rapporti di lavoro "in nero" (prospetti, emolumenti per contanti) ed anche originale e copia delle fatture in contestazione (una delle quali, ovviamente, avrebbe dovuto essere nella disponibilità dell'emittente) per la realizzazione dell'opera appaltata. In simili ipotesi, se è indubitabile che i costi per la manodopera siano stati realmente sostenuti, è altrettanto indiscutibile che i medesimi siano stati illegittimamente imputati ad altro soggetto. Trattasi, quindi, di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 276/2003, artt. 18 e 29*

**296. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3561 del 20 settembre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Costi pubblicità – Inesistenza delle operazioni – Indeducibilità.**

Costituiscono indici di inesistenza delle operazioni e, quindi, elementi ostativi alla deduzione dal reddito imponibile (ai fini IRES, IRAP e IVA) dei costi dichiarati per la pubblicità le seguenti circostanze: il fatto che la società erogatrice presenti numerose criticità tali da renderla inadeguata alla fornitura dei servizi; l'antieconomicità della prestazione; la mancata attivazione del contribuente per verificare la reale operatività della società erogatrice. (L.D.)

*Riferimenti normativi: art. 110 TUIR*

297. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3967 del 14 ottobre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Arcieri**

**IVA – Operazioni soggettivamente inesistenti – Accertamento – Buona fede – Esclusione – Ripartizione dell'onere della prova.**

Deve confermarsi la contestazione circa l'inesistenza soggettiva delle operazioni economiche contestate in quanto le società che hanno emesso le fatture sono caratterizzate da inesistente capacità patrimoniale e finanziaria, sono amministrate da soggetti che risultano essere nullatenenti e che seguono disposizioni loro imposte da soggetti esterni le aziende, hanno omesso di presentare dichiarazioni fiscali e di effettuare i relativi versamenti; di contro, il contribuente accertato non è stato in grado di fornire alcuna prova per escludere la sua consapevolezza di essere parte del meccanismo fraudolento ai danni dell'Erario. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2697*

298. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 4664 del 21 novembre 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Scarzella**

**Accertamento operazioni inesistenti – Prova desunta da verifica nei confronti di altro soggetto – Legittimità – Fede privilegiata del PVC – Sussiste.**

È possibile accertare operazioni economiche inesistenti nei confronti di soggetti verso cui non sono stati svolti specifici accertamenti fiscali, ben potendo ricavarsi la circostanza che della registrazione di fatture false dalle verifiche effettuate nei confronti dell'altro soggetto contraente, considerato che, in assenza di un atto di querela di falso, le dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza sono attendibili e rilevanti, essendo il processo verbale di constatazione assistito da fede privilegiata ex art. 2700 c.c.. (S.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2700*

299. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 5385 del 24 dicembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Corra**

**IVA – Il pagamento non è di per sé elemento sufficiente a provare la esistenza del rapporto – Onere a carico del contribuente.**

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che le operazioni commerciali oggetto di fatturazione non sono mai state poste in essere, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo, altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili. (E.M.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione. Sez. 6 - 5, ordinanza n. 11873 del 15/05/2018*

## **ALTRO**

300. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 158 del 13 dicembre 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

**PVC – Verifiche eseguite presso terzi – Utilizzabilità – Presupposti.**

L'utilizzo di elementi acquisiti nell'ambito di procedure riguardanti altri soggetti non viola le disposizioni che regolano l'accertamento o il principio del contraddittorio, né il riparto dell'onere probatorio, atteso che l'art. 39 del d.P.R. 600/73 e l'art. 54, comma 2, del d.P.R. 633/72 dispongono che gli Uffici possono procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, tratte da atti e documenti in loro possesso, anche quando si tratti di

verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti. Laddove l'avviso di accertamento indichi le risultanze contenute nel processo verbale di constatazione emesso nei confronti un altro contribuente, non sussiste in capo all'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di notificare di quest'ultimo. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39; d.P.R. 633/72, art. 54, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 22724 dell'8 novembre 2010; Cass., sez. V, sentenza n. 24335 del 1 dicembre 2010; Cass., sez. VI-5, sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014*

**301. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 222 del 13 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Mottola**

**Inerenza costi – Onere della prova – Sussiste.**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova circa l'esistenza ed inerenza dei componenti negativi di reddito incombe sul contribuente. A tal riguardo, l'abrogazione del sesto comma dell'art. 75 del d.P.R. 917/86 comporta solo un ampliamento del regime di prova dei costi da parte del contribuente, prova che può essere fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili, ma non certamente l'attenuazione della regola sulla ripartizione dell'onere della prova. L'onere probatorio deve ritenersi assolto in presenza di documentazione di supporto da cui emerge in modo certo e preciso l'inerenza del costo all'attività svolta dal contribuente. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 19540 del 23 settembre 2011; Cass., sez. V, sentenza n. 4755 del 26 febbraio 2010; Cass., sez. V, sentenza n. 4559 del 25 febbraio 2010; Cass., sez. V, sentenza n. 3419 del 12 febbraio 2010; Cass., sez. V, sentenza n. 739 del 19 gennaio 2010; Cass., sez. V, sentenza n. 3305 dell'11 febbraio 2009; Cass., sez. V, sentenza n. 16115 del 20 luglio 2007; Cass., sez. V, sentenza n. 18000 del 9 agosto 2006; Cass., sez. V, sentenza n. 4218 del 24 febbraio 2006; Cass., sez. V, sentenza n. 12330 dell'8 ottobre 2001*

**302. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 3703 del 17 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Estimi catastali – Avviso di accertamento – Rendita – Variazione catastale.**

L'art. 74, comma 1 della l. 342/2000 va interpretato nel senso che l'efficacia della rendita catastale modificata coincida con la data di notificazione dell'atto attributivo della rendita stessa. Invece, ai fini del computo della base imponibile, il provvedimento di modifica della rendita catastale, emesso dopo il 1° gennaio 2000 a seguito della denuncia di variazione dell'immobile presentata dal contribuente, è utilizzabile anche con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in cui ha avuto luogo la notificazione del provvedimento. Ciò in quanto gli atti attributivi della rendita sono privi di forza costitutiva, ma hanno funzione meramente accertativa della concreta situazione catastale dell'immobile. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi: art. 74, comma 1 della l. 342/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 4336/2015*

**303. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 5095 del 29 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Nobile De Santis**

**Residenza fiscale – Prova – AIRE.**

La cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova, anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. I, sentenza n. 4705 dell'8 novembre 1989*

**304. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 5850 del 23 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: D'Antonio**

**Avviso di accertamento – Utili occulti – Presunzione di distribuzione – Onere della prova.**

Dinnanzi ad una società di capitali a ristretta base sociale è legittimo presumere la distribuzione tra i soci, nell'anno del conseguimento, di utili extracontabili, ossia utili occulti, sulla base della mancanza di una deliberazione ufficiale nell'approvazione del bilancio. L'onere della non attendibilità della presunzione spetta al contribuente, il quale può eccepire valide prove alle quali l'amministrazione finanziaria avrà l'onere di rispondere adducendo elementi positivi a conferma dell'avvenuta distribuzione degli utili in oggetto. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenze nn. 11654/2013, 8207/2011, 3896/2008, 448/2008, 2049/2003*

**305. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3397 del 3 settembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Estinzione della società – Procedimento tributario – Carattere interpretativo – Efficacia retroattiva.**

L'art. 28 comma 4 d.lgs. 175/2014 non ha valenza interpretativa né efficacia retroattiva, in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione, ma attiene alla capacità della società e non ai termini fissati per l'accertamento (che restano regolati da altra normativa, non toccata dal comma 4), sicché il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 175/2014, art. 28, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19142 del 2016 e n. 20752 del 2017*

**306. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3400 del 4 settembre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Rettifiche dichiarative – Legale rappresentante – Associazioni non lucrative – Presentazione dichiarazione.**

Il legale rappresentante dell'associazione è tenuto a redigere e presentare una dichiarazione reddituale fedele ma anche ad operare, se del caso, le necessarie rettifiche, con l'ulteriore specificazione che l'insediamento in carica nell'anno successivo a quello accertato non gli impediva di effettuare le necessarie verifiche e rettifiche dichiarative. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148, comma 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22861 e 4478 del 2018*



**307. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3716 del 1° ottobre 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Salvo**

**Accertamento IRPEF per il recupero di una sopravvenienza attiva – Istanza di fallimento presentata dall'impresa individuale nel periodo precedente – Chiusura del fallimento con conseguente esdebitazione ai sensi degli art. 142 e 143 della Legge fallimentare – Durante la procedura fallimentare onere del curatore presentare la dichiarazione dei redditi.**

Presentata l'istanza di fallimento, è onere del curatore fallimentare la presentazione della dichiarazione dei redditi durante il periodo di vigenza della procedura. Sono applicabili quindi le ordinarie regole in materia di determinazione del reddito di impresa, ai sensi dell'art. 7, co. 1 del d.P.R. n. 917 del 1986. Non trova applicazione la circolare dell'Agenzia delle Entrate difforme da tale indirizzo, in quanto si tratta solo di interpretazione e/o chiarimenti. L'amministrazione, infatti, non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute di fronte alle norme tributarie, trovandosi su un piano di parità- Amministrazione e contribuente. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: artt. 142-143 della Legge Fallimentare; art. art. 7, co. 1 d.P.R. n. 917 del 1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sent. n. 5137 del 2014*



## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE**

PRESUPPOSTO DELL'OBBLIGAZIONE	pag. 97
VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA	pag. 97
RIMBORSI	pag. 98
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 99
ALTRO	pag. 99



## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE**

### **PRESUPPOSTO DELL'OBBLIGAZIONE**

**308. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 180 del 26 luglio 2019. Presidente: Montanari, Estensore: Mancini**

#### **Dogane – Nascita dell'obbligazione – Ufficio competente.**

Ai fini dell'applicazione delle norme doganali rileva esclusivamente il fatto oggettivo che una merce proveniente da un paese non comunitario venga introdotta nello Stato, a prescindere dalla finalità perseguita dal soggetto interessato ed altresì a prescindere dal fatto che gli stessi beni fossero in precedenza stati acquistati in Italia.

Nel momento in cui il bene esce dal territorio italiano, infatti, perde la sua qualifica di bene comunitario e pertanto, al momento della sua reintroduzione da paese extra comunitario, deve ritenersi sorta l'obbligazione doganale. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

### **VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA**

**309. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4715 del 25 novembre 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

#### **Dazi e diritti doganali – Base imponibile – Inclusione royalties – Requisiti – Pagamento royalties successivo all'importazione – Irrilevante.**

In ordine all'inclusione o meno delle royalties nel valore delle merci in dogana, per "condizione di vendita", libero nel apprezzamento del giudice, va valutata la sussistenza o meno di una delle seguenti tre condizioni:

- 1) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento delle royalties;
- 2) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali;
- 3) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza ad un licenziante.

ed occorre fare riferimento agli accordi contrattuali, al fine di stabilire l'effettiva volontà delle parti in ordine alla sussistenza di una delle condizioni sopra indicate, assumendo rilevanza, anche, l'ulteriore elemento del controllo penetrante della licenziante sulla licenziataria che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, si concretizza qualora il titolare dei diritti immateriali sia dotato di poteri di controllo sulla scelta del produttore e sulla sua attività e sia destinatario del corrispettivo dei diritti, nel qual caso soltanto i diritti di licenza possono essere aggiunti al valore della transazione in dogana.

Con riferimento al rischio di una eventuale duplicazione dell'applicazione dell'IVA in caso di inclusione delle royalties nel valore delle merci in dogana, dalla normativa in materia si evince che occorre fare riferimento alla "vendita delle merci da valutare" cioè alla vendita per l'esportazione a destinazione dell'UE che costituisce oggetto di tassazione in dogana, sicché nessuna rilevanza rivestono i pagamenti effettuati dal compratore come corrispettivo dei diritti di licenza nella fase di vendita delle merci successiva alla loro importazione nell'Unione, pagamenti che non possono costituire condizioni della vendita oggetto di tassazione, coerentemente con il regime IVA in quanto i corrispettivi dei diritti di licenza costituiscono prestazioni di servizi imponibili ai fini IVA ai sensi dell'art. 1 e 3,2 n. 2 d.P.R. n. 633/72, mentre, diversamente opinando, il pagamento dei diritti di licenza sarebbe sottoposto ad una doppia imposizione, sia all'atto dell'importazione, che al momento successivo dell'effettivo pagamento

al licenziante, attesa la diversità tra l'Iva all'importazione e il dazio, detta IVA può essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge) sulle fatture emesse dai commissionari extra UE e, quindi, non può essere richiesta anche in dogana. (S.C.)

*Riferimenti normativi: reg. UE 952/2013, artt. 70 e 71, reg. UE 2447/2015, art. 136, d.P.R. 633/1972, art. 1 e, art. 3, comma 2, n. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. V, sentenza n. 8473, del 6 aprile 2018, Cassazione, Sez. V, sentenza n. 25647, del 15 ottobre 2018*

## RIMBORSI

### 310. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 748 del 29 novembre 2019. Presidente: Caristi, Estensore Trevisani

**A agevolazioni fiscali – Credito d'imposta – Gasolio per autotrazione – Veicoli Euro 2 – Categorie superiori – Equiparazione – Non sussiste – Diniego di rimborso.**

L'installazione sui veicoli di categoria euro 2 ed euro 1 di sistemi per la riduzione del particolato non comporta, di per sé, l'equiparazione di tali mezzi a quelli di cui alle categorie 3 o superiori; come è ovvio, le caratteristiche tecniche dei veicoli hanno la funzione di valutare ricadute sull'ambiente circostante, in termini di incidentalità stradale, di inquinamento e di consumi energetici. Nel caso di specie, si trattava di veicolo con omologa parziale di un dispositivo (filtro anti-particolato), la cui annotazione sul libretto di circolazione al rigo V9 riportava la direttiva di riferimento, in questo caso, di tipo ambientale, al solo fine di poter far transitare detti veicoli anche in città e zone soggette alle ordinanze ambientali (polveri sottili). Ma ciò non significa che il veicolo fosse appartenente alla categoria euro 5 e che, di conseguenza, potesse godere delle agevolazioni previste dall'art. 1, comma 645 della l. n. 208 del 2015. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: l. 208/15, art. 1, comma 645*

### 311. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 5335 del 9 dicembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi

**Accise – Istanza di rimborso – Diniego per carenza di documentazione – Successiva produzione in giudizio – Non rileva.**

In caso di impugnazione del diniego espresso opposto all'istanza di rimborso delle accise versate sul gasolio, ai sensi dell'art. 8 della l. n. 448/1998, la presentazione da parte del contribuente della documentazione necessaria solo dopo l'emissione del provvedimento di diniego, rende il diniego legittimo ed il ricorso infondato anche a voler ammettere che il termine di 45 giorni entro cui il contribuente deve produrre detta documentazione, ai sensi dell'art. 4, primo comma, del d.P.R. n. 277/2000 non si qualifichi come perentorio. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 277/2000, art. 4, primo comma; l. 448/1998, art. 8*

### 312. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 5380 del 9 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi

**Dogane – Diritto al rimborso – Presupposti.**

La richiesta di rimborso doganale non può essere accolta qualora nel documento di spedizione della merce i pesi non corrispondano a quelli dichiarati in bolletta, il Paese di spedizione dichiarato non coincida con quello indicato sul documento e non sia data la prova del pagamento al fornitore, non vi sia copia degli ordini di acquisto, né cataloghi e/o listini da cui si possa evincere la natura del prodotto e il prezzo normale praticato dal produttore. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 8 d.P.R. 633/1972*

313. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3965 del 14 ottobre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Dazi all'importazione – Rimborso del maggior tributo versato – Onere della prova in merito alla tipologia di merce importata.**

Ai fini del rimborso dei maggiori dazi all'importazione che il contribuente sostiene di aver indebitamente versato, è onere di quest'ultimo dimostrare documentalmente che la merce importata, in relazione alla quale è stato richiesto il rimborso, avesse le caratteristiche fisiche tali da avere diritto alla esenzione dai dazi. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: c.c. art. 2697*

314. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4485 del 12 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Palestra**

**Agevolazioni fiscali – Credito d'imposta – Gasolio per autotrazione – Veicoli Euro 1 – Veicoli Euro 2 – Categorie superiori – Equiparazione – Non sussiste – Diniego di rimborso.**

Il credito di imposta relativo alla agevolazione sul gasolio per autotrazione degli autotrasportatori di cui all'elenco 2 allegato alla l. n. 147 del 2013, n. 147 non spetta per i veicoli di categoria euro 2 o inferiore né l'installazione su tali veicoli di sistemi di riduzione del particolato comporta di per sé l'equiparazione di tali mezzi di quelli di cui alle categorie euro 3 o superiore. Inoltre, se l'installazione dei dispositivi antiparticolato ne consente la riconducibilità alla categoria superiore soltanto con riferimento al parametro delle emissioni inquinanti essa non consente, tuttavia, di classificare il mezzo di trasporto in categoria diversa da quella originaria. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: l. 208/15, art. 1, comma 645*

#### **DISCIPLINA SANZIONATORIA**

315. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 101 del 12 luglio 2019. Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni**

**Omesso versamento accise – Sanzioni – Continuazione – Esclusione.**

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato art. 12, comma 2, del d.lgs. 472/1997 perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. 471/97 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 12, comma 2; d.lgs. 471/97, art. 13*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 15140 del 20 gennaio 2017*

#### **ALTRO**

316. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 639 del 24 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Vitali**

**Dazi doganali – Esonero da Dazi doganali all'importazione per mezzi di trasporto – Proprietario che ha la dimora abituale nel territorio doganale dell'Unione europea – Non spettanza.**

L'esonero dai Dazi doganali all'importazione per mezzi di trasporto non spetta, sebbene il veicolo risulti immatricolato al di fuori del territorio doganale dell'Unione europea, qualora sia

accertato che il proprietario abbia la residenza abituale per più di sei mesi nel territorio doganale dell'Unione europea. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: Regolamento Delegato (UE) 2015/2446 della Commissione europea del 28 luglio 2015, artt. 212 e 217 lettera c) punto iii)*

**317. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3873 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Imposta unica sulle scommesse – Punto di raccolta scommesse e Bookmaker estero – Debenza – Compatibilità con l'IVA.**

L'imposta unica sulle scommesse non rappresenta una duplicazione dell'IVA, non sussistendo analogie tra le due imposte. Inoltre, è la stessa Direttiva 2006/112/CE a consentire agli Stati membri dell'Unione Europea l'istituzione di una imposta sui giochi sulle scommesse e, dunque, a riconoscerne la compatibilità con l'IVA. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/98*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale, sentenza n. 27 del 14 febbraio 2018*



## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE**

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 101
ACCERTAMENTO	pag. 101
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 101
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 103
ALTRO	pag. 103



## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE**

### **DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA**

- 318. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3514 del 26 agosto 2019. Presidente ed Estensore Locatelli**

**Accise – Determinazione dell'imposta – Gasolio commerciale – Attività trasporto persone – Aliquota agevolata – Legittimità – Non sussiste.**

È illegittima l'applicazione delle accise sul gasolio ad aliquota agevolata a tutti i soggetti che usano "gasolio commerciale". Costituisce, infatti, una forzatura logico-giuridica la pretesa di ampliare la platea di soggetti ammessi al beneficio fiscale della norma nazionale, che prevede l'applicazione di una aliquota agevolata al gasolio commerciale utilizzato per le attività di trasporto pubblico o dalle imprese di trasporto private che svolgono servizi interregionali, regionali e locali. (A.D.)

*Riferimenti normativi: art. 24-ter, d.P.R. n. 504/1995; art. 7, c. 3, Direttiva 2003/96/CE*

### **ACCERTAMENTO**

- 319. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3183 dell'11 luglio 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Franco**

**Accise, dazi e diritti doganali – Accertamento – Notifica avviso di pagamento e atto di irrogazione delle sanzioni – Contestualmente al processo verbale di constatazione – Legittima.**

In materia di accise, è legittima la notifica dell'avviso di pagamento nonché dell'atto di irrogazione delle sanzioni contestualmente al processo verbale di constatazione, senza il rispetto del termine di sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo. Sul punto, la Commissione adita, ha accolto la tesi difensiva dell'Ufficio secondo cui, in tema di rilievi relativi ad omissioni derivanti dalla dichiarazione di consumo presentata dal contribuente stesso, non si rientra nei casi di contraddittorio obbligatorio tali da imporre all'Ufficio l'obbligo di concessione del termine di grazia. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

### **DISCIPLINA SANZIONATORIA**

- 320. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 694 del 7 novembre 2019. Presidente Chiappani, Estensore Gotti**

**Accise – Sanzioni amministrative – Non applicabilità – Indennità di mora – Natura sanzionatoria – Prevalenza.**

La disposizione speciale dell'art. 3, comma 4, del d.lgs. 504/1995 prevale su quella dell'art. 13 del d.lgs. 471/1997, con conseguente applicabilità, nell'ipotesi di ritardo nel pagamento delle accise ed oltre agli interessi, della sola indennità di mora di cui al comma 4 dell'art 3 e non anche della sanzione di cui all'art. 13. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95, art. 3, comma 4*

**321. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 403 del 3 ottobre 2019. Presidente Ferrari, Estensore Rossanigo**

**Accise – Indennità di mora – Natura sanzionatoria.**

Nelle ipotesi di omesso versamento delle accise, cui segue la determinazione e la richiesta di interessi e dell'indennità di mora, le sanzioni devono essere calcolate sulla base dell'accisa dovuta e non anche sull'indennità di mora.

Tale indennità è calcolata non in base ai giorni di ritardo nel pagamento ma alla misura dell'importo omesso: ha dunque natura sanzionatoria e pertanto sulla stessa non può essere applicata l'ulteriore sanzione amministrativa prevista per il mancato pagamento in quanto ciò comporterebbe una duplicazione della sanzione non ammessa dall'ordinamento. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: art.3 d.lgs. 504/1995; art. 13 d.lgs. 471/97*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n.30034/2018*

**322. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4779 del 27 novembre 2019. Presidente: Currò, Estensore: Calà**

**Omesso versamento accise – Trattamento sanzionatorio – Tempestiva presentazione di istanza di concordato – Mancanza elemento soggettivo – Provvedimento di irrogazione – Illegittimità.**

Sussistono cause di forza maggiore e precetti legislativi che impediscono di assolvere all'obbligazione tributaria qualora il giorno lavorativo successivo alla scadenza del termine di pagamento venga presentata istanza di concordato al Tribunale di competenza. Tale fatto non è influente alla violazione addebitata perché essa è diretta conseguenza della situazione economico finanziaria in cui il contribuente si è trovato nel periodo immediatamente precedente alla richiesta di concordato, come dimostrato dall'accoglimento dell'istanza da parte del Tribunale fallimentare, che ha confermato in tal modo l'esistenza di questi presupposti, sicché l'omissione del pagamento risulta legittima per il rispetto della *par conditio creditorum*. Le osservazioni dell'Agenzia che il pagamento delle imposte prima dell'istanza di richiesta del concordato erano lecite e quindi il mancato pagamento è violazione dell'art. 56, comma 1 e 6 del d.lgs. 504/1995 e succ. mod., ed è sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. 471/97 non possono essere condivise perché, nel momento in cui un imprenditore si trova in crisi di liquidità e non può adempiere normalmente alle proprie obbligazioni, deve chiedere al Tribunale delle imprese l'adozione di una procedura concorsuale idonea. Questa richiesta non è una facoltà ma un preciso dovere giuridico alla cui violazione sono connesse delle sanzioni, quindi il contribuente, nel momento in cui si rende conto di essere in situazione di insolvenza, non può pagare dei debiti perché questi vanno pagati dalla procedura concorsuale in base a criteri legali di ripartizione ben precisi e, conseguentemente, il suo comportamento omissivo, in tale ipotesi, va considerato in buona fede e in ottemperanza alla normativa fallimentare, con la conseguenza che, in mancanza di colpa, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 471/97, la sanzione non è irrogabile. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 5*

## **DECADENZA E PRESCRIZIONE**

### **323. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 650 del 29 ottobre 2019.**

**Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Imposta di consumo sugli oli lubrificanti – Prescrizione del credito erariale – Decorrenza dalla scoperta del fatto illecito.**

Con riferimento al recupero dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, il termine quinquennale di prescrizione inizia a decorre dalla comunicazione della notizia di reato, dovendosi ritenere applicabile la norma di cui all'art. 15, d.lgs. 504/95, secondo cui la prescrizione decorre dalla scoperta del fatto illecito. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95, art. 15*

## **ALTRO**

### **324. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 768 del 5 dicembre 2019.**

**Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini**

**Accise – Agevolazioni fiscali – Riduzione degli oneri gravanti sugli esercenti di attività di autotrasporto – Legittima fruizione – Requisiti formali.**

Ai fini della legittima fruizione delle agevolazioni fiscali relative al gasolio da autotrasporto, l'indicazione della targa dell'automezzo rifornito, pur non contemplata a pena di decadenza, costituisce un requisito formale necessario per il riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 1 del d.P.R. n. 277 del 2000 in favore degli esercenti l'attività di autotrasporto. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 277/00, art. 3, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 18361 del 9 luglio 2019*



### **Titolo III FINANZA LOCALE**

CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI)	pag. 105
COSAP/TOSAP	pag. 105
ICI/IMU/IMIS	pag. 105
Abitazione principale e relative pertinenze	pag. 105
Terreni	pag. 110
Aree edificabili	pag. 112
Altri fabbricati	pag. 114
Fabbricati Gruppo Catastale	pag. 122
ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)	pag. 128
IRAP	pag. 136
Requisiti oggettivi	pag. 136
Requisiti soggettivi	pag. 142
TARES/TARI/TARSU	pag. 143
Tariffa	pag. 143
Enti pubblici	pag. 146
TASSA AUTOMOBILISTICA	pag. 146
TIA-1/TIA-2	pag. 148
ALTRO	pag. 148





## **Titolo III FINANZA LOCALE**

### **CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI)**

- 325. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 4218 del 15 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Canone installazione mezzi pubblicitari – Definizione di mezzo pubblicitario – Base imponibile.**

Presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità è la diffusione dei messaggi pubblicitari e – come ritenuto da giurisprudenza di numerosissime Commissioni – la finalità pubblicitaria assoggettabile all'imposta deve essere circoscritta unicamente dalla figura geometrica comprendente la denominazione e la sede della società accertata. Di conseguenza l'imposta pubblicitaria deve essere commisurata unicamente alla superficie ove è circoscritto il mezzo pubblicitario (nel caso di specie, costituito unicamente dal logo della ricorrente) e non da tutta la superficie sul quale il mezzo pubblicitario è impresso (nel caso di specie, diverse cabine di foto automatiche della ricorrente). (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 17*

### **COSAP/TOSAP**

- 326. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 3036 dell'11 luglio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Ocello**

**TOSAP – Soggetto passivo – Cessione azienda.**

In ipotesi di cessione dell'azienda o di ramo di azienda che comporti il trasferimento dell'autorizzazione amministrativa, il soggetto tenuto al pagamento della TOSAP viene individuato sulla base della normativa regionale, che trattandosi di norma di rango superiore prevale su qualsiasi altra disposizione di rango inferiore, quale quella regolamentare comunale. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 25 Legge Regionale Lombardia del 02.02.2010 n. 6*

### **ICI/IMU/IMIS**

#### ***Abitazione principale e relative pertinenze***

- 327. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 418 del 2 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Sparta**

**IMU – Agevolazione abitazione principale – Unità autonome e distinte – Rilevanza nucleo familiare – Estensione beneficio.**

In tema di IMU, l'agevolazione prevista per l'abitazione principale può trovare applicazione anche in caso di appartamenti catastalmente distinti e intestati separatamente ai due coniugi, nel caso in cui siano contigui e costituiscano la dimora abituale e la residenza anagrafica dell'intero nucleo familiare. Nel caso di specie, la CTP ha annullato l'avviso di accertamento IMU notificato al marito pur in mancanza del requisito della unitarietà immobiliare sotto il profilo fiscale catastale. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, co. 2*

**328. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 629 del 17 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Chiappani**

**IMU – Agevolazione per abitazione principale – Diversità di residenze anagrafiche tra il contribuente accertato e il coniuge di quest’ultimo – Sussistenza di “abitazioni principali” in due Comuni diversi – Spettanza dell’agevolazione.**

L’agevolazione IMU per l’“abitazione principale” spetta anche nel caso in cui i due coniugi abbiano la residenza anagrafica, ciascuno, in Comuni diversi. Difatti, ciò che assume rilievo ai fini dell’agevolazione in esame è che alla residenza anagrafica di un coniuge presso l’immobile indicato come “abitazione principale” corrisponda anche il dato sostanziale della “abitudine” della dimora presso quella abitazione. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2*

**329. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 647 del 29 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Spartà**

**Agevolazione IMU per “abitazione principale” – Nucleo familiare composto da marito e moglie – I due coniugi hanno la residenza in due diversi Comuni – Non spettanza.**

L’agevolazione IMU prevista per l’“abitazione principale” non spetta quando il nucleo familiare è composto dai due coniugi che hanno la residenza in due diversi Comuni. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2*

**330. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 653 del 4 novembre 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Di Giorgio**

**IMU – Agevolazione per abitazione principale – Diversità di residenze anagrafiche tra il contribuente accertato e il coniuge di quest’ultimo – Accertamento di fatto della dimora abituale del nucleo familiare in un unico Comune – Spettanza.**

L’agevolazione IMU per l’“abitazione principale” spetta anche nel caso in cui i due coniugi abbiano la residenza anagrafica, ciascuno, in Comuni diversi. Difatti, ciò che assume rilievo ai fini dell’agevolazione in esame è che alla residenza anagrafica di un coniuge presso l’immobile indicato come “abitazione principale” corrisponda anche il dato sostanziale della “abitudine” della dimora presso quella abitazione del nucleo familiare. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2*

**331. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 721 del 22 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Maddalo**

**IMU – Esenzione – Abitazione principale – Requisiti.**

La nozione di abitazione principale ricorre giuridicamente solo laddove il contribuente vi risieda anagraficamente e in essa dimorino abitualmente egli e il suo nucleo familiare. Ne deriva che la possibilità di un doppio beneficio collide insanabilmente con lo stesso concetto di abitazione principale presupponendo che la convivenza tra i due coniugi avvenga contemporaneamente in due Comuni diversi, oltre alla necessità di una stessa residenza anagrafica. Non possono coesistere, quindi, due abitazioni principali al di là che esse insistano nello stesso Comune o in Comuni diversi. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: l. 160/19, art. 1, comma 741, lett. b)*

**332. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 303 del 5 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Montanari**

**IMU – Abitazione principale – Beneficio – Rilevanza classificazione catastale.**

La nozione di abitazione principale che consente di usufruire del beneficio dell'esenzione dal pagamento IMU è collegata al presupposto oggettivo delle risultanze catastali, e solamente una unità può essere considerata prima casa. In caso di due unità confinanti e collegate ma censite autonomamente non è possibile usufruire dell'esenzione per entrambe le unità, seppur destinate ad abitazione del nucleo familiare. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

**333. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 143 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**IMU – Abitazione principale – Agevolazione spettante per una sola unità immobiliare per nucleo familiare.**

L'agevolazione prevista ai fini Imu per le abitazioni principali e relative pertinenze si applica ad una sola unità immobiliare, iscritta o iscrivibile in catasto, nella quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Ne consegue che le ulteriori unità riconducibili al medesimo nucleo familiare vanno assoggettate separatamente ad imposizione. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2*

**334. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 161 del 13 dicembre 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

**IMU – Agevolazione per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale – Abitazione concessa in uso gratuito all'ex convivente – Non sussiste.**

Non spetta l'agevolazione prevista in materia di IMU per le abitazioni principali alle unità concesse in uso gratuito all'ex convivente del soggetto passivo, anche se adibita ad abitazione principale del primo dei due, limitando la legge questa possibilità ai parenti linea retta entro il primo grado. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2*

**335. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 3660 del 13 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Salvo**

**IMU – Agevolazione prima casa – Idoneità abitativa.**

Non si può ritenere d'ostacolo all'applicazione delle agevolazioni "prima casa" la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al contempo proprietario d'altro immobile che, per qualsiasi ragione sia inidoneo, per le ridotte dimensioni, ad essere destinato a sua abitazione. Dunque, l'idoneità dell'alloggio già posseduto deve essere valutata anche dal punto di vista soggettivo del compratore in relazione alle esigenze abitative del suo nucleo familiare. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11564 del 17 maggio 2006*

**336. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 5870 del 23 dicembre 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Grassi**

**Finanza locale – IMU – Riduzione dell'imposta in presenza di immobile inagibile.**

L'imposta deve essere ridotta in presenza di un immobile inagibile, anche in assenza di specifica richiesta del contribuente, in base al principio di collaborazione e buona fede portato dall'art. 10, l. n. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente (Cass. n. 18453/2016). In particolare,

nel caso in cui l'immobile sia un cantiere, lo stato di inagibilità o inabitabilità e inutilizzabilità di fatto è evidente, rendendo superfluo che l'inagibilità o inabitabilità sia dichiarata dalla parte oppure accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia. (G.Za.)

*Riferimenti normativi: art. 10 l. n. 212/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 18453/2016*

**337. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2946 dell'8 luglio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**IMU – Agevolazione prima casa – Residenza – Abitazione familiare.**

L'abitazione familiare è quella che individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia, con la conseguenza che al fine di ottenere la relativa agevolazione non è sufficiente dimostrare che l'immobile sia utilizzato dal contribuente, stante "la necessità, imposta dal legislatore, di tener conto non già della sola dimora del contribuente ma, unicamente, di quella della sua famiglia. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14389 del 2010*

**338. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 3707 del 1° ottobre 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

**IMU – Agevolazione prima casa – Residenza – Abitazione familiare.**

Omesso versamento dell'imposta municipale propria – proprietà da parte di due coniugi di due unità immobiliari contigue e comunicanti volte a creare un'unità immobiliare – art. 13, co. 2 d.l. n. 201/2011 - l'unione creatasi è solo di fatto e non catastale ai fini del pagamento del tributo comunale. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 13, co. 2 d.l. n. 201 del 2011*

*Riferimenti giurisprudenziali: Commissione tributaria regionale della Lombardia, sent. n. 2699 del 2019*

**339. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3907 dell'11 ottobre 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella**

**Finanza locale – IMU – Trasferimento del domicilio in altra unità immobiliare dello stesso stabile in cui il contribuente viveva con i genitori – Mancata variazione anagrafica – Insussistenza agevolazione prima casa – Errore scusabile – È tale.**

In virtù dei principi di buona fede e di correttezza contrattuale vigenti nel nostro ordinamento giuridico, ed anche in considerazione che, ai sensi della parte seconda, regolamento anagrafico, articolo 4 comma 2, i vincoli tipici della famiglia anagrafica si intendono cessati con il cessare della coabitazione, e che nel caso di specie è incontestato che il contribuente non coabitava più con i propri genitori nell'anno in esame per essersi trasferito a vivere fin dal 2005 nell'immobile per cui è causa che è ubicato nello stesso stabile dei genitori, deve essere annullato l'avviso di accertamento IMU perché è credibile che il contribuente per un errore scusabile, di tipo formale, ha evidentemente ritenuto, in buona fede, di non dover procedere ad alcun cambio anagrafico di residenza risultando già anagraficamente residente in tale civico da diversi anni. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13*

**340. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3968 del 14 settembre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**ICI – Agevolazione per “abitazione principale” – Coniuge con residenza anagrafica in altro comune – Non spettanza.**

Non trova applicazione l’agevolazione ICI prevista per la “abitazione principale” nel caso in cui il coniuge del contribuente accertato abbia la residenza anagrafica in altro Comune, in quanto ai fini dell’applicabilità dell’agevolazione in esame è necessario che si tratta della “abitazione principale” dell’intero nucleo familiare. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 8 comma 2*

**341. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4578 del 14 novembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Abitazione principale – ICI – Esclusione – Requisiti.**

È esclusa dall’ICI l’unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, per tale intendendosi quella nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente. Vi è dunque la necessità, imposta dal legislatore, di tener conto non già della sola dimora del contribuente ma, unicamente, di quella della sua famiglia. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.l. 93/08, art. 1; d.lgs. 504/92, art. 8, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 14389 del 15 giugno 2010*

**342. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 4759 del 26 novembre 2019. Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**IMU – Molteplicità unità catastali – Utilizzo congiunto come abitazione principale – Aliquota agevolata – Applicabile.**

L’agevolazione IMU, nella sua ratio, attiene a quel solo immobile anagraficamente ed abitualmente abitato da un nucleo familiare (di modo che il criterio applicativo enunciato dalla Suprema Corte in tema di ICI risulta valido anche in tema di IMU), e, secondo la lettera della legge istitutiva dell’IMU, è abitazione principale non solo quella iscritta, ma anche quella “iscrivibile” nel catasto edilizio urbano quale unica unità immobiliare. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, comma 2*

**343. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 5265 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Martorelli**

**ICI – Computo della base imponibile – Modifica della rendita catastale – Art. 74 della l. n. 342/2000.**

Si richiama l’orientamento della S.C. secondo cui in tema di ICI, ai fini del computo della base imponibile, il provvedimento di modifica della rendita catastale, emesso dopo il 1° gennaio 2000 a seguito della denuncia di variazione dell’immobile presentata dal contribuente, è utilizzabile, a norma dell’art. 74 della l. n. 342 del 2000, anche con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in cui ha avuto luogo la notificazione del provvedimento, purché successivi alla denuncia di variazione. Il legislatore, infatti, stabilendo con il cit. art. 74 che, dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali siano efficaci soltanto a decorrere dalla loro notificazione, non ha voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notificazione del classamento, ma piuttosto segnare il momento a partire dal quale l’amministrazione comunale può richiedere l’applicazione della nuova rendita e il contribuente può tutelare le sue ragioni contro di essa, non potendosi confondere l’efficacia della modifica della rendita catastale - coincidente con la notificazione dell’atto - con la sua

applicabilità, che va riferita invece all'epoca della variazione materiale che ha portato alla modifica (Cass. n. 22653/2019). (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 74 della l. n. 342/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 22653/2019*

### ***Terreni***

#### **344. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 606 del 15 ottobre 2019.**

**Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

**Agevolazione IMU – Coltivatore diretto – Titolare di reddito di pensione – Sussiste.**

Le agevolazioni IMU previste per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali si applicano allorquando sussistono due specifici requisiti: il primo, di carattere soggettivo, richiede che il terreno sia posseduto da un coltivatore diretto o da un imprenditore professionale; il secondo attiene alla conduzione dei terreni, vale a dire che sul terreno devono essere esercitate, da parte del possessore, attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento. Ne deriva, dunque, che non sono esclusi dalle agevolazioni i titolari di reddito di pensione, ovvero coloro che non traggono dal lavoro agricolo la loro fonte esclusiva di reddito. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011*

#### **345. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 119 del 6 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

**IMU – Agevolazione per i terreni condotti direttamente dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli – Omesso versamento dei contributi previdenziali – Irrilevanza – Attività di coltivazione svolta in via principale – Necessità.**

Non può inficiare il diritto all'agevolazione, prevista ai fini IMU per i terreni condotti direttamente dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli, la circostanza che questi soggetti siano incorsi in un'omissione contributiva verso l'ente previdenziale, richiedendo la legge, quale requisito per l'accesso alla misura, la qualità appunto di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo del soggetto passivo, ma non anche la regolarità dei versamenti contributivi. È tuttavia necessario che l'attività di coltivazione sia svolta a titolo principale, non essendo sufficiente la sola conduzione personale dei lotti. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 9*

#### **346. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 142 del 30 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Platania**

**IMU – Terreni adibiti a cava – Obbligo di iscrizione in Catasto Terreni – Sussiste – Base imponibile determinata dal valore venale.**

I terreni adibiti a cava vanno iscritti nel Catasto Terreni senza attribuzione di rendita ed assoggettati ad IMU, da calcolarsi, proprio in ragione della mancanza di una rendita, in base al valore venale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 14409 del 9 giugno 2017*

**347. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 190 del 25 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Fantini**

**IMU – Terreni agricoli condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali – Obbligo di svolgere l'attività con abitualità e prevalenza – Sussiste – Esenzione.**

Ai fini dell'esenzione da IMU dei terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, non è necessario che il lavoro della terra costituisca l'esclusiva fonte di reddito dei suddetti soggetti passivi. È tuttavia richiesto che l'attività agricola sia svolta con abitualità e prevalenza. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 208/15, art. 1, comma 13; l. 9/63; art. 2*

**348. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3578 del 24 settembre 2019. Presidente: Venditti, Estensore: Monterisi**

**ICI – Accertamento – Immobile di proprietà di ente non commerciale – Comodato gratuito ad altro ente – Esenzione – Vincolo di destinazione – Assenza presupposto impositivo.**

[Anche in materia di ICI] L'autonomia impositiva del Comune trova sempre il suo limite nel disposto dell'art. 23 della Costituzione, che stabilisce che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge", con la conseguenza, quindi, che avendo il Comune, in campo tributario, solo un potere regolamentare, non può modificare il contenuto del d.lgs. 504/92, dovendo operare nel rispetto della disciplina generale dei tributi, materia riservata alla legge che determina tanto il soggetto passivo, quanto la fattispecie imponibile che le esenzioni. In particolare, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1 lett. i) del d.lgs. 504/92, per ormai consolidato e univoco orientamento della Suprema Corte (v. per tutte le sentenze, sez. Trib. n. 25508/2015, e sez. VI, n. 23821/2018), esenta da imposta gli immobili in cui si svolgono "attività oggettivamente esenti" (cfr. Cass., V, n. 8821/2012), fra le quali rientrano le attività a favore dei poveri svolte nell'immobile di proprietà dell'appellante, e ciò a prescindere dal fatto che tale immobile sia gestito direttamente dall'ente non commerciale proprietario ovvero da un altro ente non commerciale per mezzo di un comodato gratuito. Peraltro, quando, come nel caso di specie, risulti in maniera inequivoca che i terreni assoggettati ad imposizione sono inedificabili in assoluto, il presupposto impositivo ICI di cui all'art. 2, comma 1, lett. b), d.lgs. 504/92 risulta del tutto inesistente. Infatti, come statuito dalla Suprema Corte con altro orientamento parimenti univoco e consolidato, laddove esista un vincolo di destinazione che preclude la possibilità di edificare, l'area "non può essere qualificata come fabbricabile ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 504 del 1992", e quindi, il possesso della stessa non può essere considerato presupposto dell'imposta comunale in discussione" (v. per tutte Cass. Civ., sez. Trib., n. 10231/2018). (C.Ro.)

*Riferimenti normativi: art. 23 Cost., artt. 2, comma 1, lett. b) e 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. 504/92*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Civile, Sezione Tributaria, sentenza n. 25508 del 18 dicembre 2015; Cassazione Civile, Sezione VI, n. 23821 del 1° ottobre 2018; Cassazione Civile, Sezione V, n. 8821 dell'8 giugno 2012; Cassazione Civile, Sezione Tributaria, ordinanza n. 10231 del 27 aprile 2018*

*Aree edificabili***349. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 646 del 29 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Spartà****IMU – Rettifica valore delle aree – Ripartizione dell'onere della prova.**

In caso di rettifica del valore di un'area ai fini IMU incombe sull'Ente impositore l'onere di dimostrare il maggiore valore di tale area e di indicarne gli elementi probatori nella motivazione dell'atto impositivo. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2697*

**350. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 130 del 5 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Deantoni****IMU – Area edificabile – Strumento urbanistico generale adottato dal Comune – Sufficiente per la qualificazione e l'applicazione del criterio del valore venale.**

In materia di IMU, un'area deve ritenersi edificabile, con conseguente applicazione del criterio del valore venale per la determinazione della base imponibile, quando è qualificata come tale dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1; d.l. 203/05, art. 11-quaterdecies, comma 16; d.l. 223/06, art. 36, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006*

**351. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 4081 del 10 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Celletti****Aree edificabili – Edificabilità di fatto – Rilievo ai fini delle imposte locali.**

L'edificabilità di fatto di un'area riguarda terreni che, pur non essendo urbanisticamente qualificati, possono nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto potenzialmente edificabili anche al di fuori di una previsione programmatica. Ne deriva che l'edificabilità di fatto, essendo una sorta di edificabilità rilevante giuridicamente, in quanto presa in considerazione dalla legge sia ai fini dell'ICI, che nella determinazione dell'indennità di espropriazione, è anch'essa un'edificabilità "di diritto", pertanto rileva anche ai fini delle imposte locali sugli immobili. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 2, comma 1, lett. b)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 20137 del 16 novembre 2012*

**352. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 5261 del 9 dicembre 2019. Presidente: Picone, Estensore: Nicolardi****Accertamento Tributi locali – IMU – Base imponibile – Aree edificabili – Valore dichiarato ai fini dell'imposta di registro – Non rileva.**

Ai fini dell'individuazione della base imponibile dell'IMU in relazione alle aree edificabili, non vale il valore dichiarato negli atti traslativi di diritti reali ai fini dell'imposta di registro. Ed infatti, l'IMU è una imposta periodica e pertanto avente base imponibile da individuarsi anno per anno, in virtù delle variazioni in aumento o in decremento dovute al mercato immobiliare. Ne deriva che ai fini del calcolo della base imponibile IMU deve essere preso in considerazione il valore di mercato non potendosi invece fare affidamento sul valore normale che forma la base ordinaria al fine della determinazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale da scontare in sede di compravendita. (M.A.P.)



*Riferimenti normativi: art. 5, d.lgs. n. 504/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. V, sentenza n. 13814 del 31 maggio 2018*

**353. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 5866 del 24 dicembre 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: Martinelli**

**IMU – Rettifica del valore delle aree edificabili.**

L'Amministrazione Finanziaria deve riferire in maniera chiara i criteri di determinazione della rettifica del valore degli immobili. Infatti, la motivazione dell'atto di accertamento in tema di IMU non può limitarsi a contenere indicazioni generiche circa il valore del terreno, ma deve specificare, ai sensi dell'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000, e a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'area fabbricabile debba essere associata, così delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'Amministrazione finanziaria nell'eventuale fase contenziosa e consentendo al contribuente di valutare l'opportunità dell'impugnazione. (G.Za.)

*Riferimenti normativi: art. 7, l. 212/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 25709/2016; Cass. 12659/2016; Cass. n. 26431/2017*

**354. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3060 dell'11 luglio 2019. Presidente: Marini, Estensore: Antonioli**

**Area edificabile – Pertinenzialità – Assoggettabilità ICI.**

Ai fini di stabilire la pertinenzialità di un'area edificabile e la conseguente non assoggettabilità della stessa ad ICI, non soccorre la mera nozione civilistica di pertinenza di cui all'art. 817 c.c. È necessario, infatti, non solo che l'esistenza di un vincolo pertinenziale sia stata evidenziata dal contribuente nella dichiarazione ICI, ma anche che sussista "un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi, che sterilizzi in concreto e stabilmente lo "ius aedificandi" e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale [...]" (così Cass. Sez. Trib. 27 aprile 2016 n. 8367). (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 2 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. trib., 21 settembre 2016, n. 18470, Cass., Sez. trib., 27 aprile 2018, n. 10232, Cass., Sez. trib., 27 aprile 2016, n. 8367*

**355. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3391 del 3 settembre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Crespi**

**Tributi Locali – Imposta Comunale Immobili (ICI) – Area pertinenziale – Area edificabile – Autonomia tassabilità – Esclusione.**

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, l'art. 2, comma 1, lett. a), fornendo, ai fini dell'imposta, la nozione di fabbricato ed escludendo l'autonomia tassabilità della relativa area pertinenziale, assoggettata al regime del bene principale, presuppone l'accezione di pertinenza di cui all'art. 817 c.c., rendendo irrilevante il regime di edificabilità che lo strumento urbanistico a quell'area attribuisca, di guisa che, quando nella medesima porzione immobiliare coesistano accessorietà ed edificabilità, l'effetto attrattivo che discende dal vincolo di asservimento rende ininfluenza l'altra "destinazione", siccome attinente a fini estranei al rapporto con la cosa principale considerata dalla norma tributaria. Con l'effetto che è esclusa l'autonomia tassabilità di area pertinenziale ad un fabbricato ove ricorrano i presupposti oggettivi e soggettivi di cui all'art. 817 c.c., restando irrilevante il regime di edificabilità attribuito dallo strumento urbanistico all'area pertinenziale nella ricorrenza di un effettivo asservimento della stessa all'immobile principale. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2, c. 1, lett. a); art. 817 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. Trib., sentenza n. 14113 del 7 giugno 2017; Cassazione Sez. VI, sentenza n. 1390 del 26 gennaio 2016*

**356. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4170 del 24 ottobre 2019. Presidente Craveia, Estensore: Maffey**

**ICI – Avviso di accertamento basato su delibera della Giunta comunale – Potestà regolamentare dei Comuni – Motivazione – Edificabilità area – Onere della prova.**

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'avviso d'accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale avente valore presuntivo e da ritenersi conosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 59 d.lgs. n. 446/1997*

***Altri fabbricati***

**357. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 588 del 20 novembre 2019. Presidente ed Estensore: De Petris**

**Leasing – Risoluzione e mancata riconsegna del bene – Determinazione del soggetto passivo dell'imposta.**

In ipotesi di contratto di leasing risolto, ma senza che sia ancora attuata la consegna del bene, il soggetto passivo dell'imposta – nella fattispecie, IMU e TASI – non è la società di leasing proprietaria del bene stesso, che non è nel possesso del bene e che non ha il godimento, ma il locatario del medesimo. (F.Fi.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2014, art. 8, co. 2; l. n. 147/2014, art. 1, co. 672*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19166 del 17 luglio 2019*

**358. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 695 del 12 novembre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Contratto di leasing – Risoluzione – Mancata riconsegna – Locatario – Soggettività passiva – Sussiste.**

Anche a seguito della risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva IMU spetta al locatario sino al momento dell'effettiva restituzione dell'immobile. Invero, fino alla riconsegna del bene oggetto della locazione finanziaria, la risoluzione del contratto di leasing lascia impregiudicati gli obblighi e i rischi che fanno capo all'utilizzatore (mora debitoris perpetuat obligationem) come avviene per il contratto di locazione. Si verifica, quindi, la persistenza (ovvero la durata) del rapporto contrattuale pur dopo la risoluzione del contratto. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: l. 160/19, art. 1, comma 743*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 19166 del 17 luglio 2019*

**359. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 777 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

**Cava adibita ad attività estrattiva – Autonomia funzionale e reddituale – Catasto dei fabbricati – Obbligo di iscrizione.**

Ai fini dell'IMU, una cava adibita ad attività estrattiva di sabbia e ghiaia, nella sua ontologica struttura, per come viene generalmente ma anche giuridicamente considerata, deve qualificarsi

un'area che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale, di talché deve essere iscritta al catasto dei fabbricati, non essendo assimilabile ad un terreno a vocazione agricola. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: r.d.l. 652/39, art. 3; d.P.R. 1142/49, art. 40; l. 14/98; d.m. 28/98, art. 1*

**360. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 102 del 7 agosto 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

**Contratto di leasing di bene immobile – Risoluzione per inadempimento – Mancata riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore – Soggettività passiva in capo al concedente – Sussiste.**

In caso di risoluzione del contratto di leasing, è soggetto passivo IMU la società concedente l'immobile, anche nelle ipotesi in cui non abbia riacquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, risultando quest'ultimo secondo la legge soggetto passivo fino a quando risulti in corso il contratto di leasing. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1*

**361. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 221 del 9 dicembre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Combi**

**Accertamento – IMU – Contratto di leasing – Soggetto passivo.**

A seguito della risoluzione per inadempimento del contratto di leasing, il locatario non può più essere considerato soggetto passivo del tributo IMU. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9*

**362. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 1, sentenza n. 31 del 1 luglio 2019. Presidente: Caldarera, Estensore: Scalise**

**IMU – Leasing immobiliare – Soggetto passivo.**

Nell'ipotesi di bene immobile concesso in leasing, la soggettività passiva sorge in capo al locatario solo per la durata del contratto, indipendentemente dalla effettiva restituzione del bene. In caso di risoluzione del contratto, la mancata riconsegna del bene determina una situazione illegittima cui non consegue il perdurare degli effetti del contratto, e di conseguenza l'obbligo del pagamento è da ricondursi al proprietario dell'immobile. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

**363. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 123 del 16 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

**IMU – Contratto di leasing di bene immobile – Risoluzione per inadempimento – Mancata riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore – Soggettività passiva in capo al concedente – Sussiste.**

Ai fini della soggettività passiva IMU in caso di leasing, ciò che rileva è l'efficacia o inefficacia del relativo contratto, nel senso che fino a quando detto contratto risulti efficace soggetto passivo del tributo è l'utilizzatore. Allorché il contratto diventi inefficace, soggetto passivo diviene (o torna ad essere) il concedente, indipendentemente dalla disponibilità di fatto del bene. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019*

**364. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 176 dell'11 novembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

**IMU – Esenzione per gli immobili posseduti dagli enti pubblici per finalità istituzionali – Presupposti.**

Non può invocare l'esenzione dall'IMU prevista dall'art. 9, comma 8, del d.lgs. 23/2011 il soggetto costituito in forma di società per azioni, spettando detta esenzione unicamente agli enti pubblici e in relazione ad immobili destinati al perseguimento di interessi pubblici o istituzionali. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 8*

**365. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2963 del 1° luglio 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone**

**IMU – Leasing finanziario – Soggettività passiva del locatore – Sussiste in ipotesi di risoluzione del contratto anche in caso di mancata riconsegna del bene.**

Nel leasing finanziario il soggetto passivo ai fini dell'IMU è il locatario per l'intera durata del contratto. Con la risoluzione del contratto, quand'anche anticipata, la soggettività passiva ai fini della predetta imposta locale si determina in capo alla società di leasing, anche nel caso in cui la stessa non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene a causa della mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza del solo vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019*

**366. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 3701 del 17 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**IMU – Avviso di accertamento – Contratto di leasing – Soggettività passiva.**

La risoluzione del contratto di leasing per inadempimento, prescindendo dalla mancata riconsegna dell'immobile da parte del locatario, determina il passaggio della soggettività passiva IMU alla società di leasing. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Commissione tributaria provinciale di Ancona, sentenza n. 495/2018*

**367. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4127 del 14 ottobre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maellaro**

**IMU – Leasing – Risoluzione anticipata – Soggettività passiva.**

Ai fini IMU, essendo la stessa un'imposta di carattere patrimoniale, nel caso di leasing conta il titolo giuridico e non la semplice detenzione, sicché appena tale titolo viene meno, come nel caso di risoluzione anticipata, viene meno anche la soggettività passiva dell'utilizzatore, che si trasferisce sul proprietario dell'immobile concesso in leasing, indipendentemente dal fatto che sia o meno cessata o trasferita la materiale detenzione del bene. Non può concordarsi con la tesi sostenuta da altra parte della giurisprudenza che impone all'utilizzatore di corrispondere l'IMU sino alla data della materiale riconsegna del bene, poiché fonda su una interpretazione estensiva/analogica della TASI la quale presuppone un fondamento completamente diverso, ossia il pagamento di una tassa a fronte della corresponsione di un servizio. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

- 368. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 4170 del 15 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**IMU – Esenzione – Presentazione della dichiarazione.**

Il riconoscimento del beneficio dell'esenzione da IMU è subordinato allo specifico e perentorio adempimento della presentazione della dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui ha avuto inizio il possesso degli immobili. In caso di omissione dichiarativa, non è possibile essere riammessi all'agevolazione o recuperare le somme, anche nel caso in cui si dimostri la sussistenza dei presupposti di fatto per ottenere l'esenzione. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 201/11, art. 13, comma 9-bis*

- 369. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 4263 del 15 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Giucastro**

**IMU – Immobili di proprietà fondo comune di investimento – Soggetto passivo del tributo.**

Soggetto passivo dell'IMU è il fondo immobiliare e non la società di gestione del risparmio dalla quale è gestito, dotato di autonomia patrimoniale, in quanto la società di gestione pur essendo soggetto deputato allo svolgimento degli adempimenti tributari formali e sostanziali per conto del fondo, in forza dello speciale legame fiduciario con esso, non è comunque proprietaria degli immobili per cui è causa, o di altro diritto reale di godimento su di essi. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 9 comma 1 d.lgs. 23/2011 - art. 10 d.lgs. 84/2005*

- 370. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 4294 del 16 ottobre 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti**

**IMU – Leasing finanziario – Soggettività passiva società di leasing in caso di risoluzione del contratto – Sussiste.**

Poiché nel leasing soggetto passivo IMU è il locatario per tutta la durata del contratto, ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini IMU si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità dei beni per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. In concreto è il titolo (ovvero il contratto stipulato) che determina la soggettività passiva del locatario finanziario e non certo la disponibilità materiale del bene. La soggettività passiva del locatario finanziario si realizza addirittura quand'anche il bene da concedere non fosse ancora venuto ad esistenza (immobili da costruire) e pure quand'anche fosse che il bene non sia stato ancora consegnato dal concedente all'utilizzatore, essendo rilevante, per il sorgere della soggettività passiva IMU non già l'adempimento della consegna dei beni (e di converso per la sua cessazione la riconsegna), ma la sola sottoscrizione del contratto. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 9 d.lgs. 23/2011*

- 371. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 5053 del 26 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Giucastro**

**IMU – Soggettività passiva – Fondi di investimento.**

In assenza di specifica disciplina sul regime tributario da applicare, a fini IMU, agli immobili appartenenti a un fondo comune di investimento valgono le regole generali del tributo anche per quanto riguarda l'individuazione del soggetto passivo d'imposta; obbligato è dunque il fondo stesso e non la società di gestione che ne amministra il patrimonio immobiliare in forza di un rapporto di mandato. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi: art. 9, comma 1, d.lgs. 23/2011*

**372. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 5200 del 3 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Pilello**

**IMU – Soggettività passiva – Leasing.**

L'imposta è un prelievo che colpisce la ricchezza, ovvero il patrimonio o il reddito del contribuente per consentire allo Stato o alle sue articolazioni territoriali di reperire le risorse necessarie a realizzare i servizi di pubblica utilità. La tassa, di converso, è un tributo reclamato dallo Stato o da un Ente pubblico ai soggetti che usufruiscono di particolari o specifici servizi. Dato che l'IMU è un'imposta, la risoluzione del rapporto di leasing automaticamente ridefinisce in capo al locatore – proprietario dell'immobile – la soggettività passiva, in quanto, a prescindere dalla restituzione materiale del bene, lo stesso è rientrato giuridicamente nel patrimonio del locatore all'atto della risoluzione. I richiami a TARI e TASI risultano allora inconferenti in quanto, ai fini di quelle che sono invece tasse, il beneficiario del servizio pubblico è l'occupante dell'immobile, anche se privo di titolo di possesso. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

**373. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 5576 del 16 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Bricchetti**

**Leasing immobiliare – Mancata detenzione materiale – Esistenza vincolo contrattuale – Soggettività passiva locatore – Sussiste.**

In caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare, la soggettività passiva ai fini dell'IMU va individuata in capo al locatore e non al conduttore/utilizzatore, anche se il primo non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 9*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019*

**374. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 292 del 3 luglio 2019. Presidente: Ferrari, Estensore: Moroni**

**IMU – Soggettività passiva – Leasing immobiliare – Risoluzione del contratto.**

In caso di contratto di leasing immobiliare, soggetto passivo è l'utilizzatore del bene; se il contratto si interrompe la soggettività IMU ritorna in capo alla società proprietaria dell'immobile anche se non ancora rientrata nel possesso dell'immobile. Nulla è dovuto dal soggetto che detiene – senza valido titolo giuridico – il bene. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

**375. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 402 del 5 settembre 2019. Presidente: Leotta, Estensore: Surano**

**IMU – Fabbricati inagibili o inabitabili – Onere della prova.**

In materia di IMU, per beneficiare del relativo regime agevolativo, non è sufficiente che il fabbricato risulti di fatto inagibile o inabitabile, dovendo concorrere la duplice circostanza dell'avvenuta manifestazione al Comune di tale situazione e la non utilizzazione in concreto del bene interessato. Tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, a quest'ultimo non può tuttavia essere chiesta la prova di fatti già documentalmente noti al Comune. (A.Q.)

*Riferimenti normativi: l. 160/19, art. 1, comma 747, lett. b)*

**376. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 3072 dell'11 luglio 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

**IMU – Soggetto passivo d'imposta – Risoluzione di contratto di leasing immobiliare.**

Ai sensi dell'art. 8, comma 2 d.lgs. 23/2011 presupposto dell'applicazione dell'IMU è il possesso di immobili (diversi dall'abitazione principale). La formulazione utilizzata dalla norma impone di ritenere che, nell'ipotesi di risoluzione del contratto di leasing immobiliare, la società di leasing che non è nel possesso del bene e che non ne ha il godimento per non averne ancora ottenuto la restituzione non può essere soggetto passivo dell'imposta. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 8, comma 2 d.lgs. 23/2011*

**377. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3183 del 19 luglio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Vicuna**

**Immobile in locazione finanziaria – Risoluzione anticipata contratto – Mancata riconsegna del bene – Debenza IMU da parte società di leasing dalla risoluzione – Sussiste.**

Per il caso in cui si addivenga ad una risoluzione anticipata del contratto di leasing, ancorché senza materiale riconsegna del bene, l'IMU è dovuta dalla società di leasing a far data dalla risoluzione del contratto. L'art. 9, co. 1, d.lgs. n. 23/11 prevede infatti che per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo dell'IMU sia il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto e pertanto, nell'ipotesi di risoluzione anticipata, a decorrere dalla suddetta data l'IMU è dovuta dalla società concedente indipendentemente dalla riconsegna dell'immobile, a nulla rilevando in senso contrario la differente disciplina normativa di cui all'art. 1 co. 272 l. 147/2013, concernente specificamente la TASI. In concreto è il titolo (cioè il contratto stipulato) che determina la soggettività passiva del locatario finanziario e non certo la disponibilità materiale del bene. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 9, co 1, d.lgs. n. 23/11; 1 co. 272 l. 147/2013*

**378. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3793 del 3 ottobre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Immobili di interesse storico o artistico – Agevolazione IMU – Requisiti.**

L'agevolazione IMU per gli immobili di interesse storico o artistico è applicabile se viene prodotta in giudizio l'attestazione della Soprintendenza per i Beni Ambientali e Architettonici che riconosce la sottoposizione dell'immobile in contestazione alla tutela della l. 1089/1939, nonché se la sussistenza dei vincoli previsti per gli immobili storici risulta annotata al Catasto, essendo irrilevante la circostanza che questa annotazione sia successivamente stata cancellata, in quanto la cancellazione non ha effetto retroattivo. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 201 del 2011, art. 13, comma 3, lett. a)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2594 del 31 ottobre 2017*

**379. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 4122 del 22 ottobre 2019. Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti**

**Finanza locale – ICI/IMU – Rimborso – Collaborazione e buona fede.**

In tema di ICI/IMU, in difetto di una esplicita richiesta di rimborso da parte della Contribuente che vanta un credito verso il Comune, quest'ultimo non è tenuto a disporre il rimborso d'ufficio. Posto che il Comune non ha alcuno strumento per rendersi conto di eventuali pagamenti di somme non dovute da parte del Contribuente, è onere di quest'ultimo fornire una dichiarazione/richiesta di rimborso, nell'ottica della collaborazione e buona fede tra P.A. e cittadino, al fine di permettere i relativi controlli istruttori da parte dell'ufficio competente. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 1, comma 164, l. n. 296/2006*

**380. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4699 del 22 novembre 2019. Presidente: Currò, Estensore: Ocello**

**Esenzione enti non commerciali – Requisiti – Scuola paritaria – Corrispettivo simbolico.**

Con riferimento all'esenzione dal Tributo ICI, ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. i) d.lgs. 504/1992, la qualità di ente privato non commerciale non basta, perché tale norma prevede che l'ente che riveste detta natura, oltre a possedere l'immobile, debba utilizzarlo direttamente per lo svolgimento delle attività elencate dello stesso decreto. Quanto all'utilizzazione e quindi all'attività svolta presso l'immobile in questione, secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione (v. sent. n. 4502/2012) la sussistenza del requisito oggettivo – che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare – non può essere desunta solo sulla base di documenti che attestino il tipo di attività cui l'immobile è destinato, essendo necessario verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale. In conformità anche alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, anche un ente senza fini di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; in particolare, con specifico riferimento all'attività didattica svolta da una scuola paritaria, non basta ad escludere il carattere economico dell'attività il rispetto delle condizioni quali il soddisfacimento degli standard di insegnamento, l'accoglienza anche di alunni portatori di Handicap, l'applicazione della contrattazione collettiva e l'obbligo di reinvestimento degli eventuali avanzi di gestione nell'attività didattica, al fine di escludere il carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro il versamento di un importo simbolico tale da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio. Secondo la decisione n. 2013/284/UE del 19/12/2012 della Commissione dell'UE, l'esenzione ICI per gli immobili non commerciali, nei quali sono ricompresi enti ecclesiastici, utilizzati a specifici fini, costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno. Mentre, invece, la Commissione ha ritenuto non ricorrere all'aiuto di Stato per l'esenzione IMU sulla base della normativa introdotta dal d.l. n. 1/2012, conv. nella l. 27/2012 e dal regolamento attuativo dell'IMU del Ministro dell'Economia e delle Finanze (d.m. 200 dl 19/11/2012). La nuova disciplina prevista per l'IMU trova applicazione dalla sua introduzione, cioè dal 1° gennaio 2012, ed avendo carattere innovativo, per il principio *tempus regit actum* non può essere applicata retroattivamente, ma, in ogni caso, anche la nuova normativa, ai fini dell'esenzione, per quanto riguarda lo svolgimento dell'attività didattica, stabilisce che il compenso per il servizio svolto deve essere simbolico e comunque di modico importo, tale da non potere rappresentare una remunerazione, essendo a tal fine richiesta un'indagine concreta per valutare la simbolicità delle rette scolastiche. (C.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 7, comma 1, lett. i), d.l. 1/2012, l. 27/2012, d.m. 200/2012*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. V, sentenza n. 4502, del 21 marzo 2012, Cassazione, Sez. VI, ordinanza, n. 10754 del 3 maggio 2017, Cassazione, Sez. V/VI, ordinanza n. 19035, del 27 settembre 2016, Cassazione, Sez. V/VI, ordinanza, n. 19036 del 27 settembre 2016, Cassazione, Sez. V/VI, ordinanza n. 19037, del 27 settembre 2016, Cassazione, Sez. V/VI, ordinanza, n. 19038 del 27 settembre 2016, Cassazione, Sez. V/VI, ordinanza, n. 19039 del 27 settembre 2016, Cassazione, Sez. V, ordinanza, n. 10754 del 3 maggio 2017, Cassazione, Sez. V, ordinanza n. 4066, del 12 febbraio 2019*



**381. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4819 del 28 novembre 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Arcieri**

**Immobilie non munito di autonomia funzionale e reddituale – Presupposto impositivo – Inesistenza.**

Gli immobili non dotati di una propria autonomia funzionale e reddituale non possono essere oggetto di autonoma imposizione da parte del Comune (nel caso di specie si trattava di impianti facenti parte di una cabina elettrica regolarmente accatastata e rispetto alla quale il contribuente aveva negli anni versato le relative imposte). (G.O.)

*Riferimenti normativi: l. n. 843 del 1942, art. 10 t. 1, comma 164, l. n. 296/2006*

**382. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 4954 del 10 dicembre 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Malanetto**

**Risoluzione contratto di leasing – Soggettività passiva concedente – Sussiste.**

"In tema di "leasing", tenendo conto del disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'IMU, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata". (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23 del 2011 art. 9*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. V n. 13793/2019, Cass. sez. V n. 25249/2019*

**383. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 5199 del 18 dicembre 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Franconiero**

**IMU – Soggettività passiva – Durata del contratto di leasing – Data di riconsegna del bene al locatore.**

L'espressione «durata del contratto» utilizzata dall'art. 9, comma 2, d.lgs. n. 23 del 2011, deve essere interpretata nel senso che essa abbia riguardo all'ipotesi fisiologica in cui la consegna del bene al proprietario sia contestuale alla scadenza del contratto di leasing. Sulla base di tale ipotesi ricostruttiva, la disciplina dell'ipotesi patologica, in cui la riconsegna avvenga invece in epoca successiva - ed in particolare dopo alcune annualità di imposta, come nel caso di specie -, dovrebbe essere disciplinata sulla base dell'eadem ratio con la TASI, a sua volta correlata alla complementarietà di tale tributo con l'IMU, e dunque in base all'art. 1, comma 672, l. n. 147 del 2013. Per effetto di tale opzione interpretativa la soggettività passiva dell'impresa proprietaria del bene concesso in leasing si riespande, una volta scaduto il contratto, solo «dalla data di stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna». Ciò in applicazione di quanto previsto dalla disposizione da ultimo menzionata, da considerarsi dunque quale norma di carattere generale relativa alla specifica ipotesi di ultrattività del rapporto - secondo quanto statuito dalla Cassazione nella sentenza del 17 luglio 2019, n. 19166 - fino alla riconsegna materiale del bene oggetto di locazione finanziaria, ovvero fino a quando l'utilizzatore non adempia all'obbligazione di riconsegna su di esso gravante in base al contratto di leasing. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 9, comma 2, d.lgs. n. 23 del 2011; art. 1, comma 672, l. n. 147 del 2013*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 19166 del 17 luglio 2019*

***Fabbricati Gruppo Catastale***

**384. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 649 del 29 ottobre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Classamento immobile destinato a Residenza Assistenziale Sanitaria (RSA) – Rettifica – Categoria catastale D4.**

L'immobile destinato a Residenza Assistenziale Sanitaria (RSA), indipendentemente dalla natura giuridica dell'Ente, deve essere classificato nella categoria catastale D4 trattandosi di immobile costruito e concretamente adibito alle speciali esigenze di una attività commerciale e non suscettibile di altra destinazione senza radicali trasformazioni. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.m. 701/94, art. 1, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n.22103 dell'11 settembre 2018*

**385. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 652 del 4 novembre 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Di Giorgio**

**Pozzi di captazione dell'acqua nelle falde sotterranee e alle relative tubazioni – Accatastamento – Categoria D1.**

Anche i pozzi di captazione dell'acqua nelle falde sotterranee e le relative tubazioni devono essere accatastati nella categoria catastale D1, mentre la ricorrente con la DOCFA presentata si è limitata, sbagliando, a chiedere l'accatastamento della sola cabina in muratura ma non anche della struttura interrata. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.m. 701/94, art. 1, comma 3*

**386. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 709 del 19 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Spartà**

**IMU – TASI – Immobili commerciali – Impianti fotovoltaici serventi – Obbligo di accatastamento separato – Non sussiste – Impianti non integrati – Pertinenze – Assimilazione.**

Se un impianto fotovoltaico grava solo su due immobili, ma risulta servente anche rispetto ad un terzo immobile, attiguo ai primi due, esso deve qualificarsi come "impianto non integrato", in accordo con la specificazione di cui all'art. 2 b1 del Decreto del Ministero dello sviluppo economico, emesso di concerto con il Ministero dell'Ambiente, del 19 febbraio 2007. A tal riguardo, come chiarito dalla nota n. 31892 del 22 giugno 2012 dell'Agenzia del territorio, non sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome perché possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. In ogni caso, l'eventuale variazione della categoria catastale spetta esclusivamente all'Agenzia del territorio, non ai Comuni. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92; d.m. 19 febbraio 2007*

**387. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 787 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

**Gruppo catastale – Immobile adibito a casa di riposo – Lastrico solare – Pagamento di una retta – Non rileva.**

Il lastrico solare posto su un immobile adibito a casa di riposo per anziani non può essere accatastato in D/4 (case di cura e ospedali con fini di lucro) per il sol fatto che gli ospiti della struttura versino una retta. In giudizio, è stato dimostrato dalla ricorrente che quest'ultima non avanza alcun utile di gestione e anzi riesce a far quadrare i conti della gestione solo grazie ai contributi della Regione e del Comune, di talché la categoria esatta più appropriata per il summenzionato lastrico solare è certamente la B/2 (case di cura e ospedali senza fine di lucro). (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: r.d. 652/39*

**388. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 809 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Maddalo**

**Gruppo catastale – Struttura sanitaria – Commercialità – Elementi di prova.**

Va accatastata in categoria D/4 una struttura che svolge funzioni sanitarie – assistenziali nei confronti dei propri ospiti allorquando, come nel caso di specie, sia dimostrata la natura commerciale dell'attività svolta. In particolare, costituiscono elementi di prova della commercialità dell'attività la previsione del pagamento di una retta, l'accoglienza anche ad anziani autosufficienti e la natura multiforme dei servizi offerti non compresi nella retta stessa (quali, ad esempio, l'offerta di minialloggi o l'offerta di servizi a pagamento di parrucchiera e barbiere). (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: r.d. 652/39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22103 dell'11 settembre 2018; Cassazione, sentenza n. 7311 del 28 marzo 2014*

**389. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 144 del 17 settembre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Minatta**

**Atti di classamento ed attribuzione di rendita catastale – Assenza di adeguata motivazione – Nullità – Sussiste.**

Gli atti di classamento ed attribuzione di rendita catastale conseguenti a procedura DOCFA vanno puntualmente motivati, con riguardo non solo ai riferimenti normativi alla base dell'accertamento, ma anche ai precisi criteri cui l'Ufficio ha fatto ricorso per la determinazione dei valori e dei parametri di redditività utilizzati. In particolare, non è sufficiente enunciare l'impiego del metodo comparativo, rendendosi invece necessari il riferimento ai precedenti accertamenti e l'allegazione all'accertamento dei documenti attestanti i valori e i parametri utilizzati per la stima. In assenza, il contribuente è leso nell'esercizio del proprio diritto di difesa, riconosciuto da norme di rango costituzionale. (G.Bi.)

*Riferimenti normativi: art. 2 d.l. 16/1993, conv. in l. 75/1993, e dal d.m. 701/1994*

**390. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 235 del 18 dicembre 2019. Presidente: Catalano, Estensore: Combi**

**IMU/ICI/IMIS – Atti impugnabili – Definizione – Inerzia – Silenzio.**

In materia di attribuzione delle rendite catastali, gli atti impugnabili dinnanzi alle Commissioni tributarie, non essendo una categoria omogenea e tipizzata dal legislatore, sono assoggettati alla più ampia libertà di forma. Tra questi, è ricompresa anche l'inerzia dell'Ufficio conseguente alla presentazione, da parte del contribuente, della domanda DOCFA con il quale quest'ultimo ha denunciato l'erroneità della rendita attribuita al fabbricato oggetto di riclassificazione. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

**391. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 3060 del 5 luglio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Guidi**

**Finanza locale – ICI – Atti attributivi o modificativi delle rendite catastali – Riesame del classamento – Efficacia irretroattiva se basata su elementi nuovi o sopravvenuti – Sussiste.**

Ai fini dell'imposta comunale sugli immobili gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali riferite a terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, pertanto l'eventuale provvedimento modificativo della rendita emesso nell'esercizio del potere di autotutela ha effetto retroattivo dalla data dell'originario classamento nel caso in cui si limiti a correggere errori originari o vizi dell'atto. Se invece il riesame del classamento viene eseguito

sulla base di nuovi elementi, sopravvenuti o diversi rispetto a quelli originari, la rettifica della rendita effettuata è irretroattiva, avendo efficacia "ex nunc". (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 13845 del 31 maggio 2017*

**392. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 3916 del 27 settembre 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Simeoli**

**IMU – Esenzione – Classamento catastale.**

Gli immobili erroneamente classificati in una categoria non conforme alla destinazione d'uso, non possono essere esentati da imponibilità ove tale errato classamento sia stato determinato da una omissione del contribuente, che non abbia provveduto a denunciare l'effettivo utilizzo del cespite, non essendo onere dell'ente impositore richiedere all'ufficio competente le modifiche della rendita preesistente nell'ipotesi di negligenza del soggetto per legge onerato. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 504 del 1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1704/2016*

**393. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 4200 del 15 ottobre 2019. Presidente: Duchì, Estensore: Nicolardi**

**Accertamento catastale – Oneri di motivazione – Procedura DOCFA.**

Qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del d.l. n. 16 del 1993, convertito in l. n. 75 del 1993, e dal d.m. n. 701 del 1994 (c.d. procedura DOCFA), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. Come ha stabilito la Cassazione, solo nel caso in cui si riscontrino divergenze di fatto sugli elementi forniti dal contribuente, la motivazione debba scendere più in profondità, al fine di spiegare, anche in vista di un possibile contenzioso, quali siano le effettive discrasie. Tale ultimo assunto non può ritenersi assolto con il mero richiamo all'esistenza di una categoria (nel caso trattato, commerciale) prevalente diversa da quella reale (nella fattispecie decisa, abitativa). (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 16 del 1993, art. 2*

**394. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 88 del 17 ottobre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Lamberti**

**Imposta comunale sugli immobili – Fabbricato di nuova costruzione – Accatastamento quale unità in corso di costruzione – Base imponibile – Determinazione del valore dell'area, tenuto conto del valore del fabbricato in corso d'opera.**

Tenuto conto dell'art. 2, comma 1, lett. a. del d.lgs. 504/1992, il quale stabilisce: "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano" (primo periodo); "il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato", è significativo unicamente l'accatastamento reale, perché l'accatastamento fittizio – istituzionalmente privo di rendita – non fornisce la base imponibile ex art. 5 del d.lgs. 504/1992, né evidenzia una fattispecie autonoma per capacità contributiva. Il declassamento nella categoria fittizia F/3 ("unità in corso di costruzione") non segnala una capacità contributiva autonoma rispetto a quella evidenziata dalla proprietà del suolo edificabile e in presenza di un tale classamento l'imposta può attingere solo l'area edificatoria, con la base imponibile fissata

all'art. 5, comma 6 del d.lgs. 504/1992 (valore dell'area tolto il valore del fabbricato in corso d'opera). (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, artt. 2, comma 1, lett. a e 5, comma 6*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sezione V, sentenza n. 11694, dell'11 maggio 2017*

**395. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 99 del 6 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**IMU/ICI – Impianti di risalita sci alpino – Rendita catastale – Scomputo del valore delle parti mobili – Effetto retroattivo – Sussistenza.**

Gli impianti di risalita per la pratica dello sci alpino sono impianti privati a carattere puramente commerciale, che generano profitti e come tali accatastabili in Cat. D/8, e non in Cat. E/1 come gli impianti di risalita che svolgono trasporto pubblico di persone. La rendita attribuita dall'Agenzia del Territorio non è corretta se non tiene conto del valore delle parti mobili che andava scomputato dal valore dell'impianto, con effetto retroattivo, di talché le rendite catastali dovevano essere ridotte e di conseguenza va ridotta la pretesa ICI del Comune. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Sondrio, sentenza n. 112/1/2014, del 4 giugno 2014, Ctr Milano, sentenza n. 3268/2018 del 18 aprile 2018*

**396. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2983 dell'8 luglio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Rendita catastale – Determinazione – Procedimento DOCFA – Revisione.**

La procedura DOCFA ha natura dichiarativa o accertativa, con valenza quindi retroattiva e non costitutiva, con la conseguenza che la non emendabilità di eventuali dichiarazioni inesatte cristallizzerebbe, in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, un'imposizione falsata nei presupposti. (G.G.)

*Riferimenti normativi: l. 311/2004, art. 1, c. 336, 337*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19247 del 2017; n. 12799 del 2020*

**397. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3011 del 9 luglio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Rendita catastale – Determinazione – Procedimento DOCFA – Revisione.**

Nell'ambito della procedura DOCFA, a tipo fortemente partecipativo e di carattere tecnico, è sufficiente per soddisfare l'obbligo di motivazione, la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita e che la differenza tra rendita proposta e attribuita deriva da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni accatastati. In tal modo il contribuente raffrontando i dati del provvedimento attributivo di rendita con quelli proposti è in grado di comprendere il petitum provvedimento ed è in grado di tutelarsi giudizialmente. (G.G.)

*Riferimenti normativi: l. 311/2004, art. 1, c. 336, 337*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 15495 del 2013*

**398. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3432 del 9 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Catasto – Categoria catastale – Case di cura – Rilevanza attività non lucrative svolta nell'immobile – Sussiste.**

In tema di determinazione della categoria catastale di un'unità immobiliare al cui interno sono erogate prestazioni di assistenza sociosanitaria, socioeducativa e di riabilitazione a favore di

soggetti disabili, poiché la normativa distingue (rispettivamente tra B/1, B/2 e D/4) in ragione della finalità lucrativa o meno dell'attività svolta al suo interno, l'esercizio del potere impositivo non può prescindere dalla natura giuridica del soggetto (nel caso di specie, l'immobile risultava appartenere a una ONLUS, ente istituzionale senza scopo di lucro) e dalle finalità, da questi, perseguite. In simili fattispecie, lo scopo di lucro va escluso ancorché gli ospiti pagassero una retta e la struttura svolgesse attività in regime di accreditamento con la Regione Lombardia e venisse remunerata secondo "le tariffe regionali vigenti", in considerazione del servizio di pubblica utilità prestato al fine di consentire la copertura dei costi e non il conseguimento di un "lucro". (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.m. M.E.F. 10 aprile 1994, n. 701*

**399. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3574 del 24 settembre 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Sciarini**

**Natura partecipativa del procedimento DOCFA – Art. 2 del d.l. 16/1993 – L'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è generalmente soddisfatto dall'indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita se invece sono disattesi dall'Ufficio la motivazione dovrà essere più approfondita.**

Qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito con modificazioni, dalla l. 24 marzo 1993, n. 75, e del d.m. 19 aprile 1994, n. 701 (cosiddetta procedura DOCFA), ed in base ad una stima diretta eseguita dall'Ufficio (come accade per gli immobili classificati nel gruppo catastale D), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento dell'immobile deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Ufficio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi che, in ragione della struttura fortemente partecipativa dell'avviso stesso, sono conosciuti o comunque facilmente conoscibili per il contribuente, il quale, quindi, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, può comprendere le ragioni della classificazione e tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie. Quanto sopra, però, ha valore solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto alla difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 16/1993, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 3394 del 13 febbraio 2014*

**400. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3603 del 25 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Chindemi**

**Finanza locale – Agevolazioni ed esenzioni IMU – Art. 9 del d.lgs. 23/2011 – Non è consentito il ricorso al criterio analogico e all'interpretazione estensiva delle norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni.**

Le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati. Non è quindi praticabile una operazione ermeneutica che estenda la portata della nozione di inagibilità e inabitabilità anche ad una condizione di fatto costituita dal mancato utilizzo dell'immobile che prescinde totalmente dallo stato di fatiscenza e degrado fisico del bene. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 9, comma 8, I e II periodo*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 15407 del 21 giugno 2017; Cassazione Sez. V, sentenza n. 4333 del 4 marzo 2016; Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 5933 dell'8 marzo 2013; Cassazione Sez. V, sentenza n. 2925 del 7 febbraio 2013*

- 401. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza 3805 del 3 ottobre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

**ICI – Unità abitative non dichiarate in anni precedenti – Imponibilità.**

È dovuta l'ICI relativamente ad unità abitative non dichiarate in anni precedenti rispetto a quello di aggiornamento dei dati catastali. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/97*

- 402. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza 3869 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Avviso di accertamento catastale – Classamento di un immobile – Rettifica della proposta formulata tramite DOCFA – Obbligo di adeguata motivazione.**

Nei casi di classamento di un fabbricato mediante la procedura DOCFA, l'avviso di accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria disattende le indicazioni fornite dal contribuente deve contenere un'adeguata - ancorché sommaria - motivazione, che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria. Pertanto, l'Ufficio non può limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato, ma deve anche fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata dal contribuente con la DOCFA viene disattesa. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12497 del 16 giugno 2016; Cassazione, sentenza n. 13778 del 22 maggio 2019*

- 403. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza 4317 del 31 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Procedura DOCFA – Rettifica catastale – Immobile fieristico – Natura commerciale.**

L'immobile "fieristico" nel quale sono svolte manifestazioni di promozione economica, ovvero culturale e sportiva e spettacoli in genere, ha carattere commerciale, ciò che esclude l'attribuzione della categoria catastale E, quest'ultima soltanto prevista per immobili nella sostanza considerati extra commercium e quindi improduttivi di reddito e pertanto non tassabili. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.m. 701/94*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 8773 del 30 aprile 2015*

- 404. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 5523 del 30 dicembre 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi**

**Natura partecipativa del procedimento DOCFA – Art. 2 del d.l. 16/1993 – L'indicazione dei dati oggettivi e della categoria catastale soddisfano l'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica.**

Il procedimento cosiddetto DOCFA (ex d.l. n. 16 del 1993, art. 2 convertito in l. n. 75 del 1993, e dal d.m. n. 701 del 1994), ha natura partecipativa, quindi qualora l'attribuzione della categoria catastale avvenga a seguito di detta procedura, l'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica risulta essere soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e, nel caso di specie, della categoria catastale a seguito di determinazione della sua tipologia, dotazione di impianti e finiture sono destinate all'attività professionale, e ciò nel momento in cui gli elementi di fatto

indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio. In altri termini quando l'eventuale discrasia tra la classe proposta e classe attribuita derivi da una valutazione tecnica (suddivisione degli interni, dotazione di impianti e finiture, ecc.), l'accertamento appare essere sufficientemente motivato. In tutti gli altri casi la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 16/1993, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 12497 del 16 giugno 2016; Cassazione Sez. V, sentenza n. 23237 del 31 ottobre 20145*

**405. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 5559 del 30 dicembre 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi**

**Aumento di rendita catastale e natura partecipativa del procedimento DOCFA – d.P.R. 1142/1949 – Il contraddittorio non è necessario.**

L'accertamento catastale consiste nella determinazione di una rendita, per altro su dati forniti dallo stesso contribuente, e non si identifica nell'accertamento di imposta, quindi non sussiste alcuna necessità di contraddittorio. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015*

**406. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 5570 del 30 dicembre 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi**

**Rideterminazione della rendita catastale delle unità immobiliari ex l. 208/15 – Art. 61 del d.P.R. 1142/1949 – Il procedimento DOCFA ha natura partecipativa ed il contraddittorio non è necessario.**

L'accertamento catastale consiste nella determinazione di una rendita, per altro su dati forniti dallo stesso contribuente, e non si identifica nell'accertamento di imposta, quindi non sussiste alcuna necessità di contraddittorio. Il procedimento DOCFA ha natura partecipativa, quindi qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito di detta procedura, l'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica risulta essere soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi, e nel caso specifico della mancanza dei presupposti di legge per la rideterminazione della rendita catastale. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949, art. 61; l. 212/00, art. 12 e art. 7, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015*

**ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)**

**407. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 644 del 4 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Pianta**

**Indebito versamento Imposta di pubblicità – Rimborso – Termine.**

Ai sensi dell'art. 9, comma 6, d.lgs. 507/93, il termine per esercitare il diritto alla restituzione della maggiore Imposta di pubblicità indebitamente versata decorre dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento, ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto al rimborso. Quest'ultima fattispecie è individuabile anche nella pronuncia della Corte costituzionale che, nel respingere la sollevata questione di legittimità costituzionale della norma su cui è fondato il diritto al rimborso, attribuisce certezza alla non debenza del tributo e, quindi, alla spettanza del diritto al rimborso. (S.Z.)



*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 9, comma 6*

- 408. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 749 del 2 dicembre 2019. Presidente: Macca, Estensore: Di Giorgio**

**Imposta di pubblicità – Mezzo pubblicitario – Figure geometriche – Somma delle superfici – Liquidazione unitaria.**

Poiché l'imposta sulla pubblicità si determina in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, indipendentemente dal numero di messaggi in esso contenuti, la pubblicità effettuata a mezzo di una serie di frecce va liquidata unitariamente in base alla somma delle singole superfici in cui insiste il messaggio pubblicitario e non singolarmente e distintamente per ciascuna superficie/freccia. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 252 del 12 gennaio 2012*

- 409. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 782 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

**Imposta comunale sulla pubblicità – Messaggi pubblicitari apposti sui carrelli per la spesa – Ruolo circoscritto – Obbligo di pagamento – Non sussiste.**

Sui messaggi pubblicitari presenti sui carrelli utilizzati per la spesa effettuata in un centro commerciale non è previsto il pagamento dell'imposta sulla pubblicità poiché si tratta di ruolo circoscritto, il cui messaggio è rivolto da una cerchia limitata di clientela. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93*

- 410. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 172 del 15 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Spera**

**Imposta sulla pubblicità – Base imponibile — Cartelli con indicazioni stradali.**

Il cartello stradale contenente l'indicazione del parcheggio destinato agli utenti di un esercizio (nel caso studio professionale), pur avendo funzione informativa contiene altresì un messaggio pubblicitario in quanto assolve anche allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, e a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato, e di conseguenza va assoggettato ad imposizione. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: art. 5 d.lgs. 507/1993*

- 411. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 80 del 5 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Massa**

**Imposta comunale sulla pubblicità – Insegna sui locali destinati alla produzione di beni e servizi – Magazzino logistico – Esenzione dal prelievo – Sussiste.**

Quando inferiori a 5 metri quadrati, sono esenti dall'imposta comunale sulla pubblicità non solo le insegne apposte sui locali in cui si svolge l'attività commerciale, ma anche quelle che contraddistinguono la sede in cui avviene la produzione di beni e servizi, come nel caso di specie un magazzino logistico. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis*

**412. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 86 del 5 luglio 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

**Imposta comunale sulla pubblicità – Cabine per foto-tessere qualificate come sedi principali o secondarie dell’impresa – Illegittimità – Pubblicità affissa sulle cabine per foto-tessere – Esenzione dal prelievo – Non sussiste.**

Le cabine per foto-tessere non possono qualificarsi sedi principali o secondarie dell’impresa, con la conseguenza che la pubblicità affissa sulle stesse non può beneficiare dell’esenzione accordata alle insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis*

**413. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 105 del 12 settembre 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

**Imposta comunale sulla pubblicità – Omessa dichiarazione di inizio esposizione del messaggio – Presunzione di affissione dall’inizio dell’anno dell’accertamento – Sussiste.**

In caso di omessa dichiarazione di avvio dell’esposizione del messaggio pubblicitario, non può essere invocata dal contribuente l’applicazione della minore tariffa prevista per esposizioni di durata non eccedente i tre mesi prevista dall’art. 12, comma 2, del d.lgs. 507/93, presupponendo detta norma la tempestiva presentazione della suddetta dichiarazione. Ne consegue che, in mancanza di tale denuncia, la pubblicità si presume effettuata dal primo gennaio dell’anno in cui è stata accertata l’omissione. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 8 e 12, comma 2*

**414. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 141 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Imposta comunale sulla pubblicità – Apposizione del marchio relativo al carburante sulle colonnine di distribuzione – Presupposto – Non sussiste – Impiego della segnaletica tipica delle stazioni di rifornimento – Presupposto – Non sussiste.**

Non costituisce presupposto dell’imposta di pubblicità l’apposizione, mediante adesivi, del marchio del distributore di carburanti sulle relative colonnine ubicate presso le stazioni di rifornimento, rientrando tale fattispecie nel diritto dell’impresa di apporre il proprio marchio sui prodotti commercializzati. Del pari, non assumono rilevanza quale messaggio pubblicitario le tipiche indicazioni impiegate nelle stazioni di servizio (“Diesel”, “Gas”, “Servito” ecc.), risultando le stesse assimilabili ai c.d. “segnali di indicazione”, utili a favorire una corretta e sicura circolazione dei mezzi stradali. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3307 del 17 marzo 1992*

**415. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 234 del 18 dicembre 2019. Presidente: Catalano, Estensore: Anzaldi**

**Accertamento – ICPA – Presupposto.**

L’imposta in esame deve essere applicata sulla superficie destinata a ospitare i messaggi pubblicitari, indipendentemente dal numero di messaggi pubblicitari in essa contenuti. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 7*

416. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 95 del 9 luglio 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Formighieri**  
**Imposta comunale sulla pubblicità – Segnali stradali a forma di frecce contenenti ditte – Assolvimento della funzione pubblicitaria – Sussiste – Presupposto del prelievo – Sussiste.**  
Anche i segnali stradali di indicazione, comprendenti i segnali turistici e di territorio, nonché in particolare i segnali di avvio a fabbriche e stabilimenti, ove racchiudono il riferimento nominativo ad una determinata ditta, svolgono per la loro sostanziale natura di insegna funzione pubblicitaria, in quanto tale soggetta all'imposta di pubblicità. (Da.C.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 29089 del 13 novembre 2018*
417. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 121 del 16 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**  
**Imposta comunale sulla pubblicità – Segnali recanti la dicitura “Poste PT” e “Postamat” – Assolvimento della funzione pubblicitaria – Non sussiste – Presupposto del prelievo – Non sussiste.**  
Non sono soggetti all'imposta di pubblicità i cartelli recanti le diciture “Poste PT” e “Postamat”, in quanto non costituiscono strumenti pubblicitari tesi a raccogliere e convogliare la clientela, ma assolvono piuttosto ad una finalità meramente informativa circa l'ubicazione dei locali e degli apparecchi tecnologici attraverso i quali l'impresa eroga i propri servizi. (Da.C.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 1169 del 17 gennaio 2019*
418. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 132 del 17 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: Celenza**  
**Imposta comunale sulla pubblicità – Insegne di esercizio collocate in contiguità tra loro – Obbligo di considerarle quale unico mezzo pubblicitario – Sussiste – Obbligo di sommare le singole superfici senza arrotondamenti parziali – Sussiste.**  
Le insegne di esercizio, se collocate in contiguità tra loro presso la sede in cui si svolge l'attività dell'impresa, sono funzionali a contraddistinguere i locali in cui quella determinata attività è praticata. Pertanto, ai fini del calcolo della superficie imponibile, i vari mezzi pubblicitari devono essere considerati unitariamente, come un'unica insegna, senza arrotondamenti parziali di ogni mezzo, e sommando le superfici singole con arrotondamento finale. (Da.C.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 7, comma 5*
419. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 146 dell'11 ottobre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**  
**Imposta comunale sulla pubblicità – Cabine per foto-tessere qualificate come sedi principali o secondarie dell'impresa – Legittimità – Insegne affissa sulle cabine per foto-tessere – Esenzione dal prelievo – Sussiste.**  
Le cabine per foto-tessere possono considerarsi una pertinenza della sede dell'impresa e/o comunque un luogo dove si svolge la sua attività, atteso che anche in quei luoghi sussiste il collegamento funzionale tra la produzione del servizio e coloro che di detta produzione devono essere resi edotti. Va pertanto riconosciuta l'esenzione dall'imposta di pubblicità con riguardo alle insegne, di superficie inferiore ai 5 metri quadrati, apposte sulle cabine in questione. (Da.C.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis*

**420. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 169 del 30 ottobre 2019. Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

**Imposta comunale sulla pubblicità – Delibere di aumento delle tariffe assunte dopo il 26/6/2012 – Illegittimità – Obbligo per il Comune di rimborsare gli importi eccedenti incassati sulla base di delibere assunte dopo il 26/6/2012 – Sussiste.**

È illegittimo il rifiuto del Comune di rimborsare gli importi riscossi a titolo di imposta di pubblicità con riguardo ai periodi d'imposta 2013 e seguenti sulla base di delibere di aumento delle relative tariffe. È infatti pacifico, anche a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale, che le delibere di approvazione di detto incremento, se assunte prima dell'entrata in vigore (26/6/2012) della legge che ha abrogato tale facoltà, non inficiano il prelievo limitatamente però a quanto dovuto per il 2012. A partire dal 2013, quindi, l'imposta è dovuta nella misura base, con conseguente obbligo per i Comuni di procedere alla restituzione di quanto incassato in eccedenza. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. 83/12, art. 23, comma 7; l. 208/15, art. 1, comma 739*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 15 del 30 gennaio 2018*

**421. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3184 dell'11 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Saresella**

**Finanza locale – ICPA (Imposta di pubblicità e pubbliche affissioni) – Pluralità di messaggi pubblicitari della medesima ditta – Presupposto impositivo unitario – Sussiste.**

In materia di imposta di pubblicità, richiamando un indirizzo giurisprudenziale consolidato della Suprema Corte (Cfr. Cass. Ord. n. 9492 del 18 aprile 2018), la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, nella sentenza de quo, ha colto l'occasione per puntualizzare che in caso di pluralità di mezzi pubblicitari utilizzati per veicolare un unico messaggio o di più insegne dello stesso esercizio o della medesima ditta, occorre considerare il presupposto impositivo in modo unitario, specie ai fini del calcolo della superficie imponibile. Tale principio trova applicazione anche nei casi in cui siano trasmessi tramite le insegne vari messaggi ma di identico contenuto o comunque legati tra loro dal medesimo filo conduttore. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

**422. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3634 del 12 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Saresella**

**ICPA – Insegne pubblicitarie – Superficie imponibile.**

In presenza di pluralità di insegne pubblicitarie che veicolino un medesimo messaggio pubblicitario o più messaggi pubblicitari riconducibili per ad una medesima ditta, agli effetti del calcolo della superficie imponibile (id est al fine della liquidazione della imposta) essi vanno considerati come unico mezzo pubblicitario qualora presentino un collegamento strutturale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto, anche se non siano tutti collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507 del 1993, art 7, comma 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza del 18 aprile 2018 n. 9492*

**423. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 4608 del 4 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**Imposta di pubblicità e pubbliche affissioni – Soggettività passiva – Irrilevanza del titolo giuridico da cui dipende la disponibilità del mezzo.**

In tema di imposta sulla pubblicità risulta essere soggetto passivo colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, non rilevando il

titolo da cui dipende tale disponibilità che, quindi, può derivare sia dall'esercizio del diritto di proprietà od altro diritto reale, sia dall'esecuzione di un contratto obbligatorio stipulato con chi disponga giuridicamente dell'impianto pubblicitario. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507 del 1993, art 6, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24307 del 18 novembre 2009*

**424. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 412 del 16 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Calia**

**Imposta pubblicità – Oggetto dell'imposta.**

L'oggetto dell'imposta sulla pubblicità va individuato nella mera disponibilità del mezzo pubblicitario e non nella diffusione del messaggio attraverso l'effettiva utilizzazione dello stesso.

Di conseguenza l'imposta è dovuta anche in caso di spazio pubblicitario non utilizzato (nel caso oggetto di controversia cartellone stradale lasciato vuoto). (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 27900/2009*

**425. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 67 del 2 luglio 2019. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco**

**Imposta comunale sulle pubblicità – Art. 5 del d.lgs. 507/1993 – Requisito della diffusione – Requisito della rilevanza – Idoneità a rendere noto al pubblico.**

I mezzi pubblicitari non sono assoggettabili all'imposta, se privi tanto del requisito della diffusione, quanto di quello della rilevanza. Con riferimento al requisito della diffusione, rileva che i mezzi pubblicitari risultino posti sulle facciate esterne dell'edificio che si affacciano sulla pubblica via e quindi risultano da essa ben visibili, o in corrispondenza degli ingressi del centro commerciale, ad eccezione di un cartello situato all'interno della galleria commerciale. L'area esterna delle gallerie commerciali ed il parcheggio del centro commerciale, quali pertinenze di questi, sono considerati luoghi aperti al pubblico, secondo un orientamento ormai consolidato della giurisprudenza, con conseguente realizzazione del requisito della diffusione. Quanto poi al requisito della rilevanza si deve osservare che, anche sulla questione e secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, è soggetto ad imposta sulla pubblicità qualsiasi mezzo di comunicazione che, indipendentemente dalle ragioni o finalità della sua adozione e pur senza presentare connotati propagandistici e reclamistici, risulti oggettivamente idoneo a rendere noto al pubblico, ovvero ad una moltitudine di possibili utenti e/o acquirenti un nome, un prodotto od un'attività. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sezione V, sentenza n. 15654, del 12 agosto 2004; Cassazione Sezione V, sentenza n. 17852, del 3 settembre 2004; Cassazione, Sezione V, sentenza n. 20830, del 26 ottobre 2005; Cassazione, Sezione V, sentenza n. 15449, del 30 giugno 2010*

**426. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3353 del 16 agosto 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Imposta sulle pubblicità – Mezzo di comunicazione – Requisito oggettivo – Determinazione – Funzione reclamistica.**

Ai sensi dell'art. 5, d.lgs. 507/93, presupposto dell'imposta di pubblicità è la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche. Pertanto, è soggetto ad imposta sulle pubblicità qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale - indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione - risulti obiettivamente idoneo

a fare conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di un'azienda, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione non assolva pure una funzione reclamistica o propagandistica. In base a tale principio, rientra tra i mezzi tassabili anche il cartello stradale che contenga esclusivamente il nome dell'azienda. Si deve pertanto concludere che nel caso di impianto che contenga "freccie" riferibili a diverse ditte pubblicizzate, la superficie del messaggio pubblicitario deve essere determinata considerando ciascuna freccia, dato che in caso contrario ognuna delle ditte pubblicizzate si troverebbe ad essere solidalmente obbligata per il pagamento dell'imposta riguardante anche messaggi pubblicitari altrui. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5 e 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 17852 del 2004, n. 8616 del 2014 e n. 10459 del 2018*

**427. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3448 del 9 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Pubblicità – Denominazione dell'azienda apposta su bene strumentale – Esenzione – Non sussiste.**

L'indicazione della denominazione dell'azienda ricorrente apposta sulle cabine per fototessere configura un presupposto dell'imposta di pubblicità. Infatti l'insegna se, da un lato, è oggettivamente idonea a rendere noto un nome, un prodotto o, comunque, un'attività in quanto si trova in luogo pubblico o aperto al pubblico, dall'altro, la cabina non può essere considerata la "sede" ove si svolge l'attività della ricorrente, bensì un mezzo per il tramite del quale essa è esercitata. Pertanto, la norma che esonera da imposizione le insegne di esercizi commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di cui all'art. 17, co. 1 bis, d.P.R. 507/93, non trova applicazione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 5 e 17, co. 1-bis*

**428. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3563 del 20 settembre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Imposta Comunale sulla Pubblicità – Insegne su cabine automatiche – Non esenti.**

È dovuta l'imposta comunale sulla pubblicità in relazione ad insegne pubblicitarie poste su cabine automatiche per l'effettuazione di fotografie, in quanto tali cabine non costituiscono la sede dello svolgimento dell'attività commerciale. (L.D.)

*Riferimenti normativi: art. 5, d.lgs. n. 507/93; art. 17, co. 1 bis, d.P.R. 507/93*

**429. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3564 del 20 settembre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Imposta Comunale sulla Pubblicità – Insegne su cabine automatiche – Non esenti.**

È dovuta l'imposta comunale sulla pubblicità in relazione ad insegne pubblicitarie poste su cabine automatiche per l'effettuazione di fotografie, in quanto tali cabine non costituiscono la sede dello svolgimento dell'attività commerciale. (L.D.)

*Riferimenti normativi: art. 5, d.lgs. n. 507/93; art. 17, co. 1 bis, d.P.R. 507/93*

**430. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 3602 del 25 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Di Mario**

**Imposta di pubblicità e pubbliche affissioni – I cartelli che non svolgono funzione pubblicitaria sono esenti dalla relativa imposta.**

È soggetto a imposta sulla pubblicità qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale – indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione – risulti obiettivamente idoneo a fare conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di un'azienda, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione non assolva pure una funzione reclamistica o propagandistica. I cartelli indicatori di industrie, laboratori artigianali e negozi di vendita al minuto costituiscono insegne, perché sono segni distintivi del luogo ove dette attività vengono svolte. La funzione pubblicitaria che essi svolgono è, inoltre, compatibile con la finalità di agevolare la circolazione stradale di chi è diretto verso lo stabilimento, il laboratorio o il negozio indicati del cartello. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 17, comma 1, lettera b)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 8616 dell'11 aprile 2014; Cassazione Sez. V, sentenza n. 17852 del 3 settembre 2004*

**431. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3701 del 1° ottobre 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Gallina**

**Imposta comunale sulla pubblicità – Concetto di messaggio pubblicitario, ossia messaggio diffuso nell'esercizio dell'attività economica – Imposizione periodica – Autonomia fra i diversi periodi di imposta – Medesimezza tra gli elementi oggetto di valutazione e medesimezza delle questioni trattate.**

Con riferimento alle imposte periodiche, come nel caso dell'imposizione vertente su qualsiasi mezzo di comunicazione reclamistica, diretto ad una massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti, vi è totale autonomia fra i diversi periodi di imposta. Tuttavia, tale principio trova quale un limite invalicabile quando gli elementi oggetto di valutazione sono i medesimi e medesime sono le questioni trattate nonché i cartelli oggetto della pretesa tributaria. Con riguardo all'imposta sulla pubblicità, le scritte non rivestenti carattere di invito o di stimolo verso il pubblico limitandosi a fornire mere comunicazioni utili alla logistica, non sono sottoposte a imposizione; questo vale anche per le annualità successive agli accertamenti giudiziali coperti da giudicato sulle annualità pregresse. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 5 d.lgs. n. 507 del 1993*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. n. 650 del 2019*

**432. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 4184 del 24 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Imposta sulla pubblicità - Cartelli indicazione stradale – Inapplicabilità imposta.**

Non può essere applicata l'imposta sulla pubblicità su cartelli esposti dalla parte contribuente al solo fine di recare indicazioni unicamente di percorso (freccie cartellonistiche), senza aggiunte imbonitrici di carattere pubblicitario circa la qualità e/o quantità dei servizi di possibile resa. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 5 d.lgs. n. 507 del 1993*

**433. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 4189 del 24 ottobre 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Di Mario**

**Imposta sulla pubblicità – Esenzione.**

Ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 507/1993 l'imposta non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a 5 mq. Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta comunale sulla pubblicità per le insegne inferiori a 5 mq, è necessario che le insegne per le quali si invochi il beneficio siano installate su strutture definibili come "sede" dell'attività. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 17 d.lgs. n. 507 del 1993*

**434. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5036 del 12 dicembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

**Imposta sulla pubblicità – Gruppi segnaletici – Freccie pubblicitarie – Modalità di applicazione dell'imposta.**

Per quanto concerne l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità nel caso di gruppi segnaletici o freccie pubblicitarie, deve farsi riferimento alla singola freccia e non al mezzo che le contiene installato nel Comune. A fronte della imposta di pubblicità il servizio che l'imprenditore ne ricava per l'aumento del suo fatturato è solo quello che gli perviene dalla singola o fascio di freccie pubblicitarie. La determinazione dell'imposta va fatta per le freccie su supporti in figure piane in base alla superficie, restando inteso che se vi sono più messaggi di imprese diverse sullo stesso supporto per ognuna si paga l'imposta sulla pubblicità. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 5, 6 e 7*

## **IRAP**

### ***Requisiti oggettivi***

**435. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 213 del 10 dicembre 2019. Presidente: Fantini, Estensore: Signorini**

**IRAP – Promotore finanziario – Esercizio abituale di attività autonomamente organizzata – Sussiste.**

In tema di Irap, ricorre il requisito dell'attività autonomamente organizzata in capo al promotore finanziario che disponga di due locali e si avvalga della collaborazione di un impiegato. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

**436. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4392 del 23 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Clemente**

**IRAP – Rilevanza del transfer pricing ai fini IRAP – Applicabilità ai periodi di imposta precedenti al 2013 – Non sussiste.**

Una norma di interpretazione autentica è tale quando si limita ad assegnare alla disposizione interpretata un significato in essa già contenuto, a tutela della certezza del diritto, dell'uguaglianza dei cittadini e preservando sempre la tutela dell'affidamento legittimamente sorto, dovendosi escludere che considerazioni di carattere finanziario possano da sole giustificare che il legislatore si sostituisca al giudice al fine di risolvere le controversie. L'art. 1, comma 281 Legge 147/2013, che sancisce l'applicabilità ai fini Irap della disciplina del c.d. transfer pricing ma a partire dai periodi di imposta successivi al 2017, non può essere



considerata norma di interpretazione autentica, difettando la norma originaria da interpretare autenticamente. Dovrà pertanto applicarsi solo per il futuro ovvero per gli anni di imposta successivi al 2013. Ove venisse applicata anche per i periodi precedenti, violerebbe il principio costituzionale dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, incidendo senza motivi imperativi di interesse generale (posto che, come detto, non possono essere considerate tali le ragioni di carattere finanziario) sulle controversie in corso. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 1, comma 281, l. 147/2013*

**437. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 4491 del 25 ottobre 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Bertolo**

**IRAP – Collaborazione con professionista esterno allo studio legale consistente in attività di semplice domiciliazione e in incarico tecnico di modico valore – Requisito autonoma organizzazione – Non sussiste.**

Il fatto che il professionista si sia avvalso di collaboratori esterni allo studio, in relazione ad attività di mera domiciliazione non retribuita e ad ulteriori collaborazioni tecniche di modico importo, non è di per sé sufficiente a dimostrare l'esistenza dell'autonoma organizzazione quale condizione-presupposto di applicabilità dell'imposta regionale sulle attività produttive. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 7, Statuto dei diritti del contribuente*

**438. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 4658 del 5 novembre 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

**IRAP – Peculiarità dell'imposta – Inapplicabilità dei commi 7 e 7 bis dell'art. 36 del d.l. 223/2006 – Deducibilità dei canoni di leasing.**

I commi 7 e 7 bis dell'art. 36 del d.l. n. 223/2006, benché non specificato dal legislatore, devono considerarsi come rilevanti ai soli fini IRES non potendo essere aprioristicamente applicati nel calcolo della base imponibile IRAP, facendone derivare l'ineducibilità dei canoni di leasing, stante la peculiare natura di tale imposta che non è considerata un prelievo sui redditi. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d. l. 223/06, art.36*

**439. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 5274 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zamagni, Estensore: Cazzaniga**

**Limitati beni strumentali e collaboratori – Autonoma organizzazione – Esclusione.**

Non sussiste il requisito dell'autonoma organizzazione di cui all'art 2 del d.lgs. n. 446/1997 in capo al medico che operi con limitata disponibilità di beni strumentali e si avvalga della collaborazione di una segretaria. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: art. 2, d.lgs. n. 446/1997*

**440. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3412 del 4 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Evangelista**

**Presupposto IRAP – Prova autonoma organizzazione – Lavoro altrui – Presunzione assoluta – Persone giuridiche.**

Il presupposto impositivo dell'IRAP, cioè il requisito dell'autonoma organizzazione, ricorre quando il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionate di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero mansioni esecutive,

negando unicamente alle compagini associative o societarie la possibilità di provare l'assenza dell'autonoma organizzazione, ritenuta qui in re ipsa. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19329 del 19 luglio 2018*

**441. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3515 del 17 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Di Gaetano**

**Presupposto – Requisito oggettivo – Determinazione – Autonoma organizzazione – Definizione.**

Il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente è responsabile dell'organizzazione, non è inserito in strutture organizzative riferibili a responsabilità e interessi altrui ed impiega beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione o si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2715 del 2008*

**442. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3538 del 20 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**IRAP – Medico convenzionato – Determinazione – Autonoma organizzazione.**

Non sussiste il presupposto dell'autonoma organizzazione, requisito indefettibile per l'applicazione dell'IRAP, in capo al medico convenzionato con l'ASL che si avvalga, nell'espletamento della propria attività professionale, di un dipendente con funzioni di segretaria e/o di un assistente di sedia, ovvero di un infermiere generico, purché il compenso corrisposto a tali soggetti non superi la retribuzione di un dipendente full time avente mansioni esecutive. (E.Bo.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

**443. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3791 del 3 ottobre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

**IRAP – Medico anestesista – Autonoma organizzazione – Insussistenza.**

Deve ritenersi insussistente il presupposto Irap della "autonoma organizzazione" nel caso in cui la professione di medico anestesista venga svolta dal contribuente all'interno di una struttura con organizzazione ben più complessa, in cui quest'ultimo risulta essere alle dipendenze della struttura stessa e non ha alcun tipo di rapporto professionale con i pazienti. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale, sentenza n. 156 del 21 maggio 2001*

**444. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3872 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**IRAP – Presupposto della autonoma organizzazione – Medico di base.**

Non è configurabile il presupposto oggettivo della "autonoma organizzazione" se il contribuente esercita la professione di medico di base con la disponibilità di uno studio, senza l'impiego di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e con compensi corrisposti a terzi di modesta entità. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5112 del 21 febbraio 2019*

**445. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3886 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**IRAP – Autonoma organizzazione – Impresa familiare – Sussistenza.**

Nel caso di impresa familiare la presenza di collaboratori familiari rappresenta di per sé un elemento sufficiente al suo inquadramento nell'ambito delle attività soggette ad IRAP, con l'effetto che l'imprenditore familiare, non i familiari collaboratori, è soggetto passivo IRAP. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 24060 del 24 novembre 2016*

**446. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 4033 del 16 ottobre 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio**

**Cantante lirico – Compensi corrisposti per provvigioni per prestazioni artistiche – Autonoma organizzazione – Non sussiste.**

In caso di artisti, ove dall'esame delle dichiarazioni dell'istante non emerga con certezza che tutte le somme sono state corrisposte a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale artistica (non si tratti quindi di compensi pagati a terzi per concorrere allo svolgimento dell'attività tipica del ricorrente), ma emerga al contrario che si tratta di provvigioni, e non ci sia, in ogni caso, la non occasionalità del lavoro altrui oppure il superamento del limite del "minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività", non sussiste il presupposto per la tassazione. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

**447. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4038 del 15 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**IRAP– Autonoma organizzazione – Medico dentista – Utilizzo di due studi – Sussistenza.**

Deve ritenersi sussistenza il presupposto oggettivo dell'autonoma organizzazione nel caso di medico dentista che esercita la sua professione in due studi e sostiene spese superiori al reddito imponibile. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

**448. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 4121 del 22 ottobre 2019, Presidente: Fanizza, Estensore: Fazzini**

**IRAP – Presupposti – Dottore commercialista – Autonoma organizzazione – Insussistenza.**

A norma del combinato disposto del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 8 e art. 3, primo comma, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, primo comma, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e s.i.m., è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Va evidenziato come il dottore commercialista che svolga anche attività di sindaco di società, non soggiace ad IRAP per il reddito netto di tali attività, in quanto soggetta ad imposizione è unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata. Oggetto di accertamento, quindi, sono unicamente i proventi dell'attività di sindaco di società e non anche quelli derivanti dalla attività di commercialista, in quanto riguardante due autonome partite IVA. Pertanto, tali proventi non possono essere assoggettati a tassazione IRAP, per espressa disposizione legislativa, rispetto alle ulteriori attività espletate dallo stesso professionista per le quali vale il principio giurisprudenziale della assoggettabilità ad IRAP solo in presenza della sussistenza della "autonoma organizzazione". (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: artt. 3 e 8 d.lgs. n. 446/1997; art. 49, primo comma, d.P.R. n. 917/1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. Sez. V Sent., 09/05/2007, n. 10594*

**449. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 4243 del 29 ottobre 2019, Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**IRAP – Lavoratore autonomo – Autonoma organizzazione – Onere della prova.**

In tema di IRAP, il lavoratore autonomo (nel caso di specie “modellista” consulente) è escluso dall’applicazione dell’imposta soltanto ove si tratti di attività non autonomamente organizzata, con onere a carico del contribuente, in caso di richiesta di rimborso dell’imposta asseritamente non dovuta, della prova dell’assenza delle condizioni dell’autonoma organizzazione. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: artt. 2 e 3, d.lgs. n. 446/1997*

**450. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 4253 del 29 ottobre 2019, Presidente: Sbrizzi, Estensore: Monfredi**

**Avviso di accertamento – IRAP – Transfer Pricing – Rettifiche di valore ex Art. 110, c. 7 TUIR – Periodi d’imposta 2008/2013 – Rilevanza ai fini IRAP – Non sussiste.**

La rettifica in materia di transfer pricing non deve intendersi applicabile all’IRAP per i periodi d’imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007. Né la bontà di tale conclusione, imposta da una lettura coerente delle norme all’epoca in vigore e da una doverosa interpretazione costituzionalmente orientata delle norme successivamente approvate, è scalfita dalla Legge di Stabilità 2014, che ha esplicitamente introdotto la rilevanza a fini IRAP delle rettifiche dei valori rilevanti operate in base alla disciplina del transfer pricing, per la sola circostanza che la norma ha esplicitamente previsto che tale previsione avesse valore e vigenza applicativa a partire dal 2008. Un tale intervento presenta quindi evidenti qualità sostanziali innovative e, come tale, non può che valere per il futuro, imponendo una interpretazione in questi termini in quanto unica costituzionalmente orientata. (O.R.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, ordinanze n. 216/2004, n. 428/2006, n. 180/2007, n. 41/2008*

**451. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 4394 dell’8 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Rollero**

**IRAP – Avalimento di strutture professionali organizzate – Rilevante incidenza dei costi rispetto ai ricavi – Presunzioni di ricorrenza dei presupposti oggettivi di imposta – Sussiste.**

Il fatto che la libera professionista si avvalga delle strutture di uno studio associato, organizzato addirittura in forma di società capitali, pare di per sé indicativo della presenza di una stabile organizzazione, capace di incrementare la capacità del professionista collaboratore di generare ricavi e produrre reddito. D’altro canto la rilevante incidenza delle spese sostenute rispetto ai compensi percepiti è ugualmente sintomatica dell’esistenza di una struttura organizzata, circostanza che integra i presupposti richiesti dalla consolidata giurisprudenza per l’applicazione del tributo IRAP. (R.C.)

*Riferimenti normativi: art. 2, d.lgs. n. 446/1997*

**452. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4948 del 9 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Punzo**

**IRAP – Presupposto impositivo – Socia e consiglieria – Non sussiste.**

L’irap non è imposta sul reddito personale del contribuente, perché colpisce (solamente) il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Ai fini della soggezione ad IRAP dei proventi di un lavoratore autonomo o professionista, non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia

autonoma, cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, ma anche organizzativi. Nel caso di specie è pacifico e documentato che la ricorrente, oltre a essere uno dei sei consiglieri di amministrazione, detiene una modesta e minoritaria quota di partecipazione in una società con propria personalità giuridica, senza averne né la rappresentanza legale né significative deleghe (che sono limitate ai rapporti con le banche, nemmeno con poteri decisionali). (I.R.)

*Riferimenti normativi: art. 2, d.lgs. n. 446/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 14878 del 16 luglio 2015; 21150 del 08 ottobre 2014*

**453. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 5146 del 17 dicembre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

**Diniego rimborso IRAP – Esercizio di attività professionale nell'ambito di un'organizzazione costituita da una società – Assenza di autonoma organizzazione.**

Il requisito dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini IRAP ricorre quando il contribuente che esercita attività di lavoro autonomo sia il responsabile dell'organizzazione (e non sia quindi inserito in strutture organizzate riferibili ad altrui responsabilità e interesse), nonché quando impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che costituiscono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività oppure se si avvale in modo non occasionale del lavoro altrui. L'esercizio di attività professionale nell'ambito di un'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio non realizza di per sé il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 2, comma 1, d.lgs. n. 446/1997*

**454. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 5210 del 19 dicembre 2019, Presidente: Giordano, Estensore: Maffey**

**IRAP – Professionisti studio associato – Autonoma organizzazione – Esenzione – Onere della prova del contribuente.**

In tema di IRAP, secondo la Suprema Corte (Cassazione civile, sez. trib., n. 766115.01.2019), il professionista, il quale sia inserito in uno studio associato, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale, diversa da quella espletata in forma associata, ha l'onere di dimostrare, al fine di sottrarsi all'applicazione dell'imposta, la mancanza di autonoma organizzazione (presupposto richiesto dall'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997), ossia di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla detta associazione che, proprio in ragione della sua forma collettiva, normalmente fa conseguire agli aderenti vantaggi organizzativi e incrementativi della ricchezza prodotta quali, ad esempio, le sostituzioni in attività - materiali e professionali - da parte di colleghi di studio, l'utilizzazione di una segreteria o di locali di lavoro comuni, la possibilità di conferenze e colloqui professionali o altre attività allargate, l'utilizzazione di servizi collettivi e quant'altro caratterizzi l'attività svolta in associazione professionale (Cassazione civile, sez. trib., n. 29128/13.11.2018). (La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia - seppur confermando la sentenza di primo grado la quale, accogliendo il ricorso della contribuente, aveva accertato dalle dichiarazioni dei redditi prodotte la mancanza di elementi rilevatori della componente organizzativa necessaria per applicare l'IRAP - ha osservato come non sia condivisibile l'affermazione dei primi giudici secondo cui l'onere della prova che la contribuente fosse componente di uno studio associato gravasse sull'Ufficio e non sulla contribuente stessa come da giurisprudenza citata). (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 2, d.lgs. n. 446/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sez. trib., n. 7661 del 15.01.2019; Cassazione civile, sez. trib., n. 29128 del 13.11.2018*

***Requisiti soggettivi*****455. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 3677 del 16 settembre 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Gittardi****IRAP – Requisiti soggettivi – Requisiti oggettivi – Autonoma organizzazione.**

Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l' "id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Lo svolgimento di un'attività di libero professionista a contenuto tecnico quale è l'attività di un consulente, deve ritenersi pertanto compatibile con l'assoggettabilità ad IRAP a condizione che le stesse presenti caratteristiche organizzative strumentali e personali dotate di una valenza autonoma ed ulteriore rispetto a quanto strettamente e direttamente necessario per l'esercizio dell'attività intellettuale del libero professionista. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi: art. 2, co. 1 del d.lgs. n. 446/1997*

**456. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 5854 del 23 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: D'Antonio****Requisito soggettivo – Avvalersi di un agente integra il presupposto di imposta solo qualora si configuri un'autonoma attività organizzata.**

Si ha esercizio di attività autonomamente organizzata soggetta ad Irap ai sensi dell'art. 2, d.lgs. 446/1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso (Cass. n. 3672/2007). Qualora il lavoratore autonomo si avvalga di un agente, il presupposto impositivo non scatta automaticamente, ma quando, dopo l'analisi della natura del rapporto giuridico tra lavoratore-agente, sia stato accertato che le prestazioni fornite dall'agente confluiscono in una struttura organizzativa facente capo al lavoratore stesso (Cass. n. 1545/2015). (G.Za.)

*Riferimenti normativi: art. 2, d.lgs. n. 446/1997; art. 10, l. n. 212/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. n. 156/2001; Cass. n. 3672/2007; Cass. n. 1545/2015*

**457. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4496 del 12 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Evangelista****IRAP – Medico di medicina generale – Lavoratore parasubordinato – Assoggettamento ad imposta – Esclusione aprioristica – Non sussiste – Accertamento in concreto – Necessario.**

Premesso che, in tema di Irap, la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione determina l'assoggettamento del lavoratore autonomo (nella specie, medico convenzionato con il sistema sanitario nazionale) all'imposta, indipendentemente dai riflessi immediati che la stessa cagiona sull'entità del suo reddito, dovendo il giudice di merito accertare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva, in considerazione dell'eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali a disposizione del professionista e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale, deve escludersi che la figura del medico di base convenzionato, qualificato come lavoratore autonomo, possa essere sottratta aprioristicamente dall'area applicativa dell'imposta in esame, essendo invece rimesso al giudice

del merito accertare in concreto se la prestazione lavorativa rappresenti quel valore aggiunto idoneo ad accrescere la capacità produttiva del professionista. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: art. 3, d.lgs. n. 446/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 1542 del 27 gennaio 2015; Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 17245 del 27 giugno 2019*

**458. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 4791 del 27 novembre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Crisafulli**

**IRAP – Attività professionale improntata sulla sola attività personale del professionista senza l’ausilio dei dipendenti – Non assoggettabilità ad IRAP per mancanza di organizzazione autonoma.**

Non è assoggettabile ad imposizione IRAP il reddito di lavoro autonomo prodotto da un professionista che svolge un’attività professionale incentrata sulla sola attività personale senza avvalersi di dipendenti. La mancata indicazione nel quadro RE della dichiarazione dei redditi del professionista di costi per collaboratori o dipendenti conferma l’assenza di un’autonoma organizzazione. (G.O.)

*Riferimenti normativi: l. 662 del 1996*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 156 del 10 maggio 2001*

## **TARES/TARI/TARSU**

### ***Tariffa***

**459. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 428 dell’8 luglio 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

**Tari – tariffa applicabile – villaggio turistico – capacità produttiva.**

È legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe in cui la categoria degli esercizi alberghieri viene distinta da quelle delle civili abitazioni ed è assoggettata ad una tariffa superiore a quella applicabile a queste ultime. La maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto alla civile abitazione costituisce, infatti, un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa dal d.lgs. n.22/97, senza che assuma alcun rilievo il carattere della stagionale dell’attività, il quale può eventualmente dar luogo all’applicazione di speciali riduzioni d’imposta rimesse alla discrezionalità dell’ente impositore. Nel caso di specie, la struttura sottoposta a tassazione risulta adibita a villaggio turistico, nozione che la CTP ritiene assimilabile ai campeggi, se non addirittura alle strutture alberghiere vere e proprie. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 22/97*

**460. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 77 del 4 luglio 2019. Presidente: Vacchiano, Estensore: Fornoni**

**TARI – Rifiuti speciali – Onere della prova in capo al contribuente – Sussiste.**

Grava sul contribuente l’onere di provare la condizione di esenzione dalla tari delle superfici sulle quali, per specifiche caratteristiche strutturali o per destinazione d’uso, vengono prodotti esclusivamente rifiuti speciali. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 649*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16858 del 24 luglio 2014*

**461. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 127 del 16 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

**Tari – Presupposto – Locale rustico adibito a deposito attrezzi e dotato di punti luce – Sussiste.**

Individuato il presupposto della tari nel possesso o detenzione di locali potenzialmente in grado di produrre rifiuti, non può sottrarsi al prelievo l'ambiente domestico che, seppur in condizione di rustico, cioè privo di pavimentazione, arredamento, riscaldamento e fornitura idrica, sia stato comunque dotato di punti luce ed adibito al ricovero di beni. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 641*

**462. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 3763 del 19 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Centurelli**

**TARI – Inutilizzo del bene non è condizione idonea all'esenzione della tassa.**

La circostanza dell'inutilizzo del bene immobile da parte del proprietario – nel caso di specie identificato in un box – non può ritenersi idonea a suffragare l'esenzione della TARI, che appare correlata dal Legislatore solo all'oggettiva insuscettibilità del bene posseduto a produrre rifiuti. Inoltre, è onere del possessore comprovare che l'immobile sia effettivamente idoneo a produrre rifiuti al fine di accedere all'esenzione di imposta. (F.G.)

*Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 641*

**463. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3776 del 19 settembre 2019. Presidente: Picone, Estensore: De Rosa**

**TARI – Contrasto tra Regolamenti Comunali e Circolari Ministeriali relativamente alla quota variabile TARI delle unità pertinenziali.**

Qualora una Circolare Ministeriale indichi un adeguamento dei Regolamenti Comunali in merito alle tariffe TARI, il contribuente non può invocare l'indicazione della Circolare a fondamento del diverso calcolo dell'imposta. Infatti, una Circolare Ministeriale non è fonte di legge primaria e, pertanto, fino a quanto i principi ivi indicati non siano trasfusi in un atto legislativo, non può annullare un Regolamento Comunale che, eventualmente, prevede diversi indici di calcolo. (F.G.)

*Riferimenti normativi:*

**464. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 4100 del 10 ottobre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi**

**Accertamento – Atto di contestazione sanzioni – Atto di irrogazione sanzioni – Motivazione - Nullità.**

Il presupposto della tassa rifiuti, comunque denominata, è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbano. Si considerano suscettibili di produrre rifiuti urbani i locali e le aree utilizzabili a qualunque scopo li renda idonei ad accogliere attività che anche solo potenzialmente generano produzione di rifiuti, indipendentemente che gli stessi siano o meno di fatto utilizzati. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

**465. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 4262 del 14 ottobre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Chiametti**

**TARI – Ricalcolo su occupazione box – Inammissibilità.**

Non può essere richiesto il ricalcolo della Tassa Rifiuti (TARI) relativamente all'occupazione di un box, facendo leva sulla risposta data ad una interrogazione parlamentare. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 1 comma 641 e seguenti della legge 147 del 2013*



*Riferimenti giurisprudenziali:* Corte di Cassazione, sentenza n. 5137/2014

466. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3539 del 20 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Tari – Esenzione – Onere della prova sul contribuente.**

Il contribuente è tenuto a pagare la Tassa rifiuti con riferimento a qualsivoglia locale e area scoperta, a qualsiasi uso adibiti, purché si tratti di aree frequentate da persone e, quindi, produttive in via presuntiva di rifiuti. Il contribuente può beneficiare dell'esenzione solo se dimostra l'inidoneità dell'area a produrre rifiuti urbani. (L.D.)

*Riferimenti normativi:* art. 1, co. 641 e 649, l. 147/2013; art. 62, co. 2, d.lgs. n. 507/1993

467. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3868 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

**Tari – Assimilazione dei rifiuti da imballaggio ai rifiuti urbani.**

Non sono disapplicabili, perché conformi al dato normativo, le norme regolamentari dei Comuni che hanno disposto l'assimilazione dei rifiuti da imballaggio ai rifiuti urbani, così come risultante dalla Deliberazione Interministeriale 27/7/1984 che prevede tale assimilazione. (S.Z.)

*Riferimenti normativi:* d.lgs. 22/97, art. 21, comma 2, lett. g)

*Riferimenti giurisprudenziali:* Cassazione, sentenza n. 23312 del 9 novembre 2011

468. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 4451 del 12 novembre 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi**

**Locazione di immobili mediante piattaforme telematiche – Presupposto di qualificazione di utenza non domestica – Non sussiste.**

Il difetto del requisito della organizzazione, nei termini civilisticamente richiesti ai fini della qualificazione della attività come attività di tipo imprenditoriale non è compromesso dal fatto che il locatore si sia avvalso delle piattaforme telematiche Airbnb e Homeaway, queste sì organizzate e gestite da terzi in forma imprenditoriale, per sfruttare un meccanismo di prenotazione on-line: si tratta infatti di semplici inserzioni di privati, per le quali si riconosce un provento ai gestori dei siti, e non della predisposizione di un proprio sito pubblicitario e di prenotazione. Ne consegue che il fatto che il proprietario dell'immobile conceda in locazione il proprio bene è da considerarsi esercizio del diritto di godimento del bene, tipico del diritto assoluto di proprietà, con conseguente produzione di reddito fondiario e non di reddito d'impresa. (R.C.)

*Riferimenti normativi:* d.P.R. n. 158/1999, art. 6

469. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4822 del 28 novembre 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Gatti**

**TARSU – Utilizzazione del servizio in misura parziale o insufficiente – Imposta dovuta in misura ridotta.**

Nell'ipotesi in cui il Comune non riesca a soddisfare le esigenze di smaltimento dei rifiuti del contribuente questi ha diritto di usufruire di una riduzione di imposta in conformità alle previsioni di cui all'art. 59, d.lgs. 507 del 1993. La riduzione di imposta andrà verificata nel caso concreto, considerando la concreta fruizione del servizio da parte del contribuente (nel caso di specie il contribuente aveva dovuto ricorrere ad una società privata per lo smaltimento dei rifiuti stante l'insufficiente servizio fornito dal Comune). (G.O.)

*Riferimenti normativi:* d.lgs. n. 507 del 1993, art. 59

***Enti pubblici***

470. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 3110 del 9 luglio 2019. Presidente: Tucci, Estensore: Siffredi**

**TARI – Circolare ministeriale – Non prevale rispetto a Regolamento Comunale.**

Nell'ambito di applicazione della TARI, il mancato allineamento da parte del Comune ai criteri indicati nella circolare n. 1/DF prot. 41836/2017 non incide sulla validità del Regolamento Comunale che non può essere disapplicato in favore di una circolare ministeriale. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: circolare n. 1/DF prot. 41836/2017*

**TASSA AUTOMOBILISTICA**

471. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 3801 del 20 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Tassa automobilistica – Locazione finanziaria – Individuazione del soggetto passivo.**

Per i periodi di imposta fino al 2015, il soggetto passivo della tassa di circolazione è unicamente l'utilizzatore del veicolo concesso in locazione finanziaria, così come interpretato autenticamente dall'art. 9-bis, DL n. 78/2015. Si precisa che la norma di interpretazione autentica è stata abrogata con effetto ex nunc dall'art. 10, comma 6, DL n. 113/2016, disponendo, a decorrere dal periodo di imposta successivo al 2015, la soggettività passiva al locatore. Tale interpretazione è in linea con quanto deciso dalla Suprema Corte (cfr. sent. nn. 13131, 13132, 13133, 13135 del 2019) la quale ha ritenuto che l'avvenuta abrogazione della norma di interpretazione autentica non comporti l'applicazione per i periodi pregressi di una regola opposta, che riconosca soggettività passiva al locatore. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 7, comma 2, l. n. 99/2009; art. 9-bis, d.l. n. 78/2015*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sent. nn. 13131, 13132, 13133, 13135 del 16.05.2019*

472. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4590 del 5 novembre 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Mazzotta**

**Tassa automobilistica – Addizionale erariale della tassa automobilistica – Differente natura – Termine decadenziale quinquennale.**

L'addizionale erariale della tassa automobilistica non ha la stessa natura della tassa automobilistica, essendo quest'ultima un tributo locale: da tale distinzione discende che il termine decadenziale di accertamento in relazione all'addizionale erariale deve essere identificato in cinque anni e non tre anni, pur mancando una apposita disposizione normativa in materia. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: l. 214/11, art.16*

473. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 5253 del 5 dicembre 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti**

**Tassa automobilistica – Requisiti soggettivi – Società fiduciaria – Soggetto di imposta – Sussiste.**

Al pagamento della tassa automobilistica regionale è tenuto colui che risulta essere proprietario o titolare di diritto di godimento dal PRA per i veicoli in esso iscritti. Ne deriva che nel caso in cui al PRA risulti intestataria del veicolo una società fiduciaria, è questa ad essere tenuta al pagamento della tassa e non il fiduciante per conto del quale la società gestisce il veicolo. Con l'intestazione fiduciaria infatti il fiduciario ha il compito di amministrare in modo professionale per conto del fiduciante il patrimonio di quest'ultimo la cui proprietà resta in capo al fiduciante

mentre il fiduciario agisce sulla base delle direttive da questi impartite. Sicché la tassa automobilistica risulta dovuta dalla società fiduciaria in ragione dell'obbligo di amministrazione e gestione del bene. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: art. 5, d.l. n. 953/1982*

**474. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 5372 del 9 dicembre 2019. Presidente: Maiga, Estensore: Nicolardi**

**Tassa automobilistica – Prescrizione accertamento.**

Il termine di prescrizione per notificare l'intimazione di pagamento della tassa automobilistica coincide con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento. Il termine breve, in deroga al termine ordinario di cui all'art. 2946 del Codice Civile, si riferisce tanto alla prescrizione dell'azione del Fisco quanto al diritto del contribuente ad ottenere il rimborso. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art 5 d.l. 953/1982*

**475. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 5866 del 24 dicembre 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: Martinelli**

**Tassa automobilistica – Solo gli atti processuali soggiacciono al principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione.**

Gli atti negoziali recettizi per i quali un diritto non può dirsi esercitato se l'atto non è venuto a conoscenza del suo destinatario, quali ad esempio le ingiunzioni di pagamento, non soggiacciono al principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione sancito dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 447 del 2002. In particolare, il principio della scissione soggettiva della notificazione si riferisce solo ai soli atti processuali e non agli atti sostanziali. (G.Za.)

*Riferimenti normativi: art 5, comma 51, d.l. 953/1982*

**476. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3103 del 16 luglio 2019. Presidente: Proietto, Estensore: Crespi**

**Soggettività passiva tassa automobilistica.**

È soggetto passivo obbligato al pagamento del bollo auto la società di leasing, proprietaria dell'autoveicolo. L'art. 5, comma 29 d.l. 30.12.1982 n. 953 come novellato dall'art. 7, comma 2 L. n. 99/2009, prevede, infatti, che sia tenuto al pagamento della tassa, oltre all'utilizzatore del veicolo, anche il proprietario, l'usufruttuario e l'acquirente con patto di riservato dominio. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 5, comma 29 d.l. 30.12.1982 n. 953 come novellato dall'art. 7, comma 2, l. n. 99/2009*

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. N. 4507/2012*

**477. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3580 del 24 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Silocchi**

**Tassa automobilistica – Veicolo oggetto di leasing e soggetto passivo del tributo – L'abrogazione dell'art. 9bis del d.l. n. 78/2015 non ha valenza retroattiva.**

Il dettato della legge 160/2016, abrogativa della norma di interpretazione autentica 78/2015 non può avere valenza retroattiva, con la conseguenza che, per quanto attiene alla tassa dovuta con riferimento ai rapporti sorti tra il 15 agosto 2009 e il 15 giugno 2016 l'obbligazione del suo pagamento grava esclusivamente sull'utilizzatore e non sulla società di leasing, così come aveva

appunto stabilito la norma di interpretazione autentica di cui al d.l. 19 giugno 2015 n. 78 convertito in legge 6 agosto 2015, n. 125. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 113/2016, art. 10*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 13131 del 16 maggio 2019; Cassazione Sez. V, sentenza n. 13132 del 16 maggio 2019; Cassazione Sez. V, sentenza n. 13133 del 16 maggio 2019*

#### **TIA-1/TIA-2**

#### **478. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 706 del 15 novembre 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**TIA – Ingiunzione fiscale – Sottoscrizione – Requisito soggettivo – Sussiste – Inesistenza – Nullità – Non sussistono.**

Non sussiste l'inesistenza o la radicale nullità dell'ingiunzione fiscale per carenza del requisito soggettivo del sottoscrittore, in quanto estraneo all'amministrazione pubblica, sul presupposto che l'autorità amministrativa comunale, titolare del potere di accertamento in relazione alla Tia vigente *ratione temporis*, non avrebbe potuto demandare queste funzioni ad un soggetto estraneo alla Amministrazione stessa. Ciò, poiché trattasi di azione svolta direttamente dal creditore che agisce tramite un legale, senza alcun appalto. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: r.d. 639/10, art. 2; d.lgs. 447/97, artt. 52 e 53; d.lgs. 267/00, art. 107*

#### **ALTRO**

#### **479. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 428 dell'8 luglio 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

**TARI – Avviso di accertamento – Difetto di motivazione – Assenza.**

Non sussiste il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento TARI laddove questo contenga tutti gli elementi necessari e sufficienti, quali la superficie recuperata a tassazione, le tariffe applicate, l'ubicazione dei locali, la categoria di attività riconosciuta in capo al contribuente. Tale indicazioni consentono al destinatario dell'avviso di conoscere gli estremi ed i presupposti della obbligazione tributaria e di ricorrere ai rimedi giuridici e difensivi previsti dall'ordinamento. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

#### **480. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 776 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

**Denuncia catastale – Mancata presentazione – Richiesta del Comune – Attribuzione rendita catastale – Profili temporali – Decorrenza.**

L'accatastamento retrocede alla data (più precisamente al primo gennaio dell'anno successivo a tale data) cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale e da qui nasce la pretesa dell'amministrazione comunale (ovviamente tenuto conto dell'eventuale prescrizione, medio tempore maturata per qualunque motivo). L'Agenzia delle Entrate poi è legittimata, nei termini e forme di legge, a rettificare le rendite proposte con il DOCFA: la rettifica chiude il procedimento ex art. 336, l. n. 311/2004, e la rendita retroagisce alla data sopra indicata. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: l. 311/04, artt. 336 e 337*

**481. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 799 del 18 dicembre 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini**

**IMU – Leasing immobiliare – Risoluzione del contratto – Soggetto Passivo – Locatore.**

In tema di leasing immobiliare il soggetto passivo dell'IMU, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019*

**482. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 76 del 4 luglio 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi**

**Ingiunzione fiscale – Obbligo di motivazione – Sussiste – Esplicitazione della causala e dell'ammontare del pagamento richiesto.**

L'ingiunzione di pagamento, al pari di qualsiasi atto amministrativo, deve essere adeguatamente motivata, ma a tal fine non è necessario che sia esplicitato ogni dettaglio della pretesa, essendo sufficiente che la motivazione contenga elementi tali da porre il contribuente in grado di conoscere la causale e l'ammontare del pagamento richiesto, ossia gli elementi essenziali della pretesa fiscale che lo pongano in condizione di contestare la validità così nell'anche nel quantum. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 241/90, art. 3*

**483. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 225 del 17 dicembre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Anzaldi**

**Accertamento – IMU – Soggetto passivo.**

Per individuare il soggetto passivo dell'imposta comunale – che resta il proprietario/locatario – è influente la circostanza che il locatario non abbia rilasciato tempestivamente l'immobile, occupandolo senza titolo. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9*

**484. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 138 del 30 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

**IMU – Termini di decadenza per la notifica dell'accertamento.**

In caso di omessa dichiarazione e/o omesso versamento dell'Imu, non può ritenersi decaduto il Comune che abbia notificato il relativo avviso di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sarebbero dovuti avvenire. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. 296/06, art. 1, comma 161*

**485. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 528 del 5 dicembre 2019. Presidente: Ferrari, Estensore: Moroni**

**IMU – Notifica accertamento – Scissione dei termini.**

In caso di notifica dell'avviso di accertamento IMU tramite il servizio postale, si applicano i principi generali per cui il rispetto del termine (quinquennale) deve essere valutato in riferimento alla data in cui il Comune affida il plico all'Ufficio postale. La data di ricezione dell'accertamento verrà presa in considerazione solo ai fini della decorrenza dei termini per l'impugnazione. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:***486. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 3426 del 29 luglio 2019.****Presidente: Roggero, Estensore: Faranda****Rendita catastale – Rivalutazione – Comparazione immobili – Medesima microzona e foglio catastale – Legittima.**

È legittimo il comportamento dell’Agenzia delle Entrate nel valutare la rendita catastale basandosi sulle caratteristiche estrinseche del compendio immobiliare oggetto di analisi e sulla zona in cui è ubicato, comparandolo con altri immobili presenti nella medesima microzona comunale o, ancor più, nel medesimo foglio catastale, rilevando contestualmente la classe media ordinaria della zona identificata. (A.D.)

*Riferimenti normativi:***487. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 3475 del 14 agosto 2019.****Presidente: Biancospino, Estensore: Moro****Rendita catastale – DOCFA – Valutazione – Onere motivazionale in capo ad Amministrazione finanziaria – Sussiste.**

La relazione di stima e l’avviso di accertamento in materia catastale devono essere provvisti di adeguata motivazione per essere considerati legittimi. Nello specifico detti atti devono esplicitare i caratteri tipologici e costruttivi specifici dell’immobile e gli immobili ricadenti nella zona ai fini della comparazione. Gli immobili posti a comparazione non possono, infatti, essere resi evidenti solo in sede di giudizio. (A.D.)

*Riferimenti normativi:***488. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4857 del 3 dicembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio****Ingiunzione fiscale per mancato pagamento della tassa smaltimento rifiuti – Difetto di motivazione.**

Non sussiste il difetto di motivazione di un’ingiunzione di pagamento nel caso di atti prodromici richiamati e non allegati all’ingiunzione qualora gli atti prodromici richiamati e non allegati risultano essere stati ritualmente notificati dal Comune al contribuente. (G.O.)

*Riferimenti normativi:***489. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5458 del 30 dicembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi****IMU – Leasing immobiliare – Risoluzione del contratto – Soggetto Passivo – Conduttore sino alla consegna del bene.**

Nel caso di leasing immobiliare risolto per inadempimento dell’utilizzatore, soggetto passivo dell’Imu rimane il conduttore sino al momento della riconsegna del bene alla società di leasing. Il presupposto dell’Imu è riferibile al possesso immobiliare in capo al locatario per l’intera durata del contratto e fino alla riconsegna del bene. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 672; d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1; d.m. 30 ottobre 2012*

**490. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5498 del 30 dicembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**IMU – Riduzione dell'imposta – Inagibilità dell'immobile – Dichiarazione dell'Ufficio Tecnico Comunale – Obbligo.**

Per ottenere la riduzione dell'IMU al 50% in caso di mancata agibilità dell'immobile, questa deve risultare da una dichiarazione dell'Ufficio Tecnico Comunale, non essendo sufficiente il verbale dei Vigili del Fuoco che attesti la mancata applicazione della normativa di prevenzione antincendio ai fini del ripristino dell'attività di vendita dentro i locali dell'immobile. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/11*

**491. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 5587 del 31 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Secchi**

**Applicazione dell'imposta municipale propria e contratto di leasing – Art. 9 del d.lgs. 23/2011 – Soggetto passivo dell'imposta.**

L'articolo 9 del d.lgs. 23/2011 individua nel locatario il soggetto passivo, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di leasing sia risolto e l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere soggetto passivo. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art.9*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019*





## **Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO**

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	pag. 153
ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	pag. 156
BENEFICI PRIMA CASA	pag. 161
TRASFERIMENTI D'AZIENDA	pag. 163
CONTRATTI PRELIMINARI	pag. 165
LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	pag. 165
TRUST	pag. 166
INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	pag. 167
ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	pag. 168
ALTRO	pag. 168



## **Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO**

### **TRASFERIMENTI IMMOBILIARI**

492. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 810 del 20 dicembre 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

**Imposta di registro – Compravendita immobiliare – Determinazione valore venale – Quotazioni OMI – Non attendibili se non integrate da altri elementi probatori.**

Ai fini della determinazione della corretta imposta di registro, la quantificazione del valore venale del bene compravenduto può essere incisa dalla circostanza che al momento della cessione il bene sia privo di elettricità e privo servizi igienico sanitari. Va peraltro rilevato che, ai fini della quantificazione di cui sopra, le quotazioni OMI non costituiscono fonti di prova, ma sono strumento di ausilio e indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa e, dunque, attendibili solo se integrate da altri elementi probatori. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 26376 del 17 ottobre 2019*

493. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2998 del 2 luglio 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

**Imposta di registro – Obbligazione in solido – Art. 57, del Legge 131/1986 – Riconoscimento della rideterminazione dell'imposta in sede contenziosa nei confronti di tutti i debitori – Sussiste.**

L'obbligazione solidale tra acquirente e alienante ai fini dell'imposta di registro presuppone che ciascuno dei debitori sia obbligato per l'intero importo accertato, salvo rivalsa. Non appare pertanto possibile che uno dei debitori in solido possa essere tenuto ad una prestazione più onerosa rispetto agli altri debitori, ciò che si verificherebbe nel caso in cui la quantificazione della pretesa formulata nei confronti del primo non tenesse in considerazione la riduzione della stessa ottenuta dall'obbligato in solido nel corso del giudizio dallo stesso promosso. (L.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art.57*

494. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 4798 del 13 novembre 2019. Presidente: Molinari, Estensore: Gallo**

**Imposta di registro – Rettifica immobiliare basata su dati OMI – Mancata contestazione del maggior valore dell'immobile dichiarata in annualità precedente – Fondatezza della rettifica – Sussiste.**

In ordine all'individuazione degli elementi obiettivi e concordanti ritenuti idonei a corroborare le valutazioni OMI ai fini della rettifica dei corrispettivi dichiarati in relazione alle transazioni immobiliari, quest'ultima deve ritenersi legittima in presenza di ulteriori elementi quali, tra gli altri: riscontri degli strumenti di pagamento, reperimento di scritture o annotazioni con diverso corrispettivo, dichiarazioni rilasciate dagli acquirenti delle unità immobiliari e comparazione con i prezzi di altri immobili. Risulta decisiva anche la mancata contestazione della rettifica di valore immobiliare operata un anno prima

Quanto al caso di specie, deve darsi valore decisivo, quale elemento idoneo a corroborare i valori OMI, al fatto concludente costituito dalla non contestazione circa la rettifica del valore operata in relazione ad una compravendita dell'immobile intervenuta appena un anno prima rispetto a quella oggetto di rettifica. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 52 TUR*

*Riferimenti giurisprudenziali:*

**495. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 5364 del 10 dicembre 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Salvo**

**Imposta ipotecaria e catastale – Atti propri del GEIE – Imposta fissa – Atti traslativi in favore del GEIE – Imposta proporzionale – Non sussiste.**

Fra gli “atti propri” del GEIE si ricomprendono anche gli atti traslativi a titolo oneroso di beni immobili a favore del medesimo e non sono quelli intervenuti all’interno del Gruppo; pertanto, l’imposta Ipotecaria e Catastale applicata in misura proporzionale dall’Ufficio non risulta legittima, in considerazione del disposto di cui all’art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 240/1991, che assoggetta a tassazione fissa gli atti “propri” del GEIE. Il trasferimento immobiliare da parte dei terzi agevola infatti il conseguimento dello scopo del GEIE. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 240/1991*

*Riferimenti giurisprudenziali: Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Sez. 20, sentenza n. 1129 del 25 maggio 2015*

**496. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 5702 del 18 dicembre 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Gallo**

**Registro – Rettifica valore compravendita – Valori OMI – Difetto di prova.**

L’utilizzo dei valori OMI non può costituire l’unico riscontro di un qualsivoglia accertamento di un maggior reddito derivante dalla cessione di beni immobili, atteso che tale elemento deve essere suffragato da altri elementi indiziari gravi, precisi e concordanti. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art.51*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 9474 del 12 aprile 2017*

**497. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 74 del 5 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Imposta di registro – Trasferimenti immobiliari – Rettifica del valore degli immobili – Metodo di stima dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria – Valore di trasformazione.**

È corretto il metodo di stima indiretto dei beni compravenduti che, in mancanza di idonei elementi di confronto per ricorrere al metodo comparativo, si avvale dell’Ufficio del Territorio per la stima dei terreni in base al valore di trasformazione per determinare il più probabile valore di mercato dei beni.

La suddetta metodologia estimativa risulta correttamente applicata qualora vengano tenuti in debito conto tutti gli elementi capaci di influenzarla (tempistica dell’operazione di trasformazione, valore di mercato del bene trasformato, costo di trasformazione inteso come sommatoria del costo tecnico di costruzione, degli oneri indiretti, degli oneri finanziari connessi all’acquisto del bene da stimare); può ritenersi corretto il valore di mercato inteso quale differenza tra valore di mercato dei manufatti realizzati con la trasformazione attualizzato sterilizzando gli importi erogati tra l’acquisto dei terreni e la commercializzazione degli immobili costruiti e i costi necessari per costruire gli appartamenti. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52*

**498. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3696 del 1° ottobre 2019. Presidente: Alparone, Estensore: Bussani**

**Avviso di liquidazione – Vendita complesso edilizio – Contestazione del prezzo dell’immobile – Determinazione stima da parte di un perito in loco – Artt. 51-52 d.P.R. n. 131 del 1986.**

In caso di contestazione del valore di un bene compravenduto tra privati da parte dell’Agenzia delle Entrate è opportuno procedere con sopralluogo al fine di accertare l’effettiva condizione di conservazione dell’immobile e il suo apprezzamento sul mercato, senza limitarsi a porre in

essere un metodo "indiretto" (con supporti fotografici Internet), che presenta maggiori evidenze di aleatorietà. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: artt. 51-52 d.P.R. n. 131 del 1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. Sez. V, 07/09/2018, n. 21813; Cass. civ. Sez. V Sent., 26/01/2018, n. 1961*

**499. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3843 del 9 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Catania**

**Imposta di registro – Rettifica di maggiore valore sul mero rinvio a banche dati – Illegittimità.**

Non è legittima una rettifica di valore di cessione basata solo sul valore medio calcolato secondo tre distinti metodi (OMI, FIMAA ed annunci di vendita). La maggiore quantificazione risulta così infatti basata su valori astratti che non tengono conto della particolare situazione dell'immobile, delle reali condizioni in cui si trova e dell'effettiva situazione del mercato immobiliare. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 51*

*Riferimenti giurisprudenziali: CTR Piemonte 4/27/2011*

**500. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3844 del 9 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Catania**

**Imposta di registro – Vendita da un fallimento – Procedura di autorizzazione della vendita degli organi della procedura – accertamento dell'ufficio – Esclusione.**

La compravendita immobiliare in cui parte venditrice è un Fallimento, avvenuta previa determinazione giudiziale del prezzo ed acquisizione delle necessarie autorizzazioni dagli organi della procedura che hanno esercitato controllo sulla vendita, è soggetta al regime derogatorio di cui all'art. 44 TUR in considerazione dell'indubbio carattere giudiziale che ha contraddistinto la cessione. Il processo autorizzativo che ha interessato la compravendita pone quindi un ostacolo al potere accertativo dell'Ufficio. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 44*

**501. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3850 del 9 ottobre 2019. Presidente: Catania, Estensore: Fraioli**

**Imposta di registro – Valore venale in comune commercio – Maggior imposta per maggior valore accertato scontando le migliorie apportate – Completa trasformazione del bene – Non applicabilità del metodo.**

Non è fondata perché illogica la pretesa dell'Ufficio di una maggiore imposta di registro e ipotecaria assumendo un maggior valore del bene rispetto al prezzo di vendita calcolato alla luce di interventi realizzati *medio tempore* sul bene, ancorché scontandone il costo, quando, proprio in virtù di questi interventi, vi è stata non una semplice miglioria ma una completa trasformazione del bene, tale per cui non vi sia continuità con il bene acquistato in precedenza. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 51*

**502. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3961 del 14 ottobre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli**

**Imposta di registro – Trasferimento immobile – Valore imponibile – Determinazione.**

Ai fini della determinazione del valore imponibile dell'immobile oggetto di compravendita non può essere presa in considerazione la metratura che emerge dal certificato energetico, in luogo di quella che emerge dai dati catastali, essendo il Catasto lo strumento presupposto della misurazione degli immobili ai fini della determinazione della rendita. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 52*

**503. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 5311 del 20 dicembre 2019, Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Imposta di registro – Compravendite immobiliari – Negozi collegati.**

*Nel caso di negozi collegati, il collegamento deve ritenersi meramente occasionale, quando le singole dichiarazioni, strutturalmente e funzionalmente autonome, siano solo casualmente riunite, mantenendo l'individualità propria di ciascun tipo negoziale, in cui esse si inquadrano. Sicché la loro unione non influenza la disciplina dei singoli negozi, in cui si sostanziano; il collegamento è invece funzionale quando i diversi e distinti negozi, cui le parti diano vita nell'esercizio della loro autonomia negoziale, pur conservando l'individualità propria di ciascun tipo, vengono tuttavia concepiti e voluti come avvinti teleologicamente da un nesso di reciproca interdipendenza, per cui le vicende dell'uno debbano ripercuotersi sull'altro, condizionandone la validità e l'efficacia. Ai fini della qualificazione giuridica della situazione negoziale, per accertare l'esistenza, l'entità, la natura, le modalità e le conseguenze di un collegamento funzionale tra negozi realizzato dalle parti occorre un accertamento del giudice di merito che passi attraverso l'interpretazione della volontà contrattuale ... Nella fattispecie in esame, poiché il prezzo di compravendita è stato pattuito a corpo, nonostante la differente intestazione immobiliare correttamente il notaio ha applicato il disposto ex art. 21, comma 2, d.P.R. 131/1986, trattandosi di atto complesso. (M.Fal.)*

*Riferimenti normativi: art. 21, comma 2, del d.P.R. 131/1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 15545/2013*

**504. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5571 del 30 dicembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Imposta di registro – Valori OMI – Validità ai fini del recupero – Prova contraria del contribuente.**

*L'Ufficio non può recuperare la maggiore imposta di registro dovuta in occasione della compravendita di un magazzino limitandosi a richiamare i valori OMI o alcune compravendite di beni similari appartenenti allo stesso contribuente accertato. Rappresentano documenti idonei a superare la contestazione dell'Ufficio sia la perizia di stima asseverata prodotta dal contribuente sia l'autorizzazione alla vendita al prezzo stabilito dal contratto da parte del Giudice tutelare, stante la qualifica di amministrato di sostegno del venditore. (A.Faz.)*

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86*

## **ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO**

**505. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 435 del 9 luglio 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Repossi**

**Imposta di registro – IVA – Giurisprudenza eurounitaria – Contratto di locazione di bene strumentale – Applicazione.**

*Alla luce dell'ordinanza del 15/11/2017 (causa C-549/2016 Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Bolzano c. Palais Kaiserchron s.r.l.), con la quale la Corte di giustizia ha disposto che l'articolo 401 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 "deve essere interpretato nel senso che non osta ad un'imposta di registro proporzionale che colpisce i contratti di locazione di beni strumentali (...) anche quando detti contratti siano parimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto", ha ritenuto applicabile al contratto di locazione di immobile - i cui canoni sono soggetti ad IVA mediante l'emissione di fatture - anche l'imposta di registro. (S.Ma.)*

*Riferimenti normativi: art. 401 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006 artt. 40, comma 1 bis, e 5, comma 1, letta-bis Tariffa Parte I T.U.R.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di giustizia, ordinanza 15/11/2017, causa C-549/2016 Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Bolzano c. Palais Kaiserkrone s.r.l.*

**506. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 3646 del 13 settembre 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Grassi**

**IVA indetraibile – IRES – Deducibilità – Servizi di facchinaggio – Illegittima somministrazione di manodopera.**

Qualora l'Agente delle Entrate riqualifichi dei servizi di facchinaggio come illegittima somministrazione di manodopera, l'IVA non sarà detraibile. In tal caso l'IVA non potrà essere dedotta perché versata ad un soggetto non legittimato e non relativa ad operazioni di facchinaggio (per le quali sarebbe stata detraibile) ma, appunto, di fornitura di sola manodopera. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sentenze n. 735/2010 e n. 25142/2013*

**507. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3939 del 30 settembre marzo 2019. Presidente ed Estensore: Celletti**

**Interessi convenzionali – Frutti civili – Imposta di Registro in misura fissa.**

Gli interessi convenzionali rientrano tra i frutti civili con funzione corrispettiva e sono dovuti, indipendentemente dalla mora, in base al principio generale secondo cui l'utilizzazione di un capitale o di una cosa fruttifera obbliga l'utente al pagamento di una cosa dello stesso genere, proporzionata (cioè corrispettiva) al godimento ricavato; con riferimento all'imposta di registro gli stessi sono soggetti a tassazione in misura fissa e non proporzionale.

Sono invece esclusi dal novero dei frutti civili gli interessi moratori che adempiono ad una funzione di indennizzo forfetario dei danni causati dal ritardo nell'adempimento della obbligazione.

Nel caso di specie i giudici aditi hanno annullato un avviso di liquidazione dell'imposta di registro emesso sull'erroneo presupposto che gli interessi convenzionali avessero natura moratoria e rientrassero quindi tra le operazioni escluse (e non esenti) dall'IVA ai sensi dell'art. 15 d.P.R. n. 633/1972, da sottoporre a tassazione in misura proporzionale. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 8, d.P.R. 131/1986, artt. 10 e 15, d.P.R. n. 633/1972*

**508. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4460 del 25 ottobre 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Schiavini**

**Atto di ricognizione del debito – Imposta in misura fissa – Alternatività IVA/Registro.**

La ricognizione di debito, non essendo un atto avente contenuto patrimoniale bensì una mera dichiarazione, inidonea a costituire un rapporto obbligatorio, è di per sé da sottoporre a imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, tanto più se l'operazione sottostante sia stata già assoggettata a IVA. In tal caso l'esclusione dall'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale sarebbe preclusa per il principio di alternatività IVA/Registro. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 481 del 2018*

**509. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 111 del 18 dicembre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Barraco**

**Imposta di registro – Enunciazione di fideiussione – Garante soggetto IVA – Alternatività IVA/Registro – Sussistenza.**

Con riferimento alla tassazione di una enunciazione di fideiussione contenuta in un atto giudiziario, l'art. 40 del d.P.R. 131/1986 sancisce il principio dell'alternatività Iva/Registro e, qualora la fideiussione sia stata rilasciata da un soggetto Iva, ai fini dell'applicazione del principio di alternatività Iva/Registro è necessario accertare che il soggetto che presta la garanzia, ovvero il garante, abbia rilasciato la fideiussione nell'ambito di una attività d'impresa, rilevante ai fini Iva a norma dell'art. 4, comma 2 n. 1 del d.P.R. 633/1972, annoverandosi, l'assunzione di fideiussioni e di garanzie, per espresso dettato della norma di cui all'art. 10 del d.P.R. 633/1972, tra le operazioni esenti ai fini Iva. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40; d.P.R. 633/1972 artt. 4, comma 2 n. 1 e 10*

**510. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3332 del 6 agosto 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Ruta**

**Imposta di Registro – Decreto Ingiuntivo – Recupero di scoperto di conto corrente – Saldo negativo determinato anche dall'addebito di rivalsa per garanzia fideiussoria escussa – Irrilevanza – Rapporto soggetto ad IVA – Inapplicabilità imposta proporzionale di registro.**

In tema di corretta applicazione di imposta di registro ad un provvedimento monitorio, emesso sulla base del saldo negativo di conto corrente, non rileva la fonte originaria del saldo debitore e, in particolare, la circostanza che alla formazione del debito abbia concorso l'addebito di una somma corrisposta dalla banca a titolo di garanzia fideiussoria, rimanendo la natura del rapporto alla base dell'emissione del decreto ingiuntivo quello di conto corrente. Trattandosi di un rapporto soggetto ad IVA, sia pure esente ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. 633/1972, l'imposta di registro va applicata in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività IVA/registro. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40*

**511. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3586 del 25 settembre 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani**

**Imposta di registro – Rapporto tra fideiussore e debitore garantito – Art. 8 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 131/1986 – Decreto ingiuntivo ottenuto dal garante escusso nei confronti del debitore principale e applicazione dell'aliquota proporzionale del 3%.**

Ai fini del corretto trattamento fiscale da applicare in materia di imposta di registro alla statuizione di condanna contenuta in un decreto ingiuntivo, ottenuto dal fideiussore nei confronti del debitore principale nell'ambito dell'azione di regresso, assume rilievo, esclusivamente, la presenza di un provvedimento monitorio recante una condanna al pagamento di somme o valori, con applicazione dell'imposta proporzionale del 3%, senza involgere l'applicazione del principio di alternatività IVA/registro. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, Tariffa allegata, parte I, art. 8, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 20264 del 9 ottobre 2015; Cassazione Sez. V, sentenza n. 20262 del 9 ottobre 2015; Cassazione Sez. V, sentenza n. 20265 del 9 ottobre 2015*



**512. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 3604 del 25 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Di Mario**

**Imposta di registro – Assoggettamento all'imposta di registro ed IVA dopo modifiche del d.l. 223/2006– Art. 401 della dir. 2006/112/CE – Legittimo l'assoggettamento al pagamento dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% indipendentemente dal regime di esenzione o di imponibilità, ancorché per opzione, ai fini IVA.**

L'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta ad un'imposta di registro proporzionale che colpisce i contratti di locazione di beni strumentali, anche quando detti contratti siano parimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto. Ne consegue che l'assoggettamento al pagamento dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1 per cento, indipendentemente dal regime di esenzione o di imponibilità, ancorché per opzione, ai fini IVA, dei suddetti contratti di locazione di immobili strumentali, introdotto con le modifiche del Decreto legge n. 223 del 2006, non è in contrasto con la normativa eurounitaria. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: dir. 2006/112/CE, art. 401*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Unione Europea, ordinanza del 12 ottobre 2017, causa C-549/16*

**513. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4691 del 22 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Currò**

**Atto di riconoscimento di debito – Prestazione soggetta ad IVA – Alternatività IVA e registro – Imposta in misura fissa.**

Le promesse unilaterali di una prestazione, tra cui rientra anche la ricognizione di debito, non costituiscono una fonte generale di obbligazioni e possono essere astratte o titolate, a seconda se menzionano, o no, la causa della promessa o del debito.

Anche quando il riconoscimento del debito è titolato, si ha un'astrazione processuale, con dispensa del beneficiario dall'onere di provare i fatti che giustificano il credito, da cui non discendere quell'autonomia negoziale che giustifica l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

Dalla natura di promessa unilaterale con funzione esclusivamente processuale discende che l'atto di ricognizione del debito, in quanto enunciato nel ricorso in monitorio solo a riprova del credito fondato su fatture soggette ad IVA, rientra tra gli atti di natura dichiarativa a contenuto patrimoniale, ex art. 3, tariffa parte prima, allegata al TUR liquidabili con aliquota proporzionale del 1%.

Qualora oggetto della ricognizione di debito sia la fornitura di merci e la prestazione di servizi già fatturata e soggetta ad IVA, l'imposta di registro va applicata in misura fissa per il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, ex art. 40 del TUR. (R.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 1988; TUR, art. 3, Tariffa Parte Prima; TUR, art. 40*

**514. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4794 del 27 novembre 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

**Ricorso per decreto ingiuntivo su prestazioni commerciali – Imposta di registro in misura fissa – Riconoscimento di debito – Irrilevanza ai fini impositivi.**

Il riconoscimento di debito contenuto nella scrittura privata richiamata da un decreto ingiuntivo non ha contenuto patrimoniale e pertanto non è soggetto ad imposta proporzionale di registro, non costituendo obbligazione ulteriore rispetto a quella posta a base della ingiunzione di pagamento.

Inoltre, qualora il decreto ingiuntivo riguardi prestazioni commerciali tra imprenditori lo stesso, per il principio di alternatività IVA/Registro, sconta l'imposta di registro in misura fissa ex art. 40, d.P.R. n. 131/1986, avendo le prestazioni commerciali già scontato l'IVA. (G.O.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 40*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 1113 del 2019; Cass., Sez. V, ordinanza n. 481 del 2018*

**515. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 5081 del 13 dicembre 2019. Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti**

**Avviso di liquidazione – Imposta di registro in misura fissa per la registrazione di sentenza di condanna al pagamento di somme aventi natura restitutoria – Art. 11, Tariffa, parte 1 del d.P.R. 131/1986 e art. 40 d.P.R. 131/1986 – La ricognizione del debito si riferisce ad attività già sottoposte ad IVA ed in quanto tale non può trovare applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale.**

Allorquando la sentenza di condanna al pagamento di una somma di denaro trae origine dalla ricognizione del debito ex art. 1988 c.c., l'aliquota proporzionale è nel caso di specie ingiustificata per una duplice ragione: sia in quanto la ricognizione del debito non modifica la sfera patrimoniale delle parti intervenute nell'atto ma cristallizza un'obbligazione già esistente e quindi non rileva alcuna capacità contributiva, sia perché si riferisce ad attività già sottoposte ad IVA, in relazione alle quali trova l'art. 40 del d.P.R. 131/1986 che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa in base al principio dell'alternatività IVA – Registro. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 11, Tariffa, parte 1 del d.P.R. 131/1986 e art. 40 d.P.R. 131/1986, art. 1988 c.c.*

**516. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 5102 del 17 dicembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Fucci**

**Avviso di liquidazione – Imposta di registro su decreto ingiuntivo – Art. 40 del d.P.R. n. 131/1986 e art. 15 del d.P.R. 633/1972 – Non applicabilità del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro su interessi moratori.**

Gli interessi moratori oggetto di ingiunzione di pagamento hanno natura risarcitoria e come tali sono espressamente esclusi dal campo IVA, anche in forza dell'art. 15 del d.P.R. 633/1972. In conseguenza di quanto sopra le somme ingiunte a titolo di interessi moratori non sconteranno il regime di imposta in misura fissa in quanto non trova applicazione il principio di alternatività IVA/imposta di Registro e l'imposta dovuta verrà calcolata in misura proporzionale in base a quanto contenuto nella Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 40 del d.P.R. n. 131/1986 e art. 15 del d.P.R. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenza n. 28559/2019 e sentenza n. 27304/2017*

**517. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 5164 del 18 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Silocchi**

**Avviso di liquidazione – Imposta di registro e sanzioni su atto di assegnazione del credito pignorato presso terzi – Artt. 6 e 8 della Tariffa parte I d.P.R. 131/1986 – Assoggettabilità dell'atto a imposta di registro in misura fissa.**

Nell'ipotesi in cui innanzi al giudice dell'esecuzione non sorgano contestazioni tra i creditori in ordine al credito, la mera ordinanza di assegnazione dei beni ai creditori esecutanti è soggetta ad imposta di registro in misura fissa e non a tassazione proporzionale. Ciò in quanto tale

provvedimento giudiziario non definisce un giudizio e quindi non rientra in alcuna delle ipotesi disciplinate dall'articolo 8 della Tariffa parte I d.P.R. 131/1986. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: artt. 6 e 8 della Tariffa parte I d.P.R. 131/1986.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione sentenza n. 9400/2007*

### **BENEFICI PRIMA CASA**

**518. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3696 del 16 settembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

**Imposta di registro – Prima casa – Avviso di liquidazione – Aliquota agevolata.**

Nell'ipotesi in cui un soggetto voglia acquistare un immobile beneficiando dell'aliquota agevolata dell'imposta di registro prevista per la prima casa, bisogna far riferimento non alla situazione soggettiva del contribuente o al concreto utilizzo del bene, ma al solo parametro oggettivo della non titolarità del diritto di proprietà di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986*

**519. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 3919 del 27 settembre 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: Guidi**

**Imposta di registro – Benefici prima casa – Pertinenze – Aliquota agevolata.**

In tema di imposta di registro, ai fini dell'estensione dell'aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, deve intendersi compreso tra le pertinenze dell'immobile, destinate al servizio e ornamento dell'abitazione oggetto dell'acquisto, ai sensi della nota II-bis all'art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, come modificata dall'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e sulla base della nozione dettata dall'art. 817 c.c., anche il lastrico solare di proprietà esclusiva dell'acquirente, senza che rilevi che il bene sia censito unitamente all'immobile principale, né che l'acquisto della pertinenza sia concluso con atto separato, assumendo la norma tributaria - nel riferimento alle unità immobiliari di classificazione catastale c/2, c/6 e c/7 - mera valenza complementare rispetto alla nozione civilistica.

Nel caso di specie è pacifico si trattasse di una pertinenza in senso civilistico (un cortile/campo arboreo a servizio del fabbricato principale) e tanto basta per la concessione dei benefici, a prescindere dal fatto che non fosse avvenuta in precedenza la cd. graffatura tra i due beni, vale adire l'unione catastale, che peraltro può essere effettuata in qualsiasi momento. (U.I.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 817 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Sent. Cass. n. 6259 del 13/03/2013; CTR Milano del 5/01/2016 n. 14*

**520. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 363 del 5 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Santangelo**

**Imposta di registro – Mandato a vendere senza rappresentanza – Benefici prima casa – Decadenza – Sussiste.**

Il conferimento di un mandato senza rappresentanza, pur accompagnato dal trasferimento dell'immobile al mandatario, non consente al mandante di fruire dell'agevolazione prima casa ai fini dell'imposta di registro per l'acquisto di un immobile ulteriore, occorrendo un trasferimento definitivo del bene dal mandatario all'acquirente terzo. (A.Q.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 1, nota II-bis)*

**521. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 364 del 5 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Santangelo**

**Imposta di registro – Immobile acquistato entro un anno dalla vendita del precedente bene agevolato – Trasferimento della residenza – Termine di diciotto mesi – Applicabilità – Sussiste.**  
Poiché la normativa non prevede alcun termine specifico a tal fine, anche nell'ipotesi di riacquisto di immobile con beneficio prima casa è applicabile il termine di diciotto mesi entro cui il contribuente è tenuto a trasferire la residenza per escludere la decadenza dall'agevolazione. (A.Q.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 1, nota II-bis)*

**522. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3534 del 19 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

**Mancanza requisiti per agevolazioni prima casa – Causa di forza maggiore – Agevolazioni permangono.**

Le agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della prima casa non vengono meno se il mancato rispetto dei requisiti previsti dalla norma è dovuto a causa di forza maggiore, cioè a cause imprevedibili e sopravvenute che non dipendono da un comportamento addebitabile al contribuente anche solo a titolo di colpa. (E.Bo.)

*Riferimenti normativi: art. 1, nota 2 bis, tariffa parte 1, d.P.R. 131/1986 (T.U. dell'imposta di registro)*

**523. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 5002 del 12 dicembre 2019. Presidente: Guicciardi, Estensore: Crespi**

**Imposta di registro – Terreno non graffato – Agevolazione prima casa – Sussiste.**

La normativa in materia di imposta di registro non prevede alcuna limitazione tassativa rispetto ai beni che possono assumere natura pertinenziale di un fabbricato, ai fini di potere fruire delle cosiddette "agevolazioni prima casa", ma solo una elencazione esemplificativa.

Due sono i requisiti - uno oggettivo e uno soggettivo - che devono necessariamente ricorrere affinché un bene possa qualificarsi pertinenza di un altro: la destinazione durevole al servizio o ornamento del bene principale; la volontà del titolare di diritto reale sulla cosa principale di effettuare tale destinazione.

La "graffatura" rappresenta manifestazione inequivoca della volontà del proprietario di destinazione del terreno a servizio o ornamento del fabbricato principale cui è agganciato, tuttavia la mancata graffatura non esclude automaticamente tale volontà.

La graffatura è, quindi, solo una conseguenza del rapporto pertinenziale, non un presupposto. Quindi, se si tratta di un'area che ha le caratteristiche della pertinenza di un fabbricato abitativo il suo valore deve intendersi inglobato nel valore dell'appartamento e il tutto va tassato con l'aliquota agevolata; e ciò indipendentemente dal fatto che si tratti di un'area "rimasta" al Catasto Terreni. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 131/1986*

**524. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 5017 del 12 dicembre 2019. Presidente: Guicciardi, Estensore: Vicuna**

**Agevolazione prima casa – Acquisto di immobili da accorpate – Termine triennale – Assenza.**

L'accorpamento catastale non è un requisito costitutivo per fruire del beneficio abitazione principale, tale requisito non risulta essere richiesto da alcuna norma. Ne è richiesto che l'accatastamento sia effettuato nei tre anni dal giorno in cui è stato fatto l'acquisto agevolato, tale termine non è previsto da alcuna norma. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986*

525. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 5472 del 30 dicembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta**

**Imposta di registro e agevolazioni fiscali – Qualifica in termini di pertinenza – Tariffa Parte 1, art. 1, nota II bis, comma 3, del TUR – Mancata graffatura – Non incidenza.**

La graffatura, quale modalità di allegazione catastale, non può incidere al fine di disconoscere una circostanza di fatto, l'asservimento, il cui riscontro si fonda su dati obiettivi. Essa rappresenta un dato formale, recessivo rispetto a quello - sostanziale ed assorbente - dell'esistenza di un vincolo di asservimento di un bene a favore dell'altro. (C.R.)

*Riferimenti normativi: TUR, Tariffa Parte 1, art. 1, nota II bis, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 26077 del 30 dicembre 2015; Cassazione Sez. V, sentenza n. 6259 del 13 marzo 2013*

### **TRASFERIMENTI D'AZIENDA**

526. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 97 del 12 luglio 2019. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro**

**Contratto di affitto di ramo d'azienda – Clausola penale – Autonomia – Esclusione.**

In un contratto di affitto di ramo d'azienda la clausola penale non può essere separatamente assoggettata ad imposta di registro, perché essendo riferibile ad eventuali e possibili inadempienze proprie del contratto di affitto al quale accede non ha evidentemente natura autonoma rispetto a quel contratto ma è collegata allo stesso sotto il profilo funzionale e logico e fa parte, quindi, dell'accordo. (Marida Anselmo)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21 e art. 27*

527. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3773 del 19 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: De Rosa**

**Registro – Trasferimenti d'azienda – Determinazione del valore dell'avviamento del ramo d'azienda ceduto.**

Il valore dell'avviamento da attribuire al ramo d'azienda ceduto deve essere determinato in base all'effettiva consistenza dell'azienda e alla concreta potenzialità di reddito che la stessa azienda possa generare. Non vi è un criterio matematico certo che possa essere adottato per determinare tale valore, atteso che quest'ultimo è necessariamente influenzato da vari fattori che possono incidere sulla reale capacità dell'azienda di generare reddito. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 51 d.P.R. n. 131/1986*

528. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3806 del 23 settembre 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Galli**

**Registro – Trasferimenti d'azienda – Determinazione del valore di avviamento nella cessione di ramo d'azienda.**

Il valore dell'avviamento di un ramo d'azienda ceduto va valutato in maniera concreta e specifica, ancorando la valutazione a dati concreti caratterizzanti la specifica realtà aziendale. Per contro il metodo di calcolo patrimoniale con stima autonoma del *goodwill*, seppur legittimo, non tiene conto del reddito medio atteso dall'azienda né delle particolarità dell'attività commerciale. (F.G.)

*Riferimenti normativi:*

**529. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 4437 del 23 ottobre 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Benedetti**

**Registro – Trasferimenti d'azienda – Qualificazione degli atti negoziali alla luce della causa concreta del negozio – Rilevanza atti esterni.**

Nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, l'Ufficio è tenuto ad attribuire rilievo preminente alla causa concreta del negozio, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contribuenti, anche mediante una serie di pattuizioni tra loro non collegate. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 20, d.P.R. n. 113/1986 modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a), n. 1) e 2) l. n. 205/2017*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 13610/2018*

**530. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4704 dell'8 novembre 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Chiametti**

**Imposta di registro – Cessione di ramo d'azienda e cessione di magazzino con rimanenze – Applicazione imposta proporzionale – Imposta d'atto.**

Nel caso di una cessione tra i medesimi soggetti sia di un ramo d'azienda che di un magazzino con relative rimanenze, prima di applicare l'imposta di registro proporzionale del 3% l'Ufficio deve giudicare la predisposizione degli atti notarili di cessione, nonché la presenza di una correlazione tra le rimanenze e il ramo d'azienda: le due cessioni, realizzate con più atti, non rappresentano nella sostanza un'unica operazione di compravendita, in quanto l'imposta di registro è un'imposta d'atto, che va a tassare il contenuto economico dell'atto stesso. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art.23-51*

**531. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 5593 del 16 dicembre 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Zucchini**

**Valore dell'azienda – Deduzione dalla base imponibile – Passività da scritture contabili – Non inerenti – Non sussiste.**

In sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del valore dell'azienda che è stato indicato nell'atto soggetto ad imposta di registro, le passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile devono essere dedotte dalla base imponibile solo se inerenti all'azienda, non essendo sufficiente la loro registrazione nelle scritture contabili; per i debiti estranei all'azienda non può che configurarsi che un'ipotesi sostanzialmente riconducibile all'accollo da parte del cessionario del debito del cedente. Il valore dell'azienda, dunque, dovrà essere determinato, ai fini dell'imposta di registro al lordo delle passività non inerenti. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 51*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione sentenza n. 10218 del 18 maggio 2016*

**532. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 4963 del 10 dicembre 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Candido**

**Accertamento del maggior valore di avviamento – Automatismo – Esclusione.**

Il metodo dell'automatismo per il conteggio dell'avviamento non è sufficiente a giustificare la pretesa fiscale. I dati ottenuti con tale meccanismo devono essere raffrontati con i valori di bilancio, che sono quegli elementi necessari proprio per il calcolo dell'avviamento. Tenuto conto che per avviamento si deve intendere la possibilità di produrre reddito in futuro, l'avviamento non può essere determinato su calcoli matematici teorici, che nulla hanno a che

vedere con i valori contabili estrapolati dal bilancio e dalla contabilità, nelle sue due componenti, che sono stato patrimoniale e conto economico. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131 del 1986 art. 51 e 52*

### **CONTRATTI PRELIMINARI**

**533. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 159 dell'8 luglio 2019.**

**Presidente: Montanari, Estensore: Pirola**

**Imposta registro – Contratto preliminare – Tassa fissa – Imposta sulla caparra.**

La tassa fissa sul contratto preliminare prevista dall'art. 10 della Tariffa allegata al T.U. 131/86 costituisce il corrispettivo per la registrazione dell'atto e quindi va pagata in ogni caso, ed è del tutto irrilevante la mancata stipula del definitivo.

Diversamente, invece, per l'imposta sulla caparra, che sempre secondo l'articolo 10 è imputata all'imposta principale dovuta per la stipula del contratto definitivo cui il preliminare è collegato. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

### **LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI**

**534. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 622 del 18 ottobre 2019.**

**Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**

**Contratto di locazione immobiliare – Clausola penale con previsione di oneri aggiuntivi per inadempimento – Autonomo assoggettamento ad Imposta di registro – Esclusione.**

Non è soggetta ad autonoma imposizione la clausola penale, inserita in un contratto di locazione immobiliare, con cui vengono stabiliti, in caso di inadempimento, oneri ulteriori per l'inadempiente, trattandosi di una clausola che presenta un indissolubile legame con la fattispecie normativa dell'inadempimento del contratto di locazione; tanto è vero che una simile clausola, ove autonomamente considerata, sarebbe priva di ogni autonomia concettuale prima ancora che giuridica. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 21, comma 2*

**535. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 631 del 23 ottobre 2019.**

**Presidente ed Estensore: Caristi**

**Locazione immobiliare – Clausola penale per ritardata restituzione dell'immobile o per danni all'immobile – Autonoma assoggettabilità ad imposta di registro – Esclusione.**

La clausola penale, inserita in un contratto di locazione immobiliare, con cui è prevista una penale per un'eventuale ritardata restituzione dell'immobile o per eventuali danni all'immobile, lungi dall'avere carattere di negozio autonomo, rappresenta una componente del contratto di locazione, come tale non è autonomamente assoggettabile ad imposta di registro. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 21, comma 2*

**536. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 3091 dell'8 luglio 2019.**

**Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**Imposta di registro – Clausole penali – Art. 21, comma 2 del d.P.R. 131/1986 – Collegamento negoziale con il contratto principale sussiste.**

Le clausole penali che prevedono la risoluzione del contratto in caso di morosità del conduttore, apposte al contratto di locazione di immobile registrato costituiscono una pattuizione autonoma che si inserisce all'interno del contratto principale, con funzione accessoria rispetto

a quest'ultimo; il rapporto che si instaura tra contratto principale e clausola penale è quello del collegamento negoziale. Dette clausole vanno pertanto qualificate quali "negozi collegati" con la conseguenza che, ai fini dell'imposta di registro, vanno tassate secondo le modalità di cui al secondo comma dell'art. 21 d.P.R. 131/1986. (L.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art.21, comma 2*

**537. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3783 del 20 settembre 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Moroni**

**Imposta di registro – Locazioni e affitti immobiliari – Calcolo sanzione per tardiva registrazione del contratto di locazione.**

Il contribuente, a seguito della stipula di un contratto di locazione di durata pluriennale, è tenuto al versamento dell'imposta di registro o in un'unica soluzione, in riferimento alla durata complessiva del contratto, oppure annualmente, sull'ammontare del canone di locazione di ciascun anno. Pertanto, l'eventuale sanzione per tardiva registrazione deve essere corrisposta in riferimento all'ammontare annuale del canone di locazione e non sull'intero ammontare dei canoni riferiti alla complessiva durata del contratto. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 17 d.P.R. n.131/1986; art. 5, Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986*

**538. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2848 del 1° luglio 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

**Imposta di registro – Locazioni di immobili strumentali – Art. 40, comma 1 bis, del d.P.R. 131/86 – Conformità con Direttiva 2006/112/CE art. 401.**

L'imposta di registro introdotta dall'art. 40 comma 1 bis del d.P.R. 131/86 sui contratti di locazione di fabbricati strumentali che scontano l'IVA, non è una imposta a carattere generale in quanto si applica unicamente alle locazioni di immobili strumentali, non viene percepita come parte di un processo di produzione e di distribuzione, né vi è possibilità di detrazione dell'imposta versata in una eventuale operazione anteriore e, conseguentemente, non è in contrasto con l'art. 401 della Direttiva 2006/112/CE atteso che non pone in essere alcuna duplicazione di imposizione sul giro di affari in ordine al medesimo atto, essendo diversa la natura del tributo e diversi i presupposti impositivi. (A.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40; Direttiva 2006/112/CE, art. 401*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sezione V, sentenza n. 31125 del 29 dicembre 2017*

## TRUST

**539. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4276 del 30 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Paganini**

**Istituzione trust "autodichiarato" – Conferimento di immobili e partecipazioni – Durata predeterminata o fino alla morte del disponente – Beneficiari discendenti del settlor – Donazione indiretta – Imposta dovuta in misura fissa.**

L'istituzione di un trust cosiddetto "autodichiarato" con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-trustee, con beneficiari i discendenti di quest'ultimo, è riconducibile ad una donazione indiretta ed è soggetta all'imposta in misura fissa, atteso che la "segregazione", quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale. (O.R.)

*Riferimenti normativi:*



*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sez. 5, sentenza n. 21614 del 26/10/2016 e Sez. U ordinanza n. 18831 del 12/07/2019*

### **INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)**

540. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 3168 dell'11 luglio 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Dolci**

**Imposta di registro – Interpretazione atto da registrare (art. 20) – Art. 1, comma 87, L. 23 dicembre 2017 – Norma di interpretazione autentica – Applicabilità immediata.**

L'art. 1, comma 87, L. del 23 dicembre 2017, n. 205, in quanto diretta a dirimere le questioni interpretative sorte in merito alla porta applicativa dell'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, ha natura di norma di interpretazione autentica, come confermato sia dalla lettura della relazione illustrativa al disegno di legge che, successivamente, dal Legislatore con il comma 1084, art. 1 della Legge di Stabilità 2019. Ne consegue la sua applicazione immediata, con conseguente limitazione del potere dell'Ufficio di riquilibrare il singolo atto portato alla registrazione alla luce di effetti giuridici diversi da quelli dell'atto oggetto di valutazione. (G.Bi)

*Riferimenti normativi:*

541. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2866 del 2 luglio 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

**Interpretazione dell'atto da registrare – Nuova formulazione dell'art. 20 d.P.R. n. 131/1986 introdotta dall'art. 1, comma 87, della legge n. 205/2017 (legge di bilancio 2018).**

In ragione delle apportate modifiche legislative, l'individuazione della natura intrinseca e degli effetti giuridici dell'atto soggetto a registrazione deve basarsi esclusivamente sugli elementi desumibili dall'atto presentato per la registrazione, escludendo l'esame e la valutazione, sia di elementi extra-testuali, sia di ulteriori e differenti atti, ancorché ad esso collegati. (A.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 20*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 21617 del 07 ottobre 2020*

542. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4839 del 2 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Art. 20 d.P.R. 181/86 – Modifica normativa intervenuta con art. 1, comma 87, l. 205/2017 – Efficacia retroattiva – Sussiste.**

L'art. 1, comma 87, l. 205/2017 – nella parte in cui ha modificato l'art. 20 d.P.R. 181/86, sostituendo la locuzione "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati" con l'espressione "dell'atto presentato" – configura una norma di interpretazione autentica, dotata di efficacia retroattiva per i rapporti non esauriti. Si restituisce, così, all'art. 20 la struttura di "imposta ad atto", non potendosi più riquilibrare gli atti sulla base di elementi esogeni, ma dovendosi ancorare la loro interpretazione ad elementi contestuali (all'atto stesso). Consegue la nullità dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro che riquilibrerà in cessione di ramo d'azienda il conferimento del ramo, seguito dalla cessione totalitaria della partecipazione. (M.N.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 181/86, art. 20; l. 205/2017, art. 1, comma 87; l. 145/2018, art. 1, comma 1084*

**ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO**

543. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4327 del 4 novembre 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Bianchi**

**Imposta di registro – Ordinanza prevista dagli art. 552 e 529 c.p.c. – Sussiste – Imposta dovuta in misura fissa.**

In tema di imposta di registro l'ordinanza, prevista dagli art. 552 e 529 c.p.c., con la quale il giudice dell'esecuzione assegna ai creditori esecutanti cose possedute da un terzo è teoricamente assoggettabile all'imposta, ai sensi dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, se definisce, anche parzialmente, il giudizio, e rientra tra le ipotesi di registrazione a tassa fissa di cui alla lettera d). (O.R.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sez. 5, sentenza n. 9400 del 20/04/2007 e Comm. trib. reg. Milano, sez. I, sentenza n. 300 del 22/01/2019*

**ALTRO**

544. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza 352 del 30 dicembre 2019. Presidente: Spera, Estensore: Cao**

**Imposta di Registro – Potere di rettifica – Ufficio competente.**

Nel caso di rettifica di un atto relativo all'agevolazione prima casa, la competenza territoriale dell'ufficio si determina non in base all'ubicazione dell'immobile ed alla residenza del proprietario accertato ma in base alla circoscrizione in cui risiede il pubblico ufficiale obbligato a chiedere la registrazione. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: art.9 d.P.R. 131/1986*

545. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza 3778 del 19 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: De Rosa**

**Imposta di Registro – Ipotecarie e Catastali – Altro – Mancata abrogazione regime agevolativo relativo alla dismissione di fondi immobiliari ex art. 32, comma 5-ter d.l. 78/2010.**

Il Legislatore ha previsto una serie di agevolazioni fiscali volte ad accelerare e favorire i processi di liquidazione dei fondi immobiliari, tra cui l'art. 32, comma 5-ter del d.l. 78/2010, il quale prevede che "gli atti di liquidazione del patrimonio immobiliare siano soggetti alle imposte fisse di registro e ipotecaria e catastale". Tale specifica agevolazione si inserisce in un quadro normativo più articolato rispetto alla mera cessione di un immobile, e, per questo motivo, si ritiene che l'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 non abbia abrogato il regime agevolativo in esame. Infatti, l'art. 10 d.lgs. n. 23/2011, nel prevedere l'abrogazione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, si riferisce a tutte le operazioni di carattere immobiliare nell'ambito applicativo dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima allegata al TUR, ossia alle singole operazioni di trasferimento degli immobili, esulando dal contesto più ampio dell'art. 32. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 32, comma 5-ter, d.l. n. 78/2010; art. 10, d.lgs. n. 23/2011*

546. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 5441 del 30 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Cusumano**

**Imposta di registro – Base imponibile atti di costituzione di garanzia.**

Le quote societarie sono prive delle caratteristiche tipiche dei titoli di credito e quindi il pegno sulle quote societarie deve avere un trattamento fiscale diverso da quello riservato al pegno su

azioni, utilizzando come base imponibile la somma garantita attraverso il pegno in luogo del valore nominale delle quote stesse. (E.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43, comma 1, lettera f)*



## **Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI**

SOGGETTIVITÀ PASSIVA	pag. 171
BASE IMPONIBILE	pag. 171
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 171
DEDUCIBILITÀ – DETRAZIONI E RIDUZIONI	pag. 172
ACCERTAMENTO	pag. 172
LIQUIDAZIONE	pag. 172
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 173
ALTRO	pag. 173



## **Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI**

### **SOGGETTIVITÀ PASSIVA**

547. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3566 del 20 settembre 2019. Presidente: Evangelista; Estensore: Vicini**

**Trust – Vincolo di destinazione – Soggettività passiva – Imposta di successione e donazione – Non sussiste.**

In caso di costituzione di un trust, presupposto d'imposta, ai fini della imposta di successione e donazione, è il reale trasferimento di beni o diritti e quindi il reale arricchimento dei beneficiari, che manca nel passaggio dei beni tra disponente e trust. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.l. 262/2006, art. 47, comma 2*

### **BASE IMPONIBILE**

548. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 143 dell'11 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

**Imposta di successione – Coacervo – Abrogazione implicita.**

In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza della l. 342/2000, art. 69, deve ritenersi implicitamente abrogato il d.lgs. 346/1990, art. 8, comma 4, che prevedeva il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato. (M.An.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 8, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V-5, ordinanza n. 758 del 15 gennaio 2019*

549. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 4155 dell'11 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Ingino**

**Dichiarazione di successione – Coacervo – Precedenti donazioni – Inapplicabilità.**

L'istituto del coacervo, ex art. 8, comma 4, d.lgs. n. 346/1990 sebbene non espressamente abrogato dal legislatore, ha tuttavia perduto rilevanza a seguito delle successive modifiche alla disciplina fiscale delle successioni – a partire dalla l. n. 342/2000, che ha introdotto l'aliquota fissa – senza che l'istituto del coacervo possa ritenersi operante con riferimento al calcolo delle franchigie. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 8, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 26050 del 2016*

### **DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA**

550. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 3881 del 10 ottobre 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

**Costituzione di Trust – Imposta fissa o proporzionale – Effettivo arricchimento del patrimonio del beneficiario e depauperamento del disponente emergenti dall'atto – Imposta proporzionale.**

Alla luce della giurisprudenza della Cassazione (Cass. 31445/2019, 734/2019), nel caso in cui sia stato costituito un trust in cui i beneficiari finali sono gli stessi disponenti e/o parenti prossimi

e nell'atto sia stata manifestata dai disponenti la volontà di anticipare "gli effetti successori" e quindi di voler realizzare un effettivo trasferimento degli immobili a favore del trustee, senza possibilità per i disponenti di ritornare nel possesso dei beni, e quindi vi è il reale arricchimento del beneficiario finale, è corretta la determinazione delle maggiori imposte in misura proporzionale operata dall'Ufficio. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R., 346/1990*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 734 del 15 gennaio 2019*

## **DEDUCIBILITA' – DETRAZIONI E RIDUZIONI**

### **551. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 5772 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Ingino**

#### **Quantificazione massa passiva – Strumenti finanziari – Debiti verso aziende – Non inclusi.**

Nella massa passiva non possono essere considerate come passività e, pertanto, sono indeducibili gli strumenti finanziari, in quanto la determinazione del loro ammontare dipende dal verificarsi o meno di un evento incerto e dalla fluttuazione di un valore del mercato ovvero da fattori in nessun modo influenzabili dalle parti. Per quanto concerne invece i debiti verso aziende o istituti di credito la deducibilità nella quantificazione della massa passiva è subordinata in modo specifico alla produzione di un certificato, rilasciato dal soggetto creditore entro trenta giorni dalla richiesta scritta di uno dei soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione, e controfirmato dal capo del servizio o dal contabile addetto al servizio. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi: Cass. ordinanza n. 12738/2018; T.U.S, art. 23, comma 2*

## **ACCERTAMENTO**

### **552. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 807 del 20 dicembre 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**

#### **Donazioni indirette – Collegamento con trasferimenti già assoggettati all'imposta di registro o IVA – Inapplicabilità del tributo successorio – Coacervo – Irrilevanza.**

L'imposta di donazione è inapplicabile alle donazioni indirette collegate ad alcune fattispecie di atti di trasferimento di immobili o di aziende a titolo oneroso che già sono stati assoggettati in misura proporzionale all'imposta di registro o ad Iva. Il fatto che le donazioni indirette siano oggettivamente escluse dall'applicazione dell'imposta porta a ritenere che le stesse siano del tutto irrilevanti ai fini del coacervo. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 1, comma 4-bis, e art. 57, comma 1*

## **LIQUIDAZIONE**

### **553. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 455 del 5 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Fischetti**

#### **Avviso di liquidazione – Successioni – Artt. 1, 2, 8 comma 1, 9, 20, 21 comma 5 del d.lgs. n. 346/1990 – Obbligo in capo ai legatari di corresponsione dell'imposta di successione.**

La qualità di legatario, che non implica responsabilità per debiti ereditari, si acquista automaticamente all'apertura della successione senza bisogno di accettazione, salvo il diritto di rinuncia. Ciò comporta, dal lato tributario, l'obbligo, in capo al legatario, di corresponsione dell'imposta di successione anche in caso di asse ereditario negativo. Inoltre, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di successione, l'esistenza di ipoteche su



immobili relativi al legato non può essere posta a fondamento dell'asserita assenza di valore di mercato degli stessi, ben potendo questi costituire oggetto di cessione onerosa. (F.D.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346/1990, artt. 1, 2, 8 comma 1, 9, 20, 21 comma 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6884, 8 aprile 2016*

**554. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4808 del 28 novembre 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Arcieri**

**Imposta di successione – Irrilevante del coacervo del donatum ai fini del calcolo della franchigia.**

L'istituto del coacervo del donatum non è compatibile con il nuovo sistema di tassazione delle successioni e donazioni che si basa sull'applicazione di aliquote fisse. Ne consegue che detto istituto non può assumere alcuna rilevanza ai fini della determinazione della franchigia nella imposta di successione. (G.O.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346 del 1990, art. 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24940 del 2016; Cassazione, sentenza n. 26050 del 2016; Cassazione, ordinanza n. 12779 del 2018; Cassazione, sentenza n. 758 del 2019*

## **DECADENZA E PRESCRIZIONE**

**555. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 4836 del 18 novembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nicolardi**

**Termine d'accertamento quinquennale – Donazione di quote emersa nell'ambito della c.d. voluntary disclosure — Riapertura termini – Non sussiste.**

In caso di omissione della dichiarazione, l'avviso deve essere notificato entro cinque anni dalla scadenza del termine previsto per la dichiarazione omessa. Il fatto che solo successivamente l'ufficio sia venuto a conoscenza della donazione, in occasione peraltro di applicazione di una norma agevolativa quale la voluntary disclosure, non legittima la riapertura dei termini decadenziali che una volta spirati non possono essere integrati, con conseguente estinzione definitiva del diritto da parte dell'Agenzia delle Entrate. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 27 d.lgs. n. 346/90*

## **ALTRO**

**556. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 3162 dell'11 luglio 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Dolci**

**Donazioni e liberalità indirette – Calcolo della franchigia per la liquidazione dell'imposta di donazione – Non si computano se relative al trasferimento di immobili o aziende e scontino imposta di registro o IVA.**

Le donazioni e le liberalità indirette non si calcolano ai fini dell'imposta di donazione laddove siano collegate ad atti aventi ad oggetto il trasferimento di beni immobili o di aziende per i quali scontino imposta di registro o IVA. Sulla base di tali argomentazioni si evince come gli atti di liberalità non rientrino nel coacervo delle donazioni e non erodano la franchigia utilizzabile per la liquidazione dell'imposta di donazione. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: comma 4bis, art. 1, d.lgs. n. 346/1990*



## **Titolo VI IVA**

OPERAZIONI IMPONIBILI	pag. 175
Cessioni di beni	pag. 175
Prestazione di servizi	pag. 176
OPERAZIONI ESENTI	pag. 176
TERRITORIALITÀ	pag. 178
BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE	pag. 178
IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE	pag. 178
CESSIONI E PRESTAZIONI ACCESSORIE	pag. 178
DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ	pag. 179
SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE	pag. 179
DETRAZIONE E RIVALSA	pag. 179
FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE	pag. 182
DICHIARAZIONI E PAGAMENTI	pag. 184
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag. 184
PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO	pag. 185
RISCOSSIONE	pag. 185
SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI	pag. 186
RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA	pag. 186
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 190
IVA INTRACOMUNITARIA	pag. 190
Non imponibilità-esenzione	pag. 190
Detrazione/Rimborsi	pag. 191
Obblighi (VIES)	pag. 191
ALTRO	pag. 192



## Titolo VI IVA

### OPERAZIONI IMPONIBILI

#### *Cessioni di beni*

557. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 110 del 6 settembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina**

**IVA – Buy back – Autoveicoli – Contratto di commissione – Base imponibile – Cessione di beni – Sussiste – Anticipazione di somme – Non sussiste.**

Il *Buy back* è una prassi commerciale, comune tra tutte le case automobilistiche a livello internazionale, consistente nella cessione di autoveicoli nuovi con una clausola, che impegna la casa automobilistica venditrice, su opzione del cliente, a riacquistare da quest'ultimo (generalmente un "grande compratore" quale, ad esempio, una società di autonoleggio) i medesimi autoveicoli, dopo un lasso temporale predeterminato e ad un prezzo di riacquisto prestabilito, per poi rivenderli usati ad un secondo cliente.

In presenza di un contratto di commissione ex art. 1731 c.c., costituisce cessione di beni da ricomprendere nella base imponibile iva ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. 633/72, e non mera anticipazione di somma esclusa ai sensi dell'art. 15, comma 2, n. 3, del d.P.R. 633/72, l'attività di riacquisto degli autoveicoli dalle società di noleggio posta in essere dalla commissionaria residente per conto della committente non residente. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 13, 15, comma 2; c.c., art. 1731*

558. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza 5466 del 30 dicembre 2019. Presidente: Venditti, Estensore: Conconi**

**IVA – Cessione di beni e condizioni di esenzione – Art. 8 del d.P.R. 633/1972 – L'obbligo del cedente di assolvere l'IVA è escluso solo se risulta provato che egli abbia posto in essere tutti i doverosi accertamenti.**

In materia di operazioni non imponibili IVA, il cedente deve assicurarsi – usando tutti i possibili accertamenti giuridici in suo possesso – che il suo partner commerciale possieda tutti i requisiti di legge e – in sostanza – sia affidabile e serio, per non ritrovarsi egli stesso coinvolto in una frode fiscale. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 8, comma 1, lett. C), e comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. V, sentenza n. 7389 dell'11 maggio 2012; Cass. Sez. V, sentenza n. 12751 del 10 giugno 2011; Corte di Giustizia U.E., causa C-285/09, R del 07 dicembre 2010*

559. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5577 del 30 dicembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

**IVA – Fondo rustico – Conversione in terreno edificale – Cessione – Rilevanza ai fini dell'IVA – Condizioni.**

Una persona fisica che ha esercitato un'attività su un fondo rustico riconvertito, in seguito ad una modifica dei piani regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di questa persona, in terreno destinato alla costruzione non può essere ritenuta soggetta all'Iva quando essa intraprende la vendita del suddetto fondo rustico, se tali vendite si iscrivono nell'ambito della gestione del patrimonio privato della stessa. Se viceversa tale persona intraprende, ai fini della realizzazione delle suddette vendite, iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione e prestazioni di servizi, tale persona deve essere considerata

come esercente un'attività economica e deve conseguentemente essere ritenuta soggetta all'Iva. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: direttiva 112/06, art. 9, n. 1, e 12, n. 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia U.E., sentenza del 15 settembre 2011, cause riunite C-180/10 e C-181/10*

### ***Prestazione di servizi***

#### **560. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 4778 dell'11 novembre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi**

**IVA – Operazioni imponibili – Coassicurazione – Operazioni delegate in capo al coassicurato – Imponibilità – Sussiste.**

I servizi resi a titolo oneroso da un'impresa assicuratrice nell'ambito di un contratto di coassicurazione in ragione di una clausola di delega che prevede la riscossione del premio e il pagamento dell'indennizzo da parte del coassicuratore delegato non hanno natura assicurativa per assenza di un rapporto giuridico tra il prestatore del servizio e il cliente assicurato.

Di conseguenza esse sono escluse dal regime di esenzione e devono essere considerate operazioni imponibili ai fini IVA. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 10, comma 1, d.P.R. 633/72*

### **OPERAZIONI ESENTI**

#### **561. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 3766 del 19 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Nobile De Santis**

**IVA – Operazioni esenti – Trattamento di esenzione IVA su commissioni corrisposte o incassate nell'ambito di rapporti di coassicurazione – Obiettiva incertezza normativa dovuta a contrasti giurisprudenziali.**

Anche le prestazioni interne ai rapporti di coassicurazione sono ritenute esenti dall'IVA in quanto percepite o incassate per lo svolgimento di attività essenziali per la corretta esecuzione del rapporto assicurativo. Infatti, soddisfano sia il requisito soggettivo che quello oggettivo della nozione di "operazione di assicurazione" esente ex art. 10, punto 9, d.P.R. n. 633/1973. Dal punto di vista soggettivo, l'operazione di assicurazione implica un rapporto tra il prestatore del servizio di assicurazione e l'assicurato mentre dal punto di vista oggettivo indica l'idoneità delle diverse prestazioni o attività ad integrare il servizio assicurativo. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 10, punto 2 e punto 9 d.P.R. n. 633/1972; art. 12 d.P.R. n. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 22429/2016; Cass. 18427/2018*

#### **562. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 4131 dell'11 ottobre 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Albertini**

**Cessioni a esportatori abituali – Lettere d'intento – Prova di estraneità alla frode – Diligenza nelle verifiche.**

In tema di IVA la non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, ex art. 8, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 633/1972, non può essere subordinata alla sola formale specifica dichiarazione di intento dell'esportatore ove questa sia falsa, essendo necessario che il cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta o di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per

l'applicazione del regime della non imponibilità o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in suo potere. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 8, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 12615/2018*

**563. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 5374 del 9 dicembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti**

**Finanza locale – Tassa automobilistica – Prescrizione accertamento.**

Non si considerano idonei all'esenzione IVA i soggetti passivi che pur qualificandosi produttori di oro da investimento, non pongono in essere alcuna operazione di trasformazione e produzione di oro da investimento, attività che viene invece svolta da un'altra società come contrattualmente stabilito. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 10 d.P.R. 633/1972*

**564. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 5401 dell'11 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Pilello**

**Operazioni inesistenti – Onere della prova.**

In caso di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti il contribuente non è sollevato dall'onere di svolgere indagini approfondite dei propri interlocutori commerciali, soprattutto nel caso in cui le società siano prive di qualsiasi struttura, non abbiano dipendenti, non tengano scritture contabili, non adempiono agli obblighi fiscali e non versano imposte. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 3473/2018*

**565. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3369 del 23 agosto 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

**Imposta Valore Aggiunto (IVA) – Cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali – Non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972 – Dichiarazione d'intento – Falsità – Operazione fraudolenta – Onere della prova a carico del cedente – Contenuto.**

La non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, prevista dall'art. 8, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, non può essere subordinata alla sola formale specifica dichiarazione d'intento dell'esportatore ove questa sia ideologicamente falsa, occorrendo in tale ipotesi che il contribuente cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione del regime di non imponibilità o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in suo potere. Il beneficio fiscale dell'esenzione dall'IVA non può essere correlato alla sola formale sussistenza della dichiarazione di intenti, occorrendo che il contribuente cedente dimostri, in caso di dichiarazioni ideologicamente false, l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 8, comma 1, lett. c*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. Trib., sentenza n. 19896 del 5 ottobre 2016; Cass. Sez. Trib., sentenza n. 13293 del 29 maggio 2013*

**TERRITORIALITA'****566. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4957 del 25 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Ercolani****IVA – Territorialità – Impianti fotovoltaici.**

Gli impianti fotovoltaici – in quanto beni che non possono essere rimossi se non alterandone la funzionalità e, comunque, non in termini antieconomici - debbono essere trattati quali beni immobili. Ne consegue che trattandosi di bene assimilabile ad immobile non trova applicazione l'esenzione IVA, essendo, invece, applicabile l'art. 7- *quater* d.P.R. 633/1972 che prevede che le operazioni relative a beni immobili si considerano effettuate nel territorio dello Stato (escludendo quindi il meccanismo di esenzione di cui all'art. 7- *ter* d.P.R. 633/1972. (V.P.)

*Riferimenti normativi: art. 7- quater d.P.R. 633/1972*

**BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE****567. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3066 dell'11 luglio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma****IVA – Accise – Base imponibile.**

Affinché le accise possano rientrare nella base imponibile IVA è presupposto necessario che il pagamento delle stesse venga accollato al cessionario in forza di accordo tra cedente e cessionario o a seguito di esercizio del diritto di rivalsa. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 13 d.P.R. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sez. XII, 19 novembre 2015 n. 4977; Ctr Lombardia, sez. XVIII, 13 novembre 2017 n. 4559; Ctr Lombardia, sez. XXII, 27 aprile 2018 n. 1960*

**IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE****568. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza 4243 del 14 ottobre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Birillo****IVA – Leasing immobiliare – Operazioni assimilate all'esportazione – Sussistenza presupposto normativo – Non sussiste.**

Non sussistono i presupposti normativi per l'applicazione della non imponibilità IVA prevista dall'art. 8 comma 1 lett. c) del d.P.R. 633/1972 sui canoni di locazione finanziaria di un fabbricato, in quanto tale contratto non ha ad oggetto una semplice prestazione di servizi, ovvero un mero godimento di beni, ma rappresenta una modalità di acquisizione del fabbricato. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 8 comma 1 lettera c) d.P.R. 633/1972*

**CESSIONI E PRESTAZIONI ACCESSORIE****569. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 4468 del 12 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Catania****Mercato energia – Operazioni di c.d. netting fisico – Carattere fraudolento – Non sussiste – Diritto alla detrazione dell'IVA – Sussiste.**

La pratica denominata netting fisico, vale a dire senza il trasferimento materiale dell'energia, rappresenta una prassi commerciale ampiamente utilizzata nell'ambito di operazioni di trading, come confermato nello standard contrattuale internazionale predisposto dalla Federazione E.E., attraverso quindi la modalità compensativa di estinzione reciproca delle obbligazioni



derivanti da contrapposti ed uguali contratti di cessione di energia. Contratti che restano soggetti ad IVA separatamente, con le basi imponibili pari ai corrispettivi stabiliti contrattualmente di uguale importo. L'effettiva realizzazione delle operazioni in contestazione determina l'assenza di qualsivoglia operazione fraudolenta ai sensi del d.P.R. n. 633 del 1972. (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 19, comma 1*

#### **DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ**

**570. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 5174 del 18 dicembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Scarzella**

**Intimazione di pagamento – Principio dell'identificazione del trasgressore e quindi del soggetto passivo della sanzione con l'autore materiale della violazione – Artt. 9 e 12 Legge n. 4/1929, art. 2 comma 2 e art. 11 d.lgs. n. 472/97 – Il liquidatore della società risponde può rispondere solidalmente con la società delle sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie.**

Gli amministratori di società possono essere chiamati a rispondere del mancato pagamento di tributi e delle relative sanzioni e interessi irrogate nei confronti delle società di cui fanno parte solo quando le violazioni siano a loro personalmente ascritte in veste di autori materiali delle violazioni stesse.

Nel caso di azioni direttamente imputabili alla Società quale soggetto passivo del rapporto tributario, resta esclusa la responsabilità del rappresentante in solido con quella del rappresentato, salvo il caso di violazioni a lui personalmente ascritte e contestate quale autore materiale delle violazioni. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: artt. 9 e 12 l. n. 4/1929, art. 2 comma 2 e art. 11 d.lgs. n. 472/97*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 20181/84, 33421/86, 139981/2001*

#### **SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE**

**571. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3888 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Reverse charge.**

Non può più essere richiesto al destinatario della fattura di un'operazione inesistente soggetta a reverse charge il pagamento dell'Iva a debito, applicandosi solo la sanzione proporzionale dal 5% al 10% dell'imponibile. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 6, comma 9-bis.3*

#### **DETRAZIONE E RIVALSA**

**572. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 238 del 27 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

**Percentuale detrazione – Determinazione.**

Ai fini della determinazione della percentuale di detrazione l'esigenza di tenere conto del coacervo delle operazioni di cessione e di prestazione di servizi effettuate nell'esercizio effettivo dell'impresa, comporta la necessità di avere riguardo, non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, bensì a quella realmente svolta dal contribuente nell'esercizio dell'impresa. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 6486 del 16 marzo 2018*

**573. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4431 del 23 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Clemente**

**Detrazione – La sussistenza dei requisiti sostanziali esclude la rilevanza dell'assenza dei requisiti formali.**

In materia di Iva, il contribuente può portare in detrazione l'eccedenza d'imposta anche in assenza della dichiarazione annuale finale (e fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto) purché siano rispettati i requisiti sostanziali per poter fruire della detrazione: la sussistenza di tali requisiti esclude, infatti, la rilevanza dell'assenza di quelli formali, ivi comprese le liquidazioni periodiche, purché sia rispettata la cornice biennale per l'esercizio del diritto di detrazione, prevista dall'art. 19 d.P.R. n. 633/1972. (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.P.R. n. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. Unite n. 17757/2016; Cass. n. 2119/2018*

**574. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 4783 del 13 novembre 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo**

**Operazioni soggettivamente inesistenti – Diritto alla detrazione in presenza di versamento del tributo e regolarità formale – Non sussiste.**

In attuazione del principio di cartolarità, posto a base del sistema impositivo, va escluso il diritto alla detrazione, ai sensi dell'art 19 comma 1 d.P.R. 633/72, in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti, non assumendo rilievo che il cessionario abbia versato al cedente l'ammontare del tributo sulla base delle regolarità formale dell'operazione dal punto di vista contabile e fiscale, atteso che l'imposta è dovuta ogniqualvolta la fattura sia emessa, seppure per un'operazione non avvenuta o non avvenuta nei termini in essa descritti.

L'art 21, settimo comma d.P.R. 633/72, prevede che, nel caso in cui vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare in esse indicato, va interpretato nel senso che, anche in considerazione della rilevanza penale di tale condotta, il corrispondente tributo viene considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione isolata da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, senza che possa operare il meccanismo di compensazione, tra IVA "a valle" ed IVA "a monte" che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art 19 d.P.R. 633/72 e tale regola prevale su qualsiasi regime speciale o agevolativo. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 19, comma 1 e art. 21, settimo comma del d.P.R. 633/72*

**575. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 4862 del 18 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Detrazione – Frode carosello – Regolare consegna e pagamento della merce e dell'imposta – Regolarità formale delle scritture contabili – Diritto detrazione – Non sussiste.**

Al fine della detrazione non è sufficiente dedurre, da parte del contribuente, che la merce sia stata consegnata e la fattura, IVA compresa, sia stata effettivamente pagata, trattandosi di circostanze pienamente compatibili con il modello di frode fiscale, posto in essere mediante un'operazione soggettivamente inesistente. E tanto meno può considerarsi sufficiente la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta – come del tutto evidente - di dati e circostanze facilmente falsificabili dal contribuente. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 19 del d.P.R. n. 633/72*

**576. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 5165 del 2 dicembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti**

**Detrazione – Onere della prova.**

Laddove l'Ufficio adduca elementi sufficienti a dimostrare la fittizietà delle operazioni o, quantomeno, a far sospettare la non veridicità delle fatture, l'onere di dimostrare l'esistenza delle operazioni ricade sul contribuente. Spetta infatti a quest'ultimo provarne l'effettività, trattandosi di condizione necessaria al fine di ottenere la detrazione dell'IVA e la deduzione del costo; tale prova si estende a tutte le condizioni richieste dalla legge ai fini del riconoscimento della deduzione. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. V ordinanza n. 10417 del 12 maggio 2011*

**577. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 5197 del 4 dicembre 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Faranda**

**Detrazione – Errata aliquota.**

L'art. 60 del d.P.R. 633/72 prevede in via generale il diritto del cessionario/committente di detrarre la maggior IVA addebitatagli. Tale norma può trovare applicazione anche nel caso in cui un'operazione della filiera di produzione di un bene assoggettato ad imposta con aliquota agevolata sia stata invece erroneamente assoggettata ad aliquota ordinaria. Tale imposta, se regolarmente versata, potrà essere portata in detrazione nella misura effettivamente corrisposta. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 60*

**578. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 5268 del 9 dicembre 2019. Presidente: Picone, Estensore: De Rosa**

**Omessa presentazione della dichiarazione – Diritto alla detrazione – Sussiste – Sanzione per omesso versamento – Non applicabile.**

Il contribuente che ha omesso la presentazione della dichiarazione, non perde il diritto al credito IVA laddove abbia regolarmente annotato nelle proprie scritture contabili tutte le fatture interessate e, conseguentemente, il diritto a portare in detrazione tale credito nel rispetto di quanto disposto dall'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972.

Una volta accertata la sussistenza del credito IVA, quindi, il contribuente può utilizzarlo in compensazione ed in tal caso non può essere applicata la sanzione per omesso versamento. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.P.R. n. 633/1092; art. 13, d.lgs. n. 471/1997*

**579. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza 5370, 9 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**Operazioni inesistenti – Detrazione e rivalsa – Rimborso.**

Si ritiene manifesta l'oggettiva esistenza delle cessioni del bene "energia" l'assenza di rilevazione delle movimentazioni di energia nelle varie piattaforme.

Anche volendo ammettere la natura fittizia delle operazioni, con conseguente indetraibilità dell'imposta pagata all'acquisto, la direttiva IVA, alla luce dei principi di neutralità e proporzionalità, impone in questi casi di riconoscere il diritto al rimborso dell'IVA che l'emittente della fattura ha dovuto assolvere, in quanto tali operazioni non determinano alcuna perdita di gettito. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: CGUE, causa C-712/17*

**580. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza 5371, 9 dicembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti**

**Spese pubblicitarie – Detrazione.**

Per la detrazione di costi afferenti a prestazioni pubblicitarie, deve farsi riferimento ad un'operazione oggettivamente riconoscibile come relativa ad un'attività di promozione ben individuata, nel quale si intende ricompresa ogni attività indirizzata alla trasmissione di un messaggio promozionale, relativo a beni e servizi, purché le prestazioni rese siano riconoscibili ad un unicum, rappresentato dalla prestazione principale e prevalente, qualificabile come attività pubblicitaria. Tali spese devono quindi risultare collegate ad una diretta aspettativa di ritorno commerciale. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 14252/2014*

**581. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3552 del 23 settembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

**Detrazione – Detraibilità – Ristrutturazione immobili nell'esercizio di attività di impresa – Manutenzione – Strumentalità.**

Deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 11533, dell'11 maggio 2018*

**582. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 5077 del 13 dicembre 2019. Presidente: Rollero, Estensore: Noschese**

**Cartella di pagamento – Detrazioni ai fini IRES per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente – Legge 296/2006 e Decreto interministeriale del 19 febbraio 2007 – Riconoscimento della detrazione sulle spese di riqualificazione energetica per qualunque tipologia di fabbricato.**

La detrazione prevista dal D.M. n. 19/2007 per spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente ex Legge 27 dicembre 2006 n. 296, art. 1, comma 349, spetta a qualunque soggetto richiedente, sia esso persona fisica o giuridica che materialmente sostiene la relativa spesa, per interventi eseguiti su qualsiasi fabbricato esistente (edifici residenziali, pertinenze ed edifici strumentali), indipendentemente dalla categoria catastale.

Ciò in quanto la *ratio legis* del D.M. n. 19/2007 è quella di agevolare ed incentivare il risparmio energetico e la riduzione dell'inquinamento atmosferico. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 2 d.m. n. 19/02/2007, l. 27 dicembre 2006 n. 296, art. 1, comma 349*

## **FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE**

**583. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 466 del 19 luglio 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

**Fatturazione – Obblighi di annotazione – Genericità ed incertezza delle fatture – Inversione onere della prova sul contribuente.**

L'art. 21, comma 2, lett. g) del d.P.R. 633/72, nel prescrivere che la fattura deve indicare la "*natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione*", riproduce su base

nazionale il principio contenuto nell'art. 226 punto 6 della Direttiva 2006/112/CE, per cui gli obblighi delle annotazioni in fattura previsti dalla legislazione nazionale e comunitaria sono finalizzati a consentire il controllo dell'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA. In sostanza, in caso di fatture generiche, l'incertezza che connota tale documento fa venire meno la presunzione di veridicità che l'assiste, sicché il contribuente è tenuto a provare l'esistenza e l'inerenza del costo e la detraibilità dell'iva, attraverso l'esibizione di adeguata documentazione, non essendo sufficiente la produzione di documenti di spesa, ovvero la dimostrazione della relativa contabilizzazione. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 21, c. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 2548 del 1° febbraio 2018*

**584. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza 643 del 24 ottobre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Recupero dell'IVA – Mancata fatturazione di importi per consulenze amministrative rese a favore di una società controllata – Decorrenza del quinquennio di prescrizione del credito commerciale – Remissione del debito – Insussistenza.**

Deve ritenersi infondata la pretesa dell'Ufficio di recuperare l'iva in ragione del decorso del termine quinquennale di prescrizione del credito relativo a consulenze amministrative rese a favore di una società controllata e di una asserita conseguente remissione del debito. Difatti, la prescrizione è istituto giuridico che prevede l'estinzione del debito solo per effetto dell'inerzia del creditore per un certo periodo di tempo e può essere fatto valere solo dal debitore eventualmente escusso oltre il termine prescrizione e non anche da terzi controinteressati. Pertanto, non risultando in atti che sia stata esplicitata alcuna volontà delle parti in tal senso, l'intervenuta prescrizione è da escludere. Come pure è da escludere il preteso negozio di remissione del debito, che comporta in ogni caso una volontà espressa dal creditore, che non emerge da alcun atto del giudizio. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 54; c.c., art. 2697*

**585. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 3694 del 17 settembre 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Caterbi**

**Imposta di registro – Nullità – Difetto di sottoscrizione.**

Nel caso in cui l'Ufficio ritenga che una fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; quest'ultima prova non potrà consistere, però, nella esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le altre, Cass. n. 15228 del 03/12/2001; Cass. n. 12802 del 10/06/2011). (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 15228 del 3 dicembre 2001; Cass., sentenza n. 12802 del 10 giugno 2011*

**DICHIARAZIONI E PAGAMENTI**

**586. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 431 dell'8 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Tardivo versamento IVA – Comunicazione di irregolarità – Ravvedimento operoso – Cartella – Sanzioni – Assenza di responsabilità dell'ente.**

Nel caso in cui al tardivo versamento di IVA (contestato con comunicazione di irregolarità) faccia seguito ravvedimento operoso della società inadempiente, a quest'ultima non possono essere imputate con successiva cartella sanzioni per ritardo causato non all'ente, ma dalla disorganizzazione dell'Ufficio, dallo stesso riconosciuta. Il contribuente non può essere destinatario di provvedimenti cagionati da problematiche interne alla P.A., i cui effetti non possono riverberarsi sullo stesso, in particolare quando trattasi di struttura, ancorché economica, con spiccate finalità sociali (cooperativa sociale). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**587. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4672 del 21 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Obblighi tributari – Dichiarazione fiscale – Commercialista – Inadempimento – Assenza di frode – Responsabilità del contribuente – Sussiste.**

In tema di dichiarazioni fiscali, il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista a cui dà mandato a trasmettere in via telematica le dichiarazioni medesime alla competente Agenzia delle entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché la sua responsabilità è suscettibile di esclusione solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 35*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 1815 del 23 gennaio 2019*

**ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE**

**588. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 5043 del 27 novembre 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Salvo**

**Accertamento – Contraddittorio endoprocedimentale.**

In materia di tributi armonizzati, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume rilievo generalizzato cosicché la mancanza dello stesso comporta l'invalidità dell'atto ove il contribuente assolva l'onere di enunciare, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto fare valere ove il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015*

**589. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 5173 del 4 dicembre 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Mazzotta**

**Operazioni inesistenti – Onere della prova.**

In tema di fatture relative a operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, il Fisco assolve il proprio onere probatorio anche mediante presunzioni semplici. In tali ipotesi spetta al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sezione V, sentenza n. 25775 del 5 dicembre 2014*

## **PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO**

### **590. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 107 del 6 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

#### **Avviso di accertamento – Motivazione – Congruità.**

L'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando dalla difesa del contribuente risulta che quest'ultimo ha perfettamente compreso i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa impositiva. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 56*

### **591. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3528 del 17 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Arcieri**

#### **Detrazione indebita – Necessaria prova certa.**

Anche se l'attività posta in essere dal contribuente appare elusiva, l'Ufficio non può recuperare a tassazione l'IVA se non accerta a pieno che essa è stata indebitamente detratta. (L.V.)

*Riferimenti normativi:*

### **592. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3702 del 1° ottobre 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Blandini**

**Utilizzo di fatture oggettivamente inesistenti emesse da una società coinvolta nel ruolo di società cartiera in un meccanismo di frode fiscale – Legittimità del raddoppio dei termini per l'accertamento anche nei confronti degli utilizzatori coinvolti – Onere della prova in capo all'amministrazione avente ad oggetto la fatturazione per le contestate operazioni oggettivamente inesistenti.**

Rispetto alla contestazione di utilizzo di fatture oggettivamente inesistenti, l'Ufficio deve provare il fatto che il fornitore non fosse in grado di prestare i servizi effettuati procurando così una conseguente, quanto illegittima, inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. Va poi rilevato che il volume di imposte e di tasse versate già dal contribuente sia incompatibile con una "supposta" partecipazione del contribuente alla frode fiscale perpetrata da un'altra società fornitrice, c.d. "cartiera", quale autrice del reato di emissione di fatture false. (sigla)

*Riferimenti normativi: artt. 2, co.1-3 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia n. 1289-11/2017*

## **RISCOSSIONE**

### **593. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 4943 del 9 dicembre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita**

#### **Credito IVA – Compensazione oltre il limite annuo – Recupero legittimo.**

È legittimo il recupero della imposta compensata in misura superiore al limite annuo, realizzandosi, in tale evenienza, quel mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, che è sanzionato dall'art. 13, comma I, d.lgs. n. 471 del 1997, così come accade ogniquale volta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997 art.13*

**SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI****594. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 116 del 6 settembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina****Detrazione – Spese di sponsorizzazione e di pubblicità – Differenze.**

Possono definirsi sponsorizzazioni, secondo un criterio di non occasionalità, quelle fattispecie contrattuali aventi il carattere della continuità e costituite da prestazioni pubblicitarie attuate mediante striscioni esposti permanentemente nell'impianto sportivo, ovvero mediante inserzioni pubblicitarie sulle locandine delle singole partite, ovvero ancora mediante inserimento di loghi aziendali sui cartelloni posizionati alle spalle dei protagonisti dell'evento sportivo nel corso di interviste, situazioni queste tutte caratterizzate dalla continuità in quanto stabilite per più mesi e, a volte, per l'intera stagione sportiva. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 74*

**595. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 180 del 12 novembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza****Detrazione – Spese di sponsorizzazione e di pubblicità – Differenze.**

Ai fini della determinazione della percentuale forfettaria di detrazione iva, occorre distinguere le prestazioni di sponsorizzazione da quelle di mera diffusione di messaggi pubblicitari. Le prime sono riconducibili all'evento sportivo o allo spettacolo da un nesso puramente casuale; la seconda da un nesso di continuità temporale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 74*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 18909 del 16 settembre 2011*

**RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA****596. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 427 del 5 luglio 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli****Istanza rimborso – Cessazione attività – Diritto al rimborso – Termine decennale.**

In caso di cessazione dell'attività, l'istanza di rimborso IVA si considera formulata nel momento della dichiarazione di chiusura. La presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente il presupposto per l'esigibilità del credito, sicché, una volta correttamente esposto in dichiarazione il credito, il diritto al rimborso, pur in difetto della ulteriore domanda, non può essere assoggettato al termine biennale di decadenza, così come previsto dal comma 2 d.lgs. n. 546/92, ma solo a quello di prescrizione decennale ai sensi dell'art. 2946 c.c. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: c.c. art. 2946*

**597. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 504 del 1° agosto 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Portieri****Credito IVA – Cessione – Utilizzo del Cessionario – Dichiarazione – Rimborso.**

La cessione del credito IVA, pone il cessionario nella sola posizione giuridica di chiederne il pagamento, ovvero il rimborso, del credito al debitore principale, l'amministrazione finanziaria. Non subentrando nella specifica posizione IVA del cedente, il cessionario non potrà utilizzare il credito in compensazione e dunque farlo transitare nella propria dichiarazione. Agli effetti dell'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'Ufficio possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate. Pertanto solo il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale e chiesto a rimborso in base all'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972 può essere ceduto. (G.G.)



*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 38-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 15123/2006; Cass., sentenza n. 14874/2016; Cass., sentenza n. 18788/2016*

598. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 792 del 13 dicembre 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Cessione di azienda – Credito IVA sorto in capo al cedente – Effetti della cessione – Mancanza di un accordo – Soggetto legittimato a chiederne il rimborso.**

Pur essendo l'azienda un'universalità di beni funzionale all'attività dell'azienda, può accadere che alcuni cespiti, in caso di alienazione della stessa, possano essere esclusi dalla cessione, purché il complesso di beni ceduti mantenga la sua attività produttiva. Ciò premesso, laddove non sia espressamente oggetto di un accordo, la titolarità di un credito Iva del cedente rimane in capo a quest'ultimo, ed a questo spetta chiedere il rimborso al momento della cessazione definitiva dell'attività di impresa. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72*

599. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 161 del 15 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Abate**

**IVA – Rimborso – Soggetto legittimato.**

In caso di società estinta la richiesta di rimborso iva presentata dall'ex socio non può considerarsi ricevibile, in quanto soggetto privo di legittimazione.

Nel caso di specie la società in liquidazione aveva – dall'anno 2014 – cessato di presentare dichiarazioni Tale inattività è stata considerata estinzione di fatto e di conseguenza si è ritenuto privo di legittimazione attiva l'ex socio che ha presentato la domanda di rimborso nell'anno 2018. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

600. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3794 del 20 settembre 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Faranda**

**Rimborsi – Termine di decadenza e prescrizione per richiedere il rimborso di eccedenze di versamento.**

I termini di prescrizione circa il diritto a richiedere il rimborso di eccedenze di versamento, si interrompono nel caso in cui vengano presentate istanze di sollecito. In tema di rimborso dell'Iva, "la compilazione del quadro RX4 del modello di dichiarazione unica, nel campo attinente al credito di cui si chiede il rimborso, è legittimamente considerata alla stregua di manifestazione di volontà di ottenere il rimborso" (Cass. n. 1456/2016). (F.G.)

*Riferimenti normativi: art. 21, d.lgs. n. 546/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 1456/2016; Cass. n. 17106/2014; Cass. n. 7684/2012; Cass. n. 4002/2013*

601. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 4261 del 14 ottobre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Chiametti**

**Diniego rimborso IVA – Fondatezza del diniego tacito del rimborso.**

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia compilato il quadro RX/VX della dichiarazione annuale IVA, ma non il campo specifico concernente l'indicazione delle somme richieste a rimborso, la corte di Cassazione ha già ribadito la fondatezza del rigetto del rimborso, in quanto, al fine di ottenere il rimborso del credito. L'importo richiesto a rimborso deve essere annotato apposito

della dichiarazione annuale, destinato ad essere compilato con l'indicazione delle somme richieste a rimborso. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 21 d.lgs. 546/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza sezione VI del 25 marzo 2014, n. 6986*

**602. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 4627 del 6 novembre 2019. Presidente: Maiga, Estensore: Mazzotta**

**Rimborso 40% IVA per acquisti autovetture utilizzate nell'attività d'impresa – Rimborso interessi – Applicabilità degli artt. 44 e 44 bis del d.P.R. n. 602/1973.**

La richiesta di rimborso da parte del contribuente dell'IVA assolta in relazione all'acquisizioni di autovetture utilizzate per l'attività d'impresa nella misura stabilita dall'art.1 del d.l. 258/2006, deve essere comprensiva non solo dell'imposta versata ma anche dei relativi interessi: nell'ordinamento tributario vigente non esiste alcuna norma che delimita il computo degli interessi sulle somme da restituire: la regola posta dagli artt. 44 e 44 bis del d.P.R. n. 602 del 1973 in materia di imposte dirette, appare estensibile anche ai rimborsi Iva, atteso che le modalità di effettuazione del rimborso sono analoghe. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 44 - 44 bis; d.l. 258/06*

**603. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 5069 del 27 novembre 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Petrone**

**Rimborso IVA – Formazione del credito – Decadenza.**

In sede di controllo sulla spettanza del rimborso IVA, l'Ufficio ha il potere/dovere di verificare la formazione del credito richiesto a rimborso, a prescindere dalla decadenza o meno del potere di accertamento relativamente al periodo di imposta di formazione del credito stesso. I termini decadenziali, infatti, sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito dell'Amministrazione e non invece a quelle in cui l'Amministrazione contesta un suo debito. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016*

**604. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 5098 del 29 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Bolognesi**

**Atto amministrativo – Sottoscrizione – Delega.**

In tema di sottoscrizione dei provvedimenti di diniego di rimborso, il principio di conservazione degli atti amministrativi e di certezza del diritto postula che, ai fini della legittimità dei medesimi, sia sufficiente che gli stessi provengano e siano riferibili all'Ufficio che li ha emanati, indipendentemente dalla presenza e/o dalla validità di atti meramente interni di delega delle funzioni. Inoltre, la provenienza di un atto dall'Ufficio e la sua idoneità ad esprimerne la volontà si presumono finché non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'Ufficio o, comunque, l'usurpazione dei relativi poteri. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sezione V, sentenza n. 874 del 15 gennaio 2009*

**605. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 5662 del 18 dicembre 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Napoleone**

**Rimborso della linea capitale – Disconoscimento implicito interessi – Onere di impugnazione – Non sussiste – Autonomia delle obbligazioni.**

In tema di IVA, il contribuente, che intenda successivamente formulare la richiesta di rimborso degli interessi, non ha l'onere di impugnare nel termine di legge il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria con cui viene disposto, limitatamente al capitale, il rimborso delle somme richieste a titolo di eccedenza IVA nella relativa dichiarazione, trattandosi di atto privo di valore di disconoscimento implicito del diritto agli interessi, per i quali non sia stata formulata alcuna specifica istanza, attesa l'autonomia delle obbligazioni per il debito principale e per gli interessi. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenza n. 17020 del 25 luglio 2014*

**606. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 5768 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Ingino**

**Compensazione del credito – Obbligo del visto di conformità – Carezza – Credito inesistente – Non sussiste.**

L'utilizzo in compensazione di un credito Iva eccedente il limite di 15.000 euro in mancanza dell'apposizione del visto di conformità in violazione dell'art. 10, comma 1, lett. a) n.7 del d.l. 78/2009 non configura una ipotesi di credito inesistente e, pertanto, non è soggetto al termine di otto anni per il relativo accertamento bensì al più breve termine quadriennale decorrente dalla presentazione della dichiarazione. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 10, comma 1; d.lgs. 241/97, art. 35, comma 1, lett. a)*

**607. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3324 del 6 agosto 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

**Credito di imposta – Compensazione – Visto di conformità – Assenza – Conseguente raddoppio dei termini per il recupero da parte dell'Agenzia – Inapplicabilità.**

La mancanza del visto di conformità in relazione a crediti tributari portati in compensazione è fattispecie diversa da quella di credito inesistente. Solo con la contestazione di inesistenza del credito portato in compensazione, da parte dell'Ufficio, opera il raddoppio dei termini per il recupero previsto dall'art. 24, co. 16, d.l. 185/2008, conv. con modificazioni nella l. 2/2009. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.l. 185/2009, art. 27*

**608. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 4018 del 16 ottobre 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Fasano**

**Credito IVA – Cartella di pagamento – Successiva intimazione di pagamento – Termine di prescrizione delle cartelle non opposte (ICI) – Dieci anni – Non sussiste – Cinque anni – Sussiste.**

Come insegna la Suprema Corte di Cassazione "in tema di IVA, l'esposizione di un credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi fa sì che non occorra, da parte del contribuente, al fine di ottenere il rimborso, alcun altro adempimento, dovendosi solo attendere che l'Amministrazione finanziaria eserciti, sui dati esposti in dichiarazione, il potere-dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte ovvero, ricorrendone i presupposti, attraverso lo strumento della rettifica della dichiarazione". Non sussistono motivi per discostarsi da tale orientamento. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 30 d.P.R. 633/1972*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 5938/19*

**609. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 5009 del 12 dicembre 2019. Presidente: Proietto, Estensore: Ghinetti**

**Rimborso IVA – Decorrenza interessi.**

Se è evasa tempestivamente la richiesta di produzione documentale, gli interessi decorrono dal novantesimo giorno successivo alla presentazione della richiesta del rimborso, sino alla data di riconoscimento del rimborso. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 632/73, art. 38-bis*

## **DECADENZA E PRESCRIZIONE**

**610. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4784 del 27 novembre 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Vicuna**

**Avviso di accertamento – Mutamento dei termini della contestazione fiscale attraverso l'emissione di un provvedimento di autotutela dell'ufficio – Decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento.**

L'annullamento in autotutela di un avviso di accertamento che determini un mutamento dei termini della contestazione fiscale costituisce un nuovo avviso di accertamento che per essere valido deve essere emesso entro i termini di decadenza normativamente previsti. Il mutamento della contestazione fiscale - ovvero del *petitum* e della *causa petendi* dell'accertamento - determina una lesione del diritto di difesa del contribuente il quale si è difeso sulla base delle ragioni e dei presupposti motivazionali dell'avviso di accertamento originariamente notificato. (G.O.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 2382 del 2018; Ctr Liguria, sentenza n. 4710 del 4 giugno 2019*

## **IVA INTRACOMUNITARIA**

### ***Non imponibilità-esenzione***

**611. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 668 del 31 dicembre 2019. Presidente: Ferrari, Estensore: Moroni**

**IVA – Cessione beni a soggetti extra comunitari – Operazioni non imponibili – Obblighi del venditore.**

In base al dettato di cui all'art. 38 quater del d.P.R. n. 633/72, si rileva che non emerge alcun obbligo da parte del venditore del bene in regime di esenzione dall'iva di concludere la transazione direttamente con la persona interessata all'acquisto residente fuori dal territorio doganale dell'Unione; mentre è obbligo del cessionario apporre sulla fattura di acquisto, emessa dal venditore, gli estremi del passaporto ed ottenere poi l'apposizione del visto doganale. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

***Detrazione/Rimborsi*****612. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 3646 del 13 settembre 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Grassi****IVA indetraibile – IRES – Deducibilità – Servizi di facchinaggio – Illegittima somministrazione di manodopera.**

Qualora l'Agenzia delle Entrate riqualifichi dei servizi di facchinaggio come illegittima somministrazione di manodopera, l'IVA non sarà più detraibile. In tal caso l'IVA indetraibile non potrà neanche essere dedotta, non tanto perché i beni non siano attinenti all'attività di impresa, quanto perché stata versata ad un soggetto non legittimato e non relativamente ad operazioni di facchinaggio (per le quali sarebbe stata detraibile) ma fornitura di sola manodopera. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sentenze n. 735/2010 e n. 25142/2013*

***Obblighi (VIES)*****613. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 5256 del 20 dicembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà****Cessioni intracomunitarie – Obbligo di iscrizione al Vies – Requisito formale – Insussistenza – Inidoneità a riqualificare un'operazione intracomunitaria in domestica.**

L'Agenzia delle Entrate non può recuperare l'Iva su una cessione intracomunitaria per il sol fatto che la società contribuente non risulti registrata nel registro Vies. In buona sostanza, la cessione intracomunitaria di una partita di merce da parte di un soggetto non iscritto al Vies non rende imponibile l'operazione, per il semplice fatto che la norma Iva non pone come condizione per l'acquisizione di operazione non imponibile intracomunitaria l'iscrizione al Vies. L'operatore nazionale non ha la necessità di conoscere l'iscrizione al Vies della controparte comunitaria perché non vi è nessuna norma che subordina l'esercizio dell'attività con operatori esteri se non si è iscritti in tale elenco. Può essere soggetto a sanzioni formali ma non certo di riqualificare una operazione prettamente intracomunitaria in domestica. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.l. 331/93, art. 50, commi 1 e 2*

**614. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 4464 del 12 novembre 2019. Presidente: Catania, Estensore: Rota****Cessioni intracomunitarie – Mancato trasferimento delle merci al di fuori dello stato – Intento fraudolento dell'operatore – Onere della prova in capo all'Amministrazione – Sussiste.**

In tema di cosiddette operazioni soggettivamente inesistenti, occorre valorizzare elementi come l'assenza di strutture, assenza di una clientela qualificata, mancanza di indici capacità commerciale-pubblicità, giro di affari, per poi escludere che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigative sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore cessionario. In particolare:

- la impossibilità, per il cedente/cessionario, di identificare il proprio cliente fornitore dei beni, non comporta il venir meno l'operazione e il diritto alla detrazione dell'imposta assolta;
- spetta all'Amministrazione l'onere di provare, in termini oggettivi, che il cedente/cessionario non poteva non sapere di essere coinvolto nella frode;

non è sufficiente dimostrare che altri soggetti, ad esempio i fornitori del contribuente, siano, a loro volta, stati indagati per reati connessi all'inesistenza soggettiva delle operazioni. Occorre

dimostrare che il cedente/cessionario, su base oggettiva, non sapeva o non avrebbe potuto sapere di essere coinvolto in una frode. (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 331/1992, art. 41*

## ALTRO

### 615. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 165 del 28 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Fantini

#### **Errata compensazione in sede di liquidazione periodica – Violazione meramente formale – Esclusione.**

In tema di iva, l'errata utilizzazione della compensazione in sede di liquidazione periodica, in assenza dei relativi presupposti, non integra una violazione meramente formale, neppure ove il credito d'imposta risulti dovuto in sede di dichiarazione annuale e liquidazione finale, poiché comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente *deficit* di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infra annuale, per cui è sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. 471/97. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 13*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 19426 del 18 luglio 2019; Cass., sez. V, sentenza n. 16504 del 5 agosto 2016; Cass., sez. V, sentenza n. 23775 del 20 novembre 2015*

### 616. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 3170 dell'11 luglio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Maellaro.

#### **Disconoscimento detrazione – Basato su valutazioni inerenti la congruità – Illegittimo.**

È illegittimo il disconoscimento da parte dell'Agenzia delle Entrate della detrazione IVA sulla base della ripartizione induttiva in quote di una *network fee* tra servizi resi in ambito nazionale e in ambito internazionale da una società italiana, effettuata per misurare la remunerazione conseguita dalla stessa ai fini del transfer pricing e attinente esclusivamente l'aspetto della congruità.

La ricostruzione in oggetto, strumentale solo a verificare il valore delle transazioni Intercompany, non assume rilevanza alcuna ai fini IVA, il cui principio regolatore resta quello della neutralità. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

### 617. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4709 dell'11 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Nobile De Santis

#### **Esenzione IVA – Commissioni di delega percepite nell'ambito dei contratti di coassicurazione – Spettante.**

Spetta l'esenzione IVA in relazione a commissioni di delega pagate o incassate da parte di una compagnia di assicurazione in qualità di compagnia delegataria, nell'ambito di rapporti di coassicurazione intrattenuti con altre compagnie. Infatti, la regolamentazione dei rapporti interni tra coassicuratori non ha incidenza sulla nozione di "operazione di assicurazione" come definita sul piano fiscale dalla normativa comunitaria e dalla elaborazione giurisprudenziale Cedu, basata sulla idoneità delle diverse prestazioni o attività ad integrare il servizio assicurativo sotto il profilo economico e la presenza di un vincolo contrattuale tra il prestatore di servizio e l'assicurato. (G.Na.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 22429 del 4 novembre 2016*

**618. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4720 dell'11 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Nobile De Santis**

**Accertamento – IVA – Frode Carosello – Prova del coinvolgimento del cessionario.**

Le verifiche poste in essere dal cessionario e riguardanti il mero accertamento dell'esistenza della P. Iva e di un conto corrente bancario ascrivibili al cedente, non consentono di ritenere integrata la normale diligenza richiesta all'imprenditore al fine di rischio di un proprio coinvolgimento nella c.d. frode carosello. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 19 del d.P.R. n. 633/72*

**619. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3428 del 6 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Frode Carosello – Detrazione dell'IVA – Non spetta.**

Il diritto alla detrazione dell'IVA può essere disconosciuto laddove venga dall'Amministrazione finanziaria dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che l'operazione si inserisce in una frode della quale il cessionario o committente era a conoscenza o avrebbe dovuto e potuto esserlo (nel caso di specie, la Commissione, riformando la sentenza impugnata, prende atto che le prove emerse in sede di indagine, e puntualmente rassegnate dall'Ufficio accertatore, evidenziavano l'esistenza di una frode carosello "circolare" a cui il ricorrente aveva partecipato. All'uopo, sono stati ritenuti sintomatici i rapporti tra le società coinvolte e la strutturazione delle operazioni. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 21 comma 7*

**620. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4858 del 3 dicembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Fucci**

**Principio del preventivo contraddittorio – Rilevanza.**

Sussiste la violazione del principio del preventivo contraddittorio qualora il ricorso a detto strumento avrebbe determinato un esito diverso del procedimento. Situazione che ricorre ogni qualvolta le difese del contribuente risultano essere palesemente fondate e non pretestuose. (G.O.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 24823 del 2015; Cass., ordinanza n. 20036/2018*





## **Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI**

RUOLO (ISCRIZIONE)	pag. 195
Straordinario	pag. 195
Esecutorietà	pag. 195
CARTELLA	pag. 197
Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità	pag. 197
Notificazione	pag. 203
Responsabilità	pag. 211
MISURE CAUTELARI	pag. 212
Fermo di beni mobili registrati e preavviso	pag. 212
Ipoteca e avviso d'iscrizione	pag. 212
ESECUZIONE FORZATA (art. 2, C. 1, d.lgs. 546/1992)	pag. 214
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 214
ALTRO	pag. 221



**Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI****RUOLO (ISCRIZIONE)*****Straordinario***

621. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4477 del 12 novembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

**Misure cautelari – Ruolo straordinario – Fondato pericolo per la riscossione – Legittimità – Atto impositivo presupposto – Dipendenza.**

L'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, risultante dall'avviso d'accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-bis del d.P.R. n. 602/1973, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante: ne deriva che, qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, tale atto, l'ente impositore (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 11, 15-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017*

***Esecutorietà***

622. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 145 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Estratto di ruolo – Interesse all'impugnazione – Non sussiste.**

L'estratto di ruolo non esprime una pretesa tributaria autonoma rispetto a quella portata dalla relativa cartella di pagamento, rappresentando un atto interno all'Amministrazione, in quanto tale non suscettibile di essere impugnato davanti al giudice tributario, se non unitamente alla cartella che lo contiene, una volta che essa sia stata notificata. Pertanto non è ravvisabile alcun interesse all'impugnazione di detto estratto in capo al ricorrente, non essendo esposto quest'ultimo ad alcuna pretesa o attività coattiva o pregiudizio di altro tipo. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 18305 del 30 luglio 2013*

623. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 241 del 27 dicembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

**Estratto di ruolo in ipotesi di cartella di pagamento notificata – Interesse all'impugnazione – Non sussiste.**

Non può essere oggetto di autonoma impugnazione l'estratto di ruolo, in quanto atto interno all'Amministrazione, risultando pertanto impugnabile unitamente all'atto impositivo, di regola costituito dalla cartella, non sussistendo interesse concreto e attuale ad instaurare una lite tributaria che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo. L'unica possibilità per il contribuente di impugnare in via autonoma l'estratto si verifica quando la cartella di pagamento non sia stata notificata e dunque validamente portata a conoscenza del

contribuente, il quale apprende delle iscrizioni a ruolo a suo carico soltanto dopo avere acquisito su sua iniziativa il relativo estratto. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015*

**624. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2988 del 3 luglio 2019. Presidente: Molinari, Estensore: Ercolani**

**Riscossione – Impugnabilità degli estratti di ruolo – Non sussiste trattandosi di atti non contenenti alcuna pretesa impositiva.**

È inammissibile il ricorso promosso avverso l'estratto di ruolo per mancanza dell'interesse ad agire del contribuente, tenuto conto che gli estratti di ruolo costituiscono meri elaborati formati dal concessionario della riscossione su richiesta del contribuente medesimo e indicanti gli elementi della cartella, ma non contenenti alcuna pretesa impositiva. In ciò per l'appunto si differenziano dal ruolo o estratto di ruolo, che invece è un atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche con riguardo alla sua impugnabilità e ai termini perentori della stessa; in quanto tale è un provvedimento proprio dell'ente impositore, quindi atto potestativo contenente una pretesa economica. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V ordinanza n. 7755 del 20 marzo 2019*

**625. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 3052 dell'8 luglio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Dorigo**

**Riscossione – Impugnabilità degli estratti di ruolo – Non sussiste trattandosi di atti non contenenti alcuna pretesa impositiva.**

Il contribuente non può avere alcun interesse giuridicamente rilevante, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., a proporre ricorso contro l'estratto di ruolo, ciò in quanto quest'ultimo è un atto non disciplinato dalla legge che viene formato e consegnato solo su richiesta del debitore e non contiene alcuna pretesa impositiva diretta o indiretta. Tuttavia, atteso che l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, o reso più gravoso, è comunque impugnabile la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, il contribuente sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015*

**626. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 3077 dell'8 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Roggero**

**Riscossione – Impugnazione di cartelle mai notificate – Decorrenza del termine dall'ottenimento dell'estratto di ruolo – Sussiste.**

L'estratto di ruolo non è un atto impugnabile, ma un mero elaborato con cui il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza di cartelle di pagamento che assume non aver mai ricevuto e che possono ancora essere impugnate, non essendo mai iniziato a decorrere il relativo termine di impugnazione. Il *dies a quo* per il computo di detto termine decorre dal momento in cui il contribuente prende conoscenza, in modo completo ed esauriente, dell'esistenza delle cartelle mai notificate – con obbligatoria prova della nullità della notifica – potendo identificarsi detto momento con la consegna dell'estratto di ruolo. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015*

**CARTELLA*****Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità*****627. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 451 del 15 luglio 2019.****Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti****Cartella di pagamento – Atto successivo – Obbligo di motivazione – Assenza – Ente della riscossione.**

La cartella di pagamento che segua un autonomo atto impositivo non richiede alcuna specifica motivazione, sussistendo tale obbligo solo nel caso in cui essa costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria. L'obbligo di motivazione vale solo per gli atti dell'Amministrazione Finanziaria e non opera con riferimento all'attività dell'ente della riscossione. Sicché, laddove le cartelle di pagamento costituiscano atti impositivi derivanti da avvisi di accertamento, devono essere motivate già in sede di redazione del ruolo da parte dell'ente impositore. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:***628. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 632 del 23 ottobre 2019.****Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini****Cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo – Riscossione a seguito di definitività dell'avviso di accertamento per mancata riassunzione innanzi al Giudice del rinvio – Difetto di motivazione della cartella di pagamento – Insussistenza.**

La cartella di pagamento che reca l'iscrizione a ruolo avente ad oggetto la riscossione di un avviso di accertamento divenuto definitivo a seguito della mancata riassunzione della causa innanzi al Giudice del rinvio deve ritenersi sufficientemente motivata se contiene l'indicazione degli estremi dell'avviso di accertamento oggetto di riscossione e del motivo per cui quest'ultimo è divenuto definitivo. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 12, comma 3; l. 212/00, art. 7**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 18224 dell'11 luglio 2018***629. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 155 del 2 luglio 2019.****Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola****Atti della riscossione – Firma digitale – Obbligo estensione .p7m – Non sussiste.**

Non vi è alcuna disposizione vigente —anche a livello di diritto dell'Unione Europea— che imponga l'utilizzazione della firma digitale Cades —con conseguente file generato con l'estensione .p7m, piuttosto che il più comune e diffuso sistema PADES con conseguente estensione del file pdf.

In ogni caso, per il principio del raggiungimento dello scopo, l'impugnazione dell'atto da parte del ricorrente fa venir meno le dedotte nullità relative alla forma dello stesso. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. n. 10266/2018*

**630. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 94 del 12 luglio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Cartella di pagamento – Omessa sottoscrizione da parte del funzionario competente – Vizio di legittimità – Non sussiste – Omessa indicazione analitica del calcolo degli interessi – Vizio di legittimità – Non sussiste.**

La mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non determina l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che essa sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. Né la pretesa illegittimità della cartella potrebbe fondatamente derivare dalla circostanza che la stessa risulti priva dell'indicazione analitica del calcolo degli interessi pretesi, posto che tale indicazione non rientra nel contenuto minimo previsto per il confezionamento di tale atto. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 577 del 12 gennaio 2017*

**631. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 115 del 30 ottobre 2019. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

**Cartella di pagamento – Regolare notifica – Omessa impugnazione della cartella da parte del contribuente – Definitività dell'atto – Sussiste – Impugnazione dell'estratto di ruolo – Illegittimità – Carenze di interesse in capo al contribuente – Sussiste.**

Ove la cartella contenente l'estratto di ruolo impugnato dal ricorrente sia stata regolarmente notificata al medesimo e questi non l'abbia impugnata nei termini di legge, la cartella diventa definitiva, con conseguente irretrattabilità del credito in essa contemplato e impossibilità di eccepire la prescrizione e/o la decadenza dell'Amministrazione dalla potestà di riscossione maturate in epoca antecedente alla formazione della cartella. In tal caso, stante la non autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo per carenza di interesse in capo al contribuente, il ricorso proposto da quest'ultimo dovrà ritenersi inammissibile. Diversamente, se venisse cioè ammessa l'autonoma impugnazione dell'estratto di ruolo nonostante la regolare notifica della relativa cartella mai impugnata nei termini di legge, si introdurrebbe un meccanismo di sostanziale rimessione in termini per l'impugnazione della cartella, certamente non consentito in quanto contrario alla ratio dell'introduzione di termini perentori di opposizione alla stessa e alla sottostante esigenza di certezza dei rapporti giuridici. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19010 del 16 luglio 2019*

**632. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 72 del 29 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Chiodaroli**

**Riscossione – Cartella – Obbligo di firma – Non sussiste.**

La mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'autorità da cui promana. La sottoscrizione, infatti, è elemento essenziale nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre ai sensi dell'articolo 25 del DPR 602/1973 la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del ministro competente, che non prevede la firma della cartella ma solo la sua intestazione. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

**633. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 105 del 2 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Platania**

**Cartella di pagamento contenente imposte dichiarate ma non versate – Vizio di motivazione – Non sussiste.**

Nell'ipotesi in cui la cartella di pagamento abbia ad oggetto somme dichiarate dal contribuente ma non effettivamente versate, nessun vizio di motivazione è riscontrabile ove la cartella si limiti a riportare le suddette somme. L'agente della riscossione, infatti, non ha avanzato alcuna pretesa diversa ed ulteriore rispetto al debito d'imposta denunciato dallo stesso contribuente. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 6812 del 8 marzo 2019*

**634. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 122 del 16 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

**Cartella di pagamento contenente imposte dichiarate ma non versate – Vizio di motivazione – Non sussiste.**

Nell'ipotesi in cui la cartella di pagamento abbia ad oggetto somme dichiarate dal contribuente ma non effettivamente versate, nessun vizio di motivazione è riscontrabile, scaturendo la cartella da un controllo dei dati già esposti dal contribuente nella dichiarazione, senza svolgimento di alcuna attività sfociata nella formulazione di una diversa pretesa. Del resto, la richiesta di interessi e sanzioni, contenuta nella cartella, non può dar luogo ad alcun vizio di motivazione, gli interessi risultando determinabili sulla base della legge, le sanzioni sulla base di una percentuale esplicitata nell'atto stesso. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

**635. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 145 dell'11 ottobre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

**Cartella di pagamento contenente imposte dichiarate ma non versate – Accessori a titolo di interessi e sanzioni – Vizio di motivazione – Non sussiste.**

Non è viziata per difetto di motivazione la cartella di pagamento nella parte relativa al calcolo degli interessi e delle sanzioni irrogate se fa esplicito riferimento alla dichiarazione del contribuente da cui sorge il debito d'imposta, posto che il procedimento di liquidazione degli interessi si risolve in una mera operazione matematica di applicazione di una percentuale ad una base, e l'importo preteso a titolo di sanzioni deriva da una norma di legge che detta i criteri di quantificazione della stessa. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

**636. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 240 del 27 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Pipponzi**

**Cartella di pagamento non sottoscritta in digitale – Illegittimità – Non sussiste.**

È legittima la cartella di pagamento ancorché priva di firma digitale, non potendo dubitarsi della riferibilità dell'atto in questione all'autorità da cui promana, posto che la sottoscrizione è requisito essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente previsto, e nulla dispone al riguardo l'art. 25 del d.P.R. 60/1973. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24018 del 24 novembre 2016*

**637. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 4675 del 6 novembre 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Del Re**

**Riscossione – Cartella di pagamento – Nullità della cartella per incompletezza di informazioni essenziali – Onere della prova in capo al contribuente.**

Posto il principio cardine per cui è nulla una cartella di pagamento incompleta delle informazioni essenziali o di qualche foglio, spetta ora al destinatario il compito di dimostrare di aver ricevuto un atto incompleto, sancendosi dunque una presunzione di conoscenza del contenuto della cartella per via di quanto attestato dal postino che è un pubblico ufficiale. (G.Na.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5397 del 18 marzo 2016*

**638. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 5675 del 18 dicembre 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Napoleone**

**Pretesa derivante da dichiarazione – Mancanza calcolo degli interessi – Difetto di motivazione – Non sussiste.**

Qualora l'emissione di una cartella di pagamento sia avvenuta sulla base degli elementi forniti dalla dichiarazione del contribuente, detta provenienza pone evidentemente l'Ufficio nella condizione di formulare la propria richiesta in forza del semplice richiamo alla dichiarazione stessa, senza necessità di indicare i fatti costitutivi dell'obbligazione fiscale. Ne deriva che, nell'ipotesi in cui con la cartella vengano richiesti interessi per omesso o ritardato versamento, il contribuente si trovi già nella posizione di conoscere la pretesa fiscale ragion per cui la cartella, che non reca il dettaglio del calcolo degli interessi, non è affetta da vizio di motivazione. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 20*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione sentenza n. 26671 del 18 dicembre 2009*

**639. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 5704 del 18 dicembre 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Gallo**

**Accertamento – Liquidazioni – Controllo automatizzato dichiarazione – Avviso Bonario – Non necessità – Cartella di pagamento – Ruolo allegato – Motivazione – Sussiste.**

In caso di liquidazione delle imposte in esito a controllo delle dichiarazioni secondo procedure automatizzate, di cui all'art. 36-bis d.P.R. 600/1973 e all'art. 54-bis d.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente, soltanto nel caso in cui emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, mentre tale obbligo non sussiste nel caso di omesso o tardivo versamento delle imposte dovute e determinate in base ai dati forniti dal contribuente nella dichiarazione. Peraltro, nel caso di specie, la cartella di pagamento reca in allegato il ruolo dal quale si può chiaramente evincere l'an e il quantum della pretesa impositiva, pertanto, l'atto può essere considerato adeguatamente motivato. (M.Ve.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36-bis; d.P.R. 633/1972, art. 54*

**640. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3351 del 16 agosto 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

**Cartella di pagamento – Motivazione – Interessi di mora – Determinazione.**

Gli interessi di mora sono dovuti per legge sulle somme iscritte a ruolo, pertanto l'indicazione riportata nelle cartelle di pagamento mediante rinvio all'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973, che detta i criteri di calcolo degli interessi di mora, dà luogo a motivazione chiara dell'atto dell'agente della riscossione poiché richiama atti normativi (legge e decreto ministeriale)



conoscibili dal destinatario della cartella di pagamento, anche quanto all'aliquota applicabile. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 30;*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 4376 del 21 febbraio 2017*

**641. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3610 del 25 settembre 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Crespi**

**Riscossione – Omessa sottoscrizione digitale della cartella di pagamento notificata via PEC – Art. 25 del d.P.R. 602/1973 – L'omessa sottoscrizione non comporta l'invalidità dell'atto se questo è riferibile all'organo che lo emette.**

L'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. (F.Co.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 25 e 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 9872 del 13 maggio 2016*

**642. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3803 del 3 ottobre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Cartella di pagamento relativa al controllo cartolare ex art. 36-bis, d.P.R. 600/73 – Omesso versamento di imposte dichiarate – Difetto di motivazione – Insussistenza.**

La cartella di pagamento notificata a seguito della procedura di controllo cartolare della dichiarazione ex art. 36-bis, d.P.R. 600/73, con cui viene recuperato l'omesso versamento di imposte indicate in dichiarazione dei redditi, non necessita di alcuna specifica motivazione, essendo sufficiente il mero richiamo della dichiarazione dei redditi oggetto di controllo cartolare. Del pari, ai fini della comprensione del calcolo degli interessi oggetto di recupero, è sufficiente l'indicazione delle norme di riferimento. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25; d.P.R. 600/73, art. 36-bis, l. 212/00, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 17758 dell'8 settembre 2016; Cassazione, ordinanza n. 21804 del 20 settembre 2017*

**643. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 3882 del 10 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Barbaini**

**Riscossione e Misura cautelari – Eccezione di difetto della qualità di erede in capo al contribuente – Mancata impugnazione di precedente cartella – Infondatezza.**

Per quanto si convenga che i contribuenti non rivestono la qualifica di eredi, in quanto la dichiarazione di successione di per sé non comporta l'acquisizione di tale qualifica, tuttavia è irrilevante la questione relativa alla mancata acquisizione della qualità di erede, mentre è decisiva la circostanza che i contribuenti non abbiano fatto valere tale vizio impugnando gli atti prodromici e le cartelle. Correttamente la sentenza impugnata rileva la inammissibilità del ricorso in quanto è stato presentato non per vizi dell'atto impugnato, bensì per l'asserito difetto della qualità di erede, difetto che ex art. 19 e 21 D.lgs.546/92 doveva essere fatto valere mediante impugnazione delle cartelle di pagamento o degli avvisi di accertamento. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 546/1992, art. 19*

**644. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 4182 del 24 ottobre 2019, Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

**Imposta di registro – Cartella di pagamento – Motivazione – Forma dell'appello.**

In ambito tributario, il ricorrente (nel caso di specie l'Ufficio), nell'atto di appello, può riproporre le stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado - in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere - ed in siffatto modo assolve comunque all'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 53 d.lgs. n. 546/1992*

**645. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 4191 del 24 ottobre 2019, Presidente: Sacchi, Estensore: Franconiero**

**Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Produzione prova notificata – Appello.**

La prova di notifica delle cartelle di pagamento prodotta telematicamente nel fascicolo di secondo grado, deve ritenersi consentita (e, quindi, valida) in virtù della facoltà prevista dall'art. 58, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, secondo cui nel giudizio d'appello le parti possono "produrre nuovi documenti". (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 58, comma 2, d.lgs. n. 546/1992*

**646. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 5453 del 30 dicembre 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Piombo**

**Riscossione – Notifica a mezzo PEC della cartella in forma incompleta – Art. 26 del d.P.R. 602/1973 – Se il destinatario, nonostante l'incompletezza, acquista conoscenza dell'esistenza di un provvedimento ha l'onere di attivarsi e nel caso di dimostrarne l'inidoneità.**

Nel caso di incompletezza dell'atto notificato o comunicato (nella specie si trattava di un provvedimento del giudice dell'esecuzione comunicato dalla cancelleria in forma parziale), l'aver il destinatario acquisito da tale notifica o comunicazione la conoscenza di fatto della giuridica esistenza di un provvedimento potenzialmente pregiudizievole determina per lui l'onere di attivarsi, nonostante l'incompletezza della comunicazione, per prendere piena conoscenza dell'atto, incombando al medesimo, se del caso, dimostrare l'inidoneità in concreto della ricevuta comunicazione ai fini dell'estrinsecazione, nei termini di legge, del suo diritto di difesa. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. III, sentenza n. 15193 del 12 giugno 2018*

**647. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5598 del 31 dicembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

**Cartella di pagamento – Forma – Conformità tra originale e copia fotostatica – Contestazione – Onere della prova.**

In tema di prova documentale, l'onere di disconoscere la conformità tra l'originale di una scrittura e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di forme sacramentali, va assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprehensive. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 28096 del 30 dicembre 2009*

### ***Notificazione***

**648. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 451 del 15 luglio 2019.**

**Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

**Cartella di pagamento – Notifica mezzo PEC – Sottoscrizione – Assenza di obbligo.**

La notifica della cartella di pagamento effettuata con PEC equivale a tutti gli effetti a quella realizzata tramite il servizio postale per raccomandata con avviso di ricevimento. Entrambe forniscono certezza in ordine al momento della spedizione e della ricezione, all'integrità del contenuto e degli eventuali allegati. È contrario a tale equivalenza richiedere una "firma digitale" per un atto della riscossione notificato in via digitale se tale sottoscrizione non è parimenti imposta in caso di notifica cartacea. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**649. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 109 del 18 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Zangrossi**

**Cartella di pagamento – Documento predisposto in formato PDF e non P7M – Vizio di legittimità – Non sussiste – Onere del contribuente di indicare gli elementi di difformità tra i due formati – Sussiste.**

Non può ritenersi inesistente, ed è dunque valida, la notifica della cartella confezionata con formato PDF e non P7M, non solo perché il documento redatto col primo formato è del tutto analogo, quanto a validità ed efficacia, a quello predisposto col secondo formato, ma anche perché il contribuente si è limitato a prospettare soltanto in via ipotetica la non conformità dell'originale notificato all'atto ricevuto. Ne consegue che, in difetto di allegazione di specifici elementi di non conformità della copia notificata all'esemplare originale, la conformità della seconda alla prima deve ritenere pienamente provata ed acquisita. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 25 e 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018*

**650. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 137 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

**Cartella di pagamento – Documento predisposto in formato PDF e non P7M – Vizio di legittimità – Non sussiste.**

Non può ritenersi inesistente, ed è dunque valida, la notifica della cartella di pagamento inviata in formato PDF e non P7M, risultando i due formati del tutto equivalenti. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 25 e 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018*

**651. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 166 del 19 dicembre 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

**Istanza di rateizzazione di carichi inclusi in cartelle di pagamento – Incompatibilità con la contestazione di omessa notifica delle cartelle – Sussiste.**

La richiesta di rateizzazione dei carichi inclusi in determinate cartelle di pagamento, sollecitata dal contribuente, rende infondata la tesi avanzata dallo stesso circa l'asserita omessa notifica delle suddette cartelle. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26*

**652. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 229 del 17 dicembre 2019, Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Riscossione – Cartella – Prescrizione – Atti interruttivi.**

La presentazione di istanza di rateizzazione del debito tributario, sebbene non costituisca acquiescenza, e il suo successivo ottenimento comportano l'interruzione del termine di prescrizione e si pongono, processualmente, in maniera incompatibile con l'eccezione di non aver ricevuto la notifica delle cartelle. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

**653. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 79 del 29 settembre 2019, Presidente: Chiodaroli, Estensore: Bragho**

**Riscossione – Notifica cartelle via pec – Requisiti.**

L'adozione del formato crittografato e firmato digitalmente, rappresenta sicuramente una corretta modalità di invio della notifica telematica nell'attuale stato della tecnica, che però non preclude il ricorso a forme equipollenti o l'uso di altre modalità di formattazione digitale del documento, sulla cui validità ed efficacia il giudice dispone del proprio libero convincimento. E' ritenuto valido l'invio in formato pdf e non in formato con estensione ".p7m" anche perché la nullità di una notifica di atto non può essere mai dichiarata se la stessa ha raggiunto il suo scopo. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 26102/2016; Cassazione. n. 3805/2018*

**654. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 122 del 16 settembre 2019. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

**Cartella di pagamento – Documento predisposto in formato PDF e non P7M – Sottoscrizione con firma “pades” e non “cades” – Vizio di legittimità – Non sussiste.**

Non può ritenersi illegittima, ed è dunque valida, la notifica della cartella di pagamento in formato PDF e non P7M, risultando i due formati, e le relative firme digitale “pades” e “cades”, del tutto equivalenti. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 25 e 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018*

**655. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 174 dell'11 novembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina**

**Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta eseguita direttamente dal concessionario – Vizio di legittimità – Non sussiste.**

È legittima la notifica a mezzo posta della cartella di pagamento, effettuata direttamente dal concessionario della riscossione, essendo detta possibilità espressamente prevista dall'art. 26 del d.P.R. 602/73. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 28684 del 9 novembre 2018*

**656. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 205 del 9 dicembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

**Eccezione di illegittimità della cartella di pagamento per mancata produzione in giudizio da parte del concessionario della relativa copia – Infondatezza – Onere per il concessionario di depositare in giudizio l'avviso di ricevimento – Sussiste – Presunzione di conoscenza degli atti ricevuti in capo al contribuente – Sussiste.**

Va respinta l'eccezione di illegittimità della notifica delle cartelle di pagamento, accompagnata dalla richiesta del contribuente al concessionario della riscossione di produrre in giudizio la copia delle cartelle notificate. Infatti, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento relativo alla spedizione, non essendo necessario che il concessionario produca copia della cartella di pagamento, la quale una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 1335*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9246 del 7 maggio 2014*

**657. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 3126 del 10 luglio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Carfagna**

**Riscossione e Misure Cautelari – Cartella – Notificazione a persona di famiglia – Validità.**

La procedura di notifica della cartella si considera perfezionata anche laddove sia stata eseguita mediante consegna dell'atto ad un familiare convivente quale la madre del destinatario. Ai fini probatori, quando la notifica della cartella è stata effettuata a mezzo posta, è sufficiente produrre la documentazione attestante la spedizione della raccomandata. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 20863/2017*

**658. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 3131 del 10 luglio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Curami**

**Riscossione e Misure Cautelari – Invalidità notifica della cartella – Impugnabilità estratto di ruolo – Legittima.**

È legittimo impugnare l'estratto di ruolo rilasciato su richiesta del contribuente dal concessionario della riscossione qualora la cartella di pagamento non sia stata impugnata a causa di invalidità della relativa notifica, come peraltro già chiarito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sent. n. 19704, 2 ottobre 2015*

**659. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 3166 del 10 luglio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Moro**

**Riscossione e misure cautelari – Cartella – Notificazione via Pec in formato pdf – Validità ed efficacia se porta a raggiungere il proprio scopo.**

La notifica di una cartella via PEC in formato "pdf" priva di firma digitale piuttosto che in quello "p.7m", deve considerarsi valida ed efficace se porta a conoscenza del proprio debito il contribuente e dunque permette all'atto di raggiungere il proprio scopo. La richiesta del

formato “.p7m” è infatti da riferire alla cartella depositata presso l’ente esattore e non con riguardo alla copia consegnata al contribuente. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

**660. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3560 del 9 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Mainini**

**Riscossione e misure cautelari – Notificazione – Posta certificata – Formato PDF – Legittima.**

È legittima la notifica via PEC della cartella esattoriale allegata in formato pdf privo dell’estensione .p7m, specie se la notificazione ha raggiunto il suo scopo. Le firme digitali di tipo “CADES” e di tipo “PAdES” sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni “.p7m” e “.pdf/A”. (A.D.)

*Riferimenti normativi: art. 34, d.m. n. 44/2011*

**661. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 3611 del 12 settembre 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Nicolardi**

**Avviso di accertamento – Nullità – Difetto di sottoscrizione.**

La mancata previa notifica della cartella esattoriale è vizio proprio dell’atto di intimazione, poiché costituente il presupposto in diritto in base al quale l’intimazione stessa è emessa. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2798 dell’8 febbraio 2006*

**662. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 4121 dell’11 ottobre 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: Donvito**

**Cartella di pagamento – Notificazione – Produzione relata di notifica originale.**

La notificazione della cartella di pagamento risulta provata attraverso la produzione della semplice copia della relata di notificazione, senza che l’Agente della riscossione abbia l’onere di depositare l’originale, né la copia integrale, non essendovi alcuna norma che lo imponga o che sanzioni il mancato deposito con la nullità della stessa cartella o della sua notifica. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25292 del 11 ottobre 2018*

**663. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 4167 del 14 ottobre 2019. Presidente: d’Antonio, Estensore: Scarabelli**

**Cartella di pagamento – Rateizzazione – Prescrizione – Eccezione di vizio sulla notifica.**

In materia tributaria, se è vero che di per sé non può costituire acquiescenza da parte del contribuente l’aver chiesto ed ottenuto, senza riserva alcuna, la rateizzazione degli importi indicati nella cartella di pagamento, nondimeno il riconoscimento del debito comporta in ogni caso l’interruzione del decorso del termine di prescrizione e si pone in maniera incompatibile con l’allegazione del contribuente di non avere ricevuto notifica della cartella. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16098 del 2018*

**664. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 4245 del 14 ottobre 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Nicolardi**

**Notifica – Cartella esattoriale – Posta elettronica certificata – Requisiti ricevuta di attestazione.**

La prova della ricezione consiste nel documento che il gestore invia al mittente quando il messaggio ottiene la ricevuta di avvenuta o mancata consegna, in un caso o nell'altro fornita di attestazione temporale. La ricevuta di accettazione deve attestare: 1) l'invio con i dati di certificazione; 2) l'avvenuta consegna; 3) la presa in carico, che definisce il passaggio di responsabilità dal gestore del mittente al gestore del destinatario. In assenza di tali requisiti l'avvenuta notifica non può considerarsi in alcun modo assolta. (M.A.M.)

*Riferimenti normativi: art. 26 comma 1, d.P.R. 602 del 1973*

**665. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 4508 del 28 ottobre 2019. Presidente: Ortolani, Estensore: Salvo**

**Riscossione – Cartella – Notificazione – Onere prova notificazione con necessaria produzione di copia della cartella – Non Sussiste.**

La prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art.1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 26, d.P.R. 602/1973*

**666. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 4879 del 20 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Ortolani**

**Riscossione – Notificazione – Irreperibilità relativa – Mancata prova della relata di notifica con indicazione dei motivi di mancata consegna – Mancata prova dell'invio della raccomandata informativa di giacenza – Invalidità della notifica – Sussiste.**

Quanto all'iter necessario ai fini della validità della notifica tramite servizio postale e di avvenuta giacenza (irreperibilità relativa) è puntuale l'insegnamento della Corte di Cassazione che ha ribadito la necessità della comunicazione della giacenza al destinatario della notifica tramite raccomandata informativa pena il mancato completamento dell'iter necessario con conseguente nullità della notifica stessa.

Nel caso concreto il Comune ha fornito solo la prova dell'avvenuta giacenza, ma non la relata di notifica quanto ai motivi della mancata consegna e, in ogni caso e soprattutto, la prova dell'invio alla ricorrente della raccomandata informativa di giacenza.

Ciò comporta la mancanza di un passaggio necessario e fondamentale al fine della validità della notifica dell'atto presupposto, il che determina la nullità della notifica dell'atto presupposto, con conseguente nullità dell'ingiunzione di pagamento impugnata. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 8 l. n. 890/1982*

**667. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 5076 del 28 novembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nicolardi**

**Cartella esattoriale – Notificazione a mezzo PEC – Formato.**

In tema di notificazione di cartelle esattoriali a mezzo PEC sussiste il principio di equivalenza tra i sistemi di firma CAdes e PAdes, nonché consequenzialmente delle estensioni PDF e P7m rispettivamente prodotte. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU. sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018***668. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 5603 del 17 dicembre 2019. Presidente: Pilello, Relatore: Donvito****Modalità di riscossione – Raccomandata con avviso di ricevimento – Perfezionamento notifica – Sussiste.**

La notificazione della cartella di pagamento può essere eseguita anche mediante invio, da parte del concessionario, della raccomandata con avviso di ricevimento, ed in detta ipotesi la stessa si perfeziona alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, in quanto l'avvenuta effettuazione della notificazione e la relazione tra la persona cui è stato consegnato l'atto ed il destinatario della medesima costituiscono oggetto di una attestazione dell'agente postale assistita dall'efficacia probatoria quale atto pubblico di cui all'art. 2700 c.c. Pertanto, in tale sistema è proprio l'ufficiale postale a garantire, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 26,**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione sentenza n. 4275 del 21 febbraio 2018***669. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 68 del 2 luglio 2019. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco****Cartella di pagamento – Notifica via pec – Estensione del file in “.p7m” – Art. 20, commi 1 bis e 2 del d.lgs. 82/2005 – Estensione del file notificato in “.pdf” e validità della notifica.**

La notifica via pec non è valida se avviene tramite messaggio di posta elettronica certificata contenente il file della cartella con estensione “.pdf” anziché “.p7m”, atteso che non solo l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico, ma anche, per quanto attiene alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto è garantita solo attraverso l'estensione del file “.p7m”.

Infatti mediante la notifica via pec, in formato “.pdf”, non viene prodotto l'originale della cartella, ma solo una copia elettronica senza valore perché priva di attestato di conformità da parte di un Pubblico Ufficiale.

Solo l'estensione “.p7m” del file notificato, estensione che rappresenta la cosiddetta “busta crittografica” contenente al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica della firma e la chiave per la sua verifica può attestare la certificazione della firma, sicché il formato (estensione del file) in “.pdf” e non in formato “.p7m” dell'atto notificato via pec, inficia la validità della notifica con conseguente illegittimità della cartella allegata alla pec. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005, art. 20, commi 1 bis e 2**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sezione VI, sentenza n. 22320, del 25 settembre 2017; Ctp Milano, Sezione I, sentenza n. 1023 del 3 febbraio 2017; Ctp Milano, sezione VI, sentenza n. 3023, del 26 aprile 2017, Ctp Sondrio, Sezione II, sentenza n. 9, del 18 gennaio 2018***670. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2967 del 9 luglio 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Ramondetta****Notifica della cartella di pagamento.**

La cartella esattoriale non è altro che la stampa del ruolo in un unico originale notificata alla parte, ed il titolo esecutivo è costituito dal ruolo. Ne consegue che il concessionario non è in



grado di produrre in giudizio le cartelle esattoriali, il cui unico originale è in possesso della parte debitrice.

Pertanto, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data deve essere assolta dall'Agente della riscossione mediante la produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata ex art. 26, comma 2, seconda parte, d.P.R. n. 602/1973. (A.M.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, sentenza n. 3036 del 17 febbraio 2016; Cassazione Sez. V, sentenza n. 8289 del 4 aprile 2018*

**671. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3044 dell'11 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Riscossione – Cartella – Produzione di avviso di ricevimento in fotocopia – Contestazioni sulla corrispondenza all'originale.**

La produzione dell'avviso di ricevimento della cartella esattoriale spedita per la notifica a mezzo del servizio postale, richiesta per provare l'avvenuto perfezionamento del procedimento di notificazione, può avvenire anche a mezzo di fotocopie non autenticate, purché non vi siano contestazioni da parte del contribuente in ordine alla corrispondenza all'originale.

Eventuali contestazioni, tuttavia, devono risultare specifiche e puntuali, in quanto il disconoscimento della conformità della copia fotografica o fotostatica all'originale ai sensi dell'art. 2719 c.c. non vincola il giudice il quale può accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9439/2010, Cass. n. 2419/2006, Cass. n. 23046/2016*

**672. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 3141 del 16 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Cusumano**

**Cartella esattoriale – Mancanza notifica atti presupposti – Irreperibilità temporanea – Mancata osservanza adempimenti ex art. 140 c.p.c. – Inesistenza della notifica.**

Nel caso in cui il contribuente si sia trovato nella condizione di irreperibilità temporanea al momento della notifica degli atti presupposti e questi siano stati notificati senza osservare gli adempimenti di cui all'art. 140 c.p.c., la notifica dei suddetti atti è da ritenersi inesistente essendo la condizione di irreperibilità temporanea ben diversa da quella di irreperibilità assoluta. Di conseguenza la successiva cartella esattoriale deve essere annullata. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c.*

**673. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 4181 del 24 ottobre 2019, Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

**Notifica a mezzo PEC – Intimazione di pagamento.**

Con riguardo alla notifica dell'intimazione di pagamento, si rileva che l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo PEC non ne comporta la nullità se la consegna telematica dello stesso ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. (L.Mar.)

*Riferimenti normativi: art. 26, comma 2, d.P.R. n. 602/73; art. 6, comma 2, d.P.R. n. 68/2005*

**674. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4404 dell'11 novembre 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

**Cartella di pagamento – Notifica – Sottoscrizione digitale dell'atto di riscossione – Equivalenza dei formati "cades" e "pades" – Sussiste – Rilevanza dell'estensione del file digitale – Non sussiste.**

Si deve escludere che le disposizioni tecniche vigenti, sia a livello nazionale (si veda il D. Lgs. n. 217 del 2017 che apporta alcune modifiche al codice dell'amministrazione digitale), sia a livello Eurounitario, "comportino in via esclusiva l'uso della firma digitale in formato CADES, rispetto alla firma digitale in formato PAdES. Né sono ravvisabili elementi obiettivi, in dottrina e prassi, per poter ritenere che solo la firma in formato CADES offra garanzie di autenticità, laddove il diritto dell'UE e la normativa interna certificano l'equivalenza delle due firme digitali, egualmente ammesse dall'ordinamento sia pure con le differenti estensioni \*.p7m e \*.pdf". (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 26; d.lgs. n. 82/2005*

**675. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 4531 del 14 novembre 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

**Cartella di pagamento – Notifica mediante invio posta elettronica certificata – Copia su supporto informatico – Sottoscrizione con firma digitale – Necessità – Esclusione.**

È infondata l'eccezione formale di invalidità della notifica della cartella di pagamento a mezzo di posta certificata recante in allegato la semplice scansione del documento, non munito quest'ultimo di firma digitale (c.d. busta crittografica).

Premesso che qualsiasi ipotesi di vizio della notificazione è sanato se l'atto è entrato nella conoscibilità del destinatario, la cartella di pagamento notificata via Pec non è una copia non conforme del documento, ma il documento stesso, che è stato generato in via informatica con il formato utilizzato per l'invio dello stesso come allegato a messaggio PEC: non essendo la copia informatica di un documento analogico, non necessita di alcuna attestazione di conformità e abbisogna, nella specie, di alcuna sottoscrizione digitale (la cartella deriva dagli estratti di ruolo e non è elemento essenziale dell'atto, d'altro canto la trasmissione a mezzo PEC ne individua con certezza il mittente). (R.d'A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 602/1973, art. 26; d.lgs. n. 82/2005, art. 22*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 30948 del 27 novembre 2019; Cassazione SS.UU., sentenza n. 23620 del 28 settembre 2018; Cassazione SS.UU., sentenza n. 7665 del 18 aprile 2016*

**676. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4825 del 28 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Paganini**

**Notificazione della cartella di pagamento al legale rappresentante della società – Mancata effettuazione di indagini da parte dell'Agenzia – Nullità della notificazione.**

Nel caso in cui la notificazione di una cartella di pagamento alla persona giuridica presso la sede legale non sia possibile, la notificazione dell'atto deve essere effettuata al legale rappresentante della società, con conseguente obbligo per l'Agenzia di procedere con le indagini a tal fine necessarie (nel caso di specie l'Agenzia avrebbe dovuto effettuare indagini anagrafiche per accertare il nuovo indirizzo del legale rappresentante della società). (G.O.)

*Riferimenti normativi: artt. 140, 143, 145, c.p.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Milano, Sez. 1, sentenza n. 2232 del 2017*

**677. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 5165 del 18 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Silocchi**

**Estratto di ruolo – Disconoscimento della documentazione di notificazione prodotta in copia – Artt. 215 e 216 c.p.c. – Irrilevanza ai fini probatori.**

Nell'ipotesi in cui il destinatario della cartella esattoriale ne contesti la notifica, l'agente della riscossione può dimostrarla producendo copia della stessa, senza che abbia l'onere di depositarne né l'originale (e ciò anche in caso di disconoscimento, in quanto lo stesso non produce gli effetti di cui all'art. 215, comma 2, c.p.c. e potendo quindi il giudice avvalersi di altri mezzi di prova, comprese le presunzioni), né la copia integrale, non essendovi alcuna norma che lo imponga o che ne sanzioni l'omissione con la nullità della stessa o della sua notifica. Il Giudice può valutare le specifiche difformità contestate alla luce degli elementi istruttori disponibili, compresi quelli di natura presuntiva, attribuendo il giusto rilievo anche all'eventuale attestazione, da parte dell'agente della riscossione, della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali in suo possesso. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: artt. 215 e 216 c.p.c., art. 2729 c.c.*

**678. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 5457 del 30 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Borgonovo**

**Riscossione – Notifica dell'avviso di accertamento per omesso versamento tassa automobilistica – art. 5, comma 51, del d.l. 953/1986 – Dimostrazione della notifica avvenuta da parte della Regione entro termine di prescrizione di tre anni.**

Nell'ipotesi in cui il destinatario di avvisi e cartelle ne contesti la notifica, l'agente della riscossione può dimostrarla producendo copia della stessa, senza che abbia l'onere di depositarne né l'originale, né la copia integrale, non essendovi alcuna norma che lo imponga o che ne sanzioni l'omissione con la nullità della stessa o della sua notifica. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 953/1986, art. 5, comma 51*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI – 5, ordinanza n. 25292 dell'11 ottobre 2018*

### ***Responsabilità***

**679. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 3706 del 1° ottobre 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

**Cartella di pagamento notificata agli eredi per debiti del *de cuius* – Accettazione con beneficio di inventario da parte dell'erede – Il quantum della cartella supera il valore dei beni ereditati – Legittimazione passiva in capo all'erede.**

Con riguardo ai debiti erariali del defunto, l'Ufficio può legittimamente accertare, nei confronti dell'erede con beneficio di inventario, l'intero credito tributario vantato. Il contribuente, invece, erede con beneficio di inventario, può far valere i limiti della sua obbligazione solo nella fase di esecuzione del pagamento, affinché possa rispondere del debito ereditario entro il limite previsto. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: artt. 2, co.1-3 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. Sez. V, sent. n. 11458 dell'11 maggio 2018; Cass. civ. n. 23389 del 6 ottobre 2017; Cass. civ. n. 23019 del 2016*

**680. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 5558 del 30 dicembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Malacarne**

**Riscossione – Cancellazione della società e attività di riscossione – Art. 2495 c.c. – Responsabilità patrimoniale a carico dei liquidatori per il corretto adempimento delle obbligazioni fiscali incombenti sulle società.**

Se è indubbio il carattere costitutivo e non dichiarativo dell'atto di cancellazione e quindi il conseguente effetto estintivo, tale effetto non determina anche l'estinzione dei rapporti giuridici ancora pendenti, non potendo la cancellazione aver luogo prima della liquidazione di detti rapporti. (C.R.)

*Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 6070 del 12 marzo 2013*

## **MISURE CAUTELARI**

### *Fermo di beni mobili registrati e preavviso*

**681. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 645 del 4 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Pianta**

**Impugnazione del fermo amministrativo – Mancata impugnazione dell'atto prodromico – Motivi di ricorso relativi alla pretesa tributaria – Inammissibilità del ricorso.**

In caso di impugnazione del fermo amministrativo e di mancata impugnazione dell'atto prodromico con cui è stata formulata la pretesa impositiva, se con i motivi di ricorso viene contestata in via esclusiva l'illegittimità della pretesa impositiva, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile per mancata deduzione di vizi propri dell'atto impugnato. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 86*

### *Ipoteca e avviso d'iscrizione*

**682. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 602 del 9 ottobre 2019. Presidente: Vitali; Estensore: Bellotti**

**Iscrizione ipotecaria – Intimazione ad adempiere – Mancanza – Illegittimità – Non sussiste.**

L'intimazione ad adempiere, prevista dall'art. 50, co. 2, del d.P.R. n. 602/73 deve precedere soltanto l'inizio dell'espropriazione e non anche l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.P.R. 602/73, che costituisce semplice atto di garanzia conservativo e cautelare delle ragioni creditorie degli enti impositori e dell'esattore. (Clara Farella)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 50, comma 2, e 77*

**683. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3917 del 27 settembre 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Faranda**

**Preavviso di iscrizione ipotecaria – Sospensione centottanta giorni – Non opera.**

A norma dell'art. 29, comma 1, lett. b del d.l. n. 78/2010 l'esecuzione forzata degli avvisi di accertamento esecutivi è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione; tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. Il preavviso di iscrizione ipotecaria non può essere annoverato tra gli atti dell'espropriazione forzata. In particolare, l'iscrizione ipotecaria va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, sicché può essere effettuata anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui all'art. 50, comma 2, del citato d.P.R. n. 602/1973,

che è prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 29, comma 1, lett. b del d.l. n. 78/2010.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Sent. Cass. n. 4591/2017*

**684. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 5275 del 20 dicembre 2019, Presidente: Servetti, Estensore: Malanetto**

**Iscrizione ipotecaria – Onere di preventiva informazione al contribuente – Contraddittorio.**

Secondo quanto statuito da Cass. S.U. 19667/2014, benché l'iscrizione ipotecaria non sia di per sé un momento dell'esecuzione forzata, essa presuppone comunque un onere di preventiva informazione al contribuente al fine dell'instaurazione di un corretto contraddittorio. Trattasi infatti di un atto che incide pesantemente sugli interessi del contribuente e come tale comporta la necessità di consentirgli una difesa preventiva. Il giudice di legittimità ne ha tratto il seguente principio di diritto: "*anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'art. 77, comma 2 bis, d.P.R. n. 602 del 1973, introdotto con D.l. n. 70 del 2011, l'amministrazione, prima di iscrivere ipoteca ai sensi del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, deve comunicare al contribuente che procede alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto. L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia, in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità". (M.Fal.)*

*Riferimenti normativi: art. 77 comma 2 bis del d.P.R. n. 602/1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, S.U., sentenza n. 19667/2014*

**685. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5568 del 30 dicembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Bene aziendale – Dismissione a seguito di avviso di iscrizione di ipoteca – *Periculum in mora* - Sussiste.**

È legittima, in quanto pienamente sussistente il requisito del *periculum in mora*, l'iscrizione di ipoteca effettuata dall'Ufficio su un bene aziendale allorquando la società, una volta ricevuta la notifica dell'istanza di adozione di misure cautelare, abbia pochi giorni dopo conferito il proprio patrimonio immobiliare in una nuova società facente capo allo stesso legale rappresentante, in tal modo spogliandosene. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 22*

**ESECUZIONE FORZATA (art. 2, C. 1, d.lgs. 546/1992)**

**686. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 146 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Fatti estintivi o impeditivi sopravvenuti alla formazione del ruolo – Opposizione all'esecuzione quale rimedio per farli valere – Legittimità.**

Avverso i crediti iscritti a ruolo è ammessa l'opposizione all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c., quale ordinario rimedio per far valere fatti estintivi o impeditivi sopravvenuti alla formazione del titolo esecutivo. Quindi il contribuente, ricevuta la cartella di pagamento, che per legge concentra in sé il titolo esecutivo ovvero il ruolo e l'atto di precetto, può proporre opposizione all'esecuzione prima che inizino le attività di recupero coattiva del credito. Infatti, l'opposizione così proposta non ha la finalità di aggirare il rispetto dei termini di impugnazione, ma il chiaro scopo di far accertare fatti estintivi del credito verificatisi in epoca successiva alla notifica della cartella stessa. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., art. 615*

**DECADENZA E PRESCRIZIONE**

**687. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 107 del 7 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Vacchiano**

**Riscossione – Prescrizione del diritto alla riscossione di crediti per imposte e dei crediti per sanzioni amministrative – Differenza – Conversione del termine breve nel termine ordinario decennale in caso di mancata impugnazione dell'atto da parte del contribuente – Non sussiste.**

Mentre la riscossione del credito erariale per imposte è soggetto al termine di prescrizione decennale, per la riscossione delle sanzioni opera il termine breve quinquennale. Tuttavia, va rilevato che il decorso del termine per impugnare un atto di riscossione coattiva produce l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, ma non anche la c.d. "conversione" del termine prescrizione breve (eventualmente previsto, come nella specie per le sanzioni amministrative) in quello ordinario decennale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., artt. 2946 e 2953; d.lgs. 472/97, art. 20, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016*

**688. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 145 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

**Istanza di rateizzazione dei debiti tributari – Interruzione della prescrizione decennale – Sussiste.**

L'istanza di rateizzazione dei debiti iscritti a ruolo non costituisce acquiescenza alla pretesa tributaria, tuttavia comporta l'interruzione del termine di prescrizione decennale del credito erariale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2946*

**689. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 169 del 19 dicembre 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

**Istanza di rateizzazione dei debiti tributari – Interruzione della prescrizione – Sussiste.**

L'istanza di rateizzazione del debito tributario non costituisce acquiescenza alla pretesa tributaria. Tuttavia, il fatto che il contribuente abbia chiesto ed ottenuto la rateizzazione degli importi indicati nelle cartelle di pagamento comporta l'interruzione del termine di prescrizione,

ponendosi altresì in insanabile contrasto con l'eccezione di non avere ricevuto la notifica delle suddette cartelle. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2946*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 16098 del 18 giugno 2018*

**690. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 173 del 31 dicembre 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi**

**Cartella di pagamento regolarmente notificata – Omessa impugnazione della cartella da parte del contribuente – Definitività dell'atto – Sussiste – Impossibilità di sollevare eccezioni di prescrizione e decadenza – Impugnazione dell'estratto di ruolo – Illegittimità.**

In caso di regolare notifica della cartella di pagamento e omessa impugnazione della stessa nei perentori termini di legge, l'estratto di ruolo non può essere autonomamente impugnato e il relativo ricorso deve ritenersi inammissibile. Pertanto, il contribuente non può, mediante quest'ultima impugnazione, sollevare eccezioni prescrizione e decadenza per mancata notifica nei termini di legge della relativa cartella di pagamento, dovendo dette eccezioni proporsi entro il termine di impugnazione di quest'ultima, decorso il quale essa diviene definitiva. D'altra parte, l'estratto di ruolo non esprime una pretesa tributaria autonoma da quella portata dalla cartella, sulla quale soltanto si fonda l'azione esecutiva per il recupero del credito erariale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2946; d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 1837 del 18 gennaio 2010*

**691. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 174 dell'11 novembre 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina**

**Imposte sui redditi e iva – Termine decennale di prescrizione del diritto alla riscossione – Sussiste – Termine di prescrizione quinquennale previsto per i debiti da pagarsi ad anno – Presupposto – Non sussiste.**

Il termine di prescrizione delle somme iscritte a ruolo è di dieci anni e, in assenza di contrarie indicazioni, va applicato anche alle imposte sui redditi e all'iva, una volta che sia stata emessa e notificata la cartella esattoriale a seguito di atto di accertamento o di liquidazione di imposta divenuto definitivo. Infatti, dopo l'emissione e la notificazione della cartella esattoriale, non è applicabile il diverso termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948 n. 4 c.c., relativo a debiti da pagarsi ad anno o in termini più brevi, in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2948*

**692. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 199 del 2 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Platania**

**Omessa notifica della cartella di pagamento – Successiva intimazione di pagamento – Illegittimità – Vizio dell'atto precedente che si ripercuote sull'atto successivo – Sussiste – Maturata prescrizione del credito erariale – Sussiste.**

In materia di riscossione delle imposte, la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata dal rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario. Su questi presupposti, l'omissione della notifica di un atto presupposto (nella specie, cartella di pagamento) costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità

dell'atto consequenziale notificato (nella specie, intimazione di pagamento), con conseguente prescrizione del diritto alla riscossione degli importi iscritti a ruolo. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2945*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 1144 del 18 gennaio 2018*

**693. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 220 del 13 dicembre 2019. Presidente: Mottola, Estensore: Formighieri**

**Cartella di pagamento per sanzioni confermata da sentenza – Conversione del termine breve di prescrizione nel termine ordinario decennale.**

Nel caso in cui l'impugnazione della cartella di pagamento venisse respinta, l'eventuale termine quinquennale di prescrizione originariamente applicabile al credito iscritto a ruolo ed oggetto di detta cartella, come nel caso di specie per le sanzioni amministrative, si converte in termine decennale, sempre di prescrizione, per effetto del principio di conversione del termine di prescrizione breve in ordinario. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2953*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016*

**694. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 3544 del 5 settembre 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Bertolo**

**Cartella di pagamento – IRPEF – IRAP – Prescrizione quinquennale – Pagamento annuale – Sussiste.**

La prescrizione quinquennale è applicabile ad un credito che si paga periodicamente ad anno, o in termini più brevi. Detta prescrizione è quindi applicabile alle imposte dirette annuali in quanto le prestazioni di versamento di dette imposte si fondano su indici di capacità reddituale diversi da anno ad anno ma sono riconducibili ad una fonte unica ed inestinguibile. (A.D.)

*Riferimenti normativi:*

**695. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3575 del 10 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nicolardi**

**Riscossione e misure cautelari – Decadenza e prescrizione – Preavviso di fermo amministrativo – Contenuto dell'atto – Elemento soggettivo – Elemento oggettivo – Efficacia interruttiva – Sussiste.**

Assume efficacia interruttiva l'atto che, stante la legittimità del titolo in forza del quale viene formato, individui esplicitamente il soggetto debitore (elemento soggettivo) e presenti l'elemento oggettivo, consistente nella chiara definizione di una pretesa e nella intimazione e richiesta scritta di adempimento, idonea a manifestare l'inequivocabile volontà del titolare del credito di far valere in giudizio il proprio diritto nei confronti del soggetto indicato. (A.D.)

*Riferimenti normativi:*

**696. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 3674 del 16 settembre 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Grassi**

**Riscossione – Estratto di ruolo – Prescrizione.**

La prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da nuova e autonoma valutazione sulla sussistenza dei presupposti impositivi. Ne consegue che il termine prescrizionale del diritto alla riscossione è quello ordinario decennale di cui all'art. 2946 c.c.. (A.D.A.)



*Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sentenze nn. 4283/2010 e n. 13080/2001*

**697. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 4583 del 4 novembre 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone**

**Riscossione – Mancata impugnazione atto impositivo – Tassazione contra legem – Annullamento dell'atto.**

La mancata impugnazione di atti impositivi non lascia l'Amministrazione Finanziaria al riparo dal contenzioso; la discrezionalità dell'Ufficio non può essere gravatoria, approfittando della posizione di vantaggio acquisita con la mancata impugnazione, essendo comunque ingiusto sottoporre il contribuente ad una tassazione *contra legem* e non dovuta nei termini pretesi, allorché sia fondata su presupposti di fatto palesemente erronei. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: d.m. 37/97, art. 2*

**698. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 4669 del 6 novembre 2019. Presidente e Relatore: Pilello**

**Iscrizione a Ruolo – Pluralità di crediti erariali – Termine di prescrizione – Nessuna estensione automatica del termine – Non configurabile novazione del titolo – Non si forma un unico credito.**

La formazione del ruolo non determina un effetto novativo delle singole obbligazioni, tale da giustificare una indiscriminata estensione del termine prescrizione da quinquennale a decennale. Né tantomeno dal ruolo scaturisce una confusione dei singoli crediti in uno solo, facendo venir meno le distinte ragioni creditizie e i rispettivi termini di prescrizione di ciascun rapporto obbligatorio, non potendosi rinvenire in tal senso alcun riscontro normativo. (G. Man.)

**Riscossione – Decadenza e prescrizione – Conversione prescrizione breve in termine decennale – Deriva da sentenza passata in giudicato.**

In tema di operatività della conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, nella ipotesi in cui la definitività dell'accertamento del credito erariale derivi da atti diversi rispetto ad una sentenza passata in giudicato, e più precisamente dalla decorrenza del termine perentorio per fare opposizione alla cartelle di pagamento, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito. In sostanza, l'inutile decorso del termine perentorio per proporre l'opposizione non comporta un generalizzato termine prescrizione quinquennale in assenza di giudicato, bensì il mantenimento del termine prescrizione proprio di ogni credito erariale. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: art.2953 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016*

**699. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4770 del 12 novembre 2019. Presidente e Relatore: Pilello**

**Riscossione e misure cautelari – Prescrizione – Decorrenza termine impugnazione cartella – Irretrattabilità del credito – Inapplicabilità art. 2953 c.c. ai fini della prescrizione – Sussiste.**

Con riguardo specifico all'operatività o meno della conversione dei termini di prescrizione breve in quello ordinario decennale, nella ipotesi in cui la definitività dell'accertamento del credito erariale derivi da atti diversi rispetto ad una sentenza passata in giudicato, e più precisamente dalla decorrenza del termine perentorio per fare opposizione alla cartelle di pagamento, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito. In sostanza, l'inutile

decorso del termine perentorio per proporre l'opposizione, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 cc ai fini della prescrizione.

Non quindi un generalizzato termine prescrizionale quinquennale in assenza di giudicato, bensì il mantenimento del termine prescrizionale proprio di ogni credito erariale. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.*

**700. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 5129 del 2 dicembre 2019. Presidente: Molinari, Estensore: Ercolani**

**Riscossione – Prescrizione.**

Nel caso in cui la riscossione si fondi su sentenza passata in giudicato, si applica unicamente il termine prescrizionale decennale dell'art. 2953 c.c. Solo nell'ipotesi in cui la cartella si fondi su un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione il termine prescrizionale rimane quello proprio del tributo iscritto a ruolo. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi: Codice Civile art. 2953*

**701. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 5880 del 23 dicembre 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Gallo**

**Riscossione – Decadenza e prescrizione – Raddoppio dei termini di accertamento – Norma sostanziale – Esclusione di applicazione retroattiva.**

La norma dettata in materia di raddoppio dei termini di accertamento dall'art. 12 comma 2-ter del d.l. 78/2009 è norma avente carattere unicamente sostanziale e non processuale: da tale carattere ne discende l'insuscettibilità di applicazione retroattiva. (G.Za.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art.12, c.2 ter*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2562 del 30 gennaio 2019*

**702. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 334 del 6 agosto 2019. Presidente: Rabai, Estensore: Balba**

**Riscossione – Cartella esattoriale – Termine di prescrizione.**

Il termine per riscuotere i crediti erariali a seguito della notifica della cartella esattoriale è da ritenersi quinquennale: qualora nei cinque anni l'agente della riscossione non interrompe il decorso del termine notificando un atto interruttivo, il successivo atto notificato al contribuente non può che essere dichiarato nullo e pertanto privo di effetti. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione 30362/2018; Cassazione SS.UU. 23397/2016*

**703. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3232 del 25 luglio 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

**Istanza di sospensione ed annullamento della cartella impugnata – Decorrenza termine di 220 giorni – Estinzione diritto all'esecuzione – Sussiste.**

Per il caso in cui sia stata presentata all'Agente della Riscossione istanza di sospensione ed annullamento della cartella impugnata, ai sensi dell'art.1, commi dal n.537 al n. 544, della Legge 228/2912 e che nessuna risposta sia pervenuta da questi al contribuente entro il termine perentorio di giorni 220, la cartella esattoriale deve considerarsi illegittima. Se l'Ufficio lascia colpevolmente trascorrere il suddetto periodo di tempo prima di processare l'istanza di sospensione la legge prevede infatti che *"in caso di mancato invio, da parte dell'ente creditore, della comunicazione prevista dal comma 539 (...), trascorso inutilmente il termine di 220 giorni*

*dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore (...), le partite di cui al comma 537 sono annullate di diritto (...)*". (C.C.)

*Riferimenti normativi: art. 1, commi dal n. 537 al n. 544, l. 228/2912*

**704. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3456 del 12 settembre 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Missaglia**

**Riscossione – Cartelle – Violazioni – Sanzioni civili, in genere – Prescrizione – Sanzioni amministrative pecuniarie – Sentenza passata in giudicato – Diritto alla riscossione – Prescrizione – Termine decennale – Applicabilità – Fondamento.**

Il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta "*actio iudicati*", mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'art. 20 d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 20; art. 2953 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 25790 del 10 dicembre 2009*

**705. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3530 del 19 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

**Intimazione di pagamento – Prescrizione del credito – Decorrenza univoca dalla notifica della cartella.**

A decorrere dalla notifica della cartella, né può né deve farsi riferimento, ai fini dell'intimazione di pagamento, ai singoli termini di prescrizione previsti per ciascuno dei crediti portati nel ruolo, bensì alla ordinaria prescrizione per l'unico credito pecuniario nel quale si sono novate le singole primigenie voci e con la univoca decorrenza a far tempo dalla notifica della cartella. (L.V.)

*Riferimenti normativi: art. 50, co. 2, d.P.R. 602/73*

**706. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3531 del 19 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

**Riscossione IVA, IRPEF e IRAP – Prescrizione decennale.**

Il credito erariale per la riscossione di tributi quali IVA, IRPEF e IRAP è soggetto a termine di prescrizione decennale a norma dell'art. 2946 c.c., e non quinquennale. (L.V.)

*Riferimenti normativi: art. 2946, c.c.*

**707. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4015 del 16 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Micheluzzi**

**Cartella di pagamento – Imposte locali ed erariali – Prescrizione – Cinque anni – Sussiste.**

Anche ai debiti erariali e ai diritti annuali camerali, sotto il profilo prescrizione, trova applicazione il disposto dell'art. 2948, 4 c.c. Come per i tributi locali, anche per le II.DD. e l'IVA, che sorgono di anno in anno o trimestralmente, è da riconoscersi la "causa debendi" continuativa.

Va dunque applicato l'articolo 2948, 4 c.c. a tutti quei tributi (TARSU, TOSAP ma anche II. DD.) che si strutturano come prestazioni periodiche con connotati di autonomia nell'ambito di una causa debendi di tipo continuativo, in quanto l'utente è tenuto al pagamento di essi in relazione al prolungarsi sul piano del temporale della prestazione erogata dell'ente impositore o del

beneficio da esso concesso, senza che sia necessario per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 2948, comma 4 Codice Civile*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU. n. 23397/2016*

**708. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 4102 del 21 ottobre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Aondio**

**Cartella di pagamento – Successiva intimazione di pagamento – Termine di prescrizione delle cartelle non opposte (ICI) – Dieci anni – Non sussiste – Cinque anni – Sussiste.**

Opera la prescrizione quinquennale laddove il titolo esecutivo sia unicamente costituito dalla cartella esattoriale dell'Ente di riscossione, mentre la prescrizione decennale è riferibile unicamente "ai titoli di accertamento e di condanna divenuti definitivi", aventi efficacia di giudicato. (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 23397/2016*

**709. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4881 del 3 dicembre 2019. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli**

**Atto di riscossione – Opposizione – Impugnazione – Termine perentorio – Conversione del termine di prescrizione breve – Non si determina.**

È di applicazione generale il principio secondo il quale la scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma non determina anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016*

**710. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 5448 del 30 dicembre 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Ramondetta**

**Riscossione – Conversione del termine breve di prescrizione – Art. 2953 c.c. – Applicabile solo in presenza di sentenza di condanna passata in giudicato.**

Qualora sia prevista una prescrizione più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo. (C.R.)

*Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016*

**711. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 5578 del 30 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Avviso di accertamento – Termine di riscossione dei crediti erariali – Art. 2948 c.c. – Dopo la notifica della cartella è quinquennale.**

Il termine per riscuotere i crediti erariali a seguito della notifica della cartella esattoriale e di qualsiasi altro atto amministrativo di natura accertativa non può che ritenersi quinquennale, con la conseguenza che qualora l'Agente della Riscossione non ottemperi ad interrompere il

decorso dello stesso con la notifica di atti idonei in tal senso, il successivo provvedimento inviato al contribuente non potrà che ritenersi radicalmente nullo o inesistente. (C.R.)

*Riferimenti normativi: art. 2948, comma 4, c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, sentenza n. 30362 del 23 novembre 2018*

## ALTRO

### 712. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 67 del 29 novembre 2019. Presidente: Chiodaroli, Estensore: Furiosi

#### **Riscossione – Intimazione di pagamento – Motivazione.**

Per la legittimità dell'intimazione di pagamento - trattandosi di un semplice invito al pagamento – è sufficiente l'indicazione in dettaglio dei debiti affidati all'esattore per il recupero, mentre non è richiesta ulteriore motivazione relativa alla obbligazione sottesa. Eventuali vizi di precedenti atti impositivi, non possono essere eccepiti impugnando l'intimazione, perché avrebbero dovuto essere oggetto di autonome impugnazioni, da proporre nei termini di legge. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

### 713. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 105 del 2 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Platania

#### **Cartella di pagamento contenente imposte dichiarate ma non versate – Omesso invio dell'avviso bonario – Vizio di legittimità della cartella – Non sussiste.**

È legittima la cartella di pagamento non preceduta da avviso bonario quando essa riproduce il contenuto dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione, limitandosi a recuperare l'imposta emergente dalla stessa ma non versata. L'avviso bonario è necessario, infatti, solo quando vengono riscontrate irregolarità nei dati esposti nella dichiarazione del contribuente, ma non quando sia acclarata una divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 375 del 9 gennaio 2019*

### 714. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 179 dell'11 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Platania

#### **Cartella di pagamento – Ufficio competente – Domicilio fiscale – Cambiamento – Obbligo comunicazione.**

In mancanza di comunicazione di cambiamento di domicilio fiscale da parte del contribuente, la competenza alla emissione della cartella di pagamento deve essere individuata in capo all'ufficio dove si trova l'unico domicilio fiscale conosciuto. Ai fini della comunicazione del cambio di domicilio fiscale, inoltre, non è sufficiente l'iscrizione del mutamento della sede presso il registro delle imprese.

All'individuazione dell'Ufficio competente all'emissione della cartella di pagamento trova infatti applicazione il principio espresso in relazione alla notificazione degli atti tributari, in forza del quale la disciplina delle notificazioni di questi ultimi si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto Ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni, sicché il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio precedente ad eseguire le notifiche nel domicilio fiscale per ultimo noto. Tuttavia, essendo tale disciplina posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato

l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio, la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificatorio quando venga seguita una procedura più garantista per il contribuente. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 23509 del 18 novembre 2016; Cass., sez. V, sentenza n. 18934 del 24 settembre 2015; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 25272 del 28 novembre 2014*

**715. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 3071 dell'8 luglio 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Faranda**

**Riscossione – Controllo automatico della dichiarazione presentata dal de cuius – Illegittimità in caso di mancato invio agli eredi della comunicazione di irregolarità – Sussiste.**

È illegittima la cartella di pagamento non preceduta da comunicazione di irregolarità e notificata agli eredi con cui viene chiesto il pagamento di somme relative alla dichiarazione dei redditi presentata dal *de cuius*. Ciò in quanto i contribuenti non sono stati messi in grado di conoscere nel dettaglio la pretesa tributaria, a nulla rilevando il fatto che la contestazione non emerga da problematiche relative a voci esposte in dichiarazione, ma solo da mancanti versamenti. (L.B.)

*Riferimenti normativi:*

**716. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 3278 del 15 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Cappabianca**

**Ingiunzione di pagamento – Avviso di accertamento non impugnato – Atto impositivo definitivo.**

Ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 546/1992, i vizi dell'atto di accertamento, a suo tempo non fatti valere dal contribuente con tempestivo ricorso, rendono definitivo l'atto impositivo e, pertanto, non si trasmettono agli atti successivamente adottati, che restano impugnabili esclusivamente per vizi propri. (V.C.)

*Riferimenti normativi: art. 19 d.lgs. 546/1192*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6029/02, Cassazione, sentenza n. 14.379/01*

**717. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 4445, 24 ottobre 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Franco**

**Riscossione – Altro – Motivazione relativa alla rateizzazione.**

Il contribuente che invoca e produce un'istanza di rateizzazione del proprio debito tributario rilevante deve documentare e provare la sussistenza di uno stato di necessità, mentre l'Amministrazione finanziaria in caso di rigetto deve provare e motivare l'insussistenza dei requisiti utili a giustificarlo. (F.G.)

*Riferimenti normativi:*

**718. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4541 del 30 ottobre 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Pavone**

**Riscossione e misure cautelari – Estratto di ruolo – Conoscenza degli atti attraverso l'estratto di ruolo – Impugnazione del ruolo o della cartella indipendentemente dalla notifica – Possibile.**

L'estratto di ruolo, in quanto mero documento informatico formato dal concessionario della riscossione, non contenente alcuna pretesa impositiva, neanche indiretta, non è autonomamente impugnabile, essendo impugnabili solo gli atti effettivamente impositivi quali

il ruolo e la cartella di pagamento; nei casi in cui il contribuente venga a conoscenza dell'esistenza di ruolo e cartella di pagamento soltanto a seguito della ricezione di estratto di ruolo, egli può direttamente impegnare ruolo o cartella di pagamento per far valere l'omessa notifica degli stessi, indipendentemente dalla notifica di entrambi o uno solo di essi. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: Cassazione SS.UU., sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015*

**719. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4977 del 25 novembre 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Correrà**

**Cartella di pagamento – Cessazione società – Soci.**

In caso di cessazione della società, la responsabilità del socio per i debiti erariali non viene meno, né tanto meno viene trasmessa al liquidatore. Infatti, in tali casi, si verifica un fenomeno di tipo successorio sui generis, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono, per non sacrificare ingiustamente i diritti dei creditori sociali, ma si trasferiscono ai soci, che ne rispondono secondo il regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti quando la società era ancora in vita. (V.P.)

*Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.*

**720. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 5086 del 27 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Celletti**

**Avvisi di intimazione – Impugnabilità.**

Gli avvisi di intimazione di pagamento, benché non ricompresi nell'elencazione contenuta nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992, sono impugnabili in quanto, secondo la giurisprudenza, anche gli avvisi c.d. bonari – quali sono appunto quelli di intimazione di pagamento – sono ricorribili ogniqualvolta contengano una pretesa tributaria. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V sentenza n. 21045 dell'8 ottobre 2007*

**721. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3377 del 27 agosto 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

**Riscossione – Avvocatura dello Stato – Difesa dello Stato e della P.A. – Patrocinio di avvocato del libero foro – Difesa – Onere probatorio – Nullità mandato difensivo – Presupposti.**

Qualora il nuovo ente Agenzia delle Entrate Riscossione si costituisca in nuovo giudizio ovvero anche in giudizio pendente con il patrocinio di avvocato del libero foro, sussiste per esso l'onere, pena la nullità del mandato difensivo e dell'atto di costituzione su di esso basato, di indicare ed allegare le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza di quest'ultimo in alternativa al patrocinio per regola generale esercitato, salvo conflitto di interessi, dall'avvocatura dello Stato; tali fonti vanno congiuntamente individuate sia in atto organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro (art. 1, co. 5 e 8 d.l. 193/2016 convertito in l. 225/2016), sia in apposita motivata deliberazione da sottoporre agli organi di vigilanza, che indichi le ragioni che, nella concretezza del caso, giustificano tale ricorso alternativo. (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.l. 193/2016 convertito in l. 225/2016, art. 1, co.5 e 8; r.d. 1611/1933, art. 43*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. Trib., ordinanza n. 28741 del 9 novembre 2018*

**722. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3693 del 1° ottobre 2019. Presidente: Alparone, Estensore: Sciarini**

**Cartella esattoriale notificata agli eredi – Piano di rateizzazione sottoscritto dal *de cuius* – Confisca definitiva dei beni dell’inventario in seguito alla morte – Art. 50, comma 2 del d.l. 6/9/2011 n. 159 – Nelle ipotesi di confisca dei beni, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell’art. 1253 c.c..**

La ratio dell’art. 50, comma 2 del d.l. 159 del 2011 è quella di chiudere il rapporto tra lo Stato e il debitore cui sono sottratti i beni, nei limiti del valore di questi, a prescindere dal momento della loro formazione, senza alcuna distinzione temporale. Quando il valore dei beni sia inferiore a quello del credito, occorre distinguere la quota estinta per confusione e la parte residua che il concessionario deve riscuotere con le ordinarie procedure. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 50, comma 2 d.l. 6/9/2011, n. 159*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ. Sez. V Ord., 03/01/2019, n. 56*

**723. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 4548 del 14 novembre 2019 Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

**Riscossione delle imposte mediante ruoli – Iscrizione a ruolo – Cartella di pagamento – Notifica – Notifica della cartella esattoriale ex art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 – Prova del perfezionamento – Presunzione ex art. 1335 c.c. – Applicabilità.**

Nessuna norma impone la produzione in giudizio della cartella esattoriale. La cartella stessa, infatti, non è altro che la stampata meccanizzata del ruolo che viene inviata, normalmente in originale, al contribuente.

Non è sostenibile, quindi, l'esistenza di un obbligo o onere in capo all'agente della riscossione di produrre in giudizio copia della cartella di pagamento opposta e ciò specie qualora non vi siano contestazioni sul contenuto di tale cartella. (R.d’A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 602/1973, art. 26; c.c., art. 1335*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 25642 del 11 ottobre 2019; Cassazione Sez. III, ordinanza n. 15795 del 29 luglio 2016*

**724. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 4931 del 9 dicembre 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Capuzzi**

**Ruolo – Autonomia impugnabilità – Insussistenza.**

L’estratto di ruolo in quanto documento privo di forza impositiva, diretta o indiretta, non è atto impugnabile, con conseguente carenza di interesse al relativo annullamento da parte del contribuente. (G.O.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19; art. 101 c.p.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 19704 del 2015; Corte di Cassazione, ordinanza n. 22507 del 2019; Corte di Cassazione, ordinanza n. 22184 del 2017; Corte di Cassazione, sentenza n. 6610 del 2013*



## **Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO**

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI	pag. 225
COMPETENZA	pag. 229
POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE	pag. 230
LEGITTIMAZIONE <i>AD CAUSAM</i> E <i>AD PROCESSUM</i>	pag. 230
LITISCONSORZIO ED INTERVENTO	pag. 232
ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)	pag. 235
COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)	pag. 236
TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)	pag. 236
COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI	pag. 239
MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI	pag. 239
SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO	pag. 240
TUTELA CAUTELARE	pag. 241
Sentenza impugnata (litispendenza CTR)	pag. 241
Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)	pag. 243
SENTENZA (CONTENUTO-PUBBLICAZIONE-NOTIFICAZIONE)	pag. 245
ALTRI PROVVEDIMENTI PRESIDENZIALI E COLLEGIALI	pag. 246
CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	pag. 246
SPESE DI LITE	pag. 246
ESTINZIONE DEL PROCESSO	pag. 248
RICORSO PER REVOCAZIONE	pag. 249
ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO	pag. 249
RICORSO PER OTTEMPERANZA	pag. 250
Procedimento	pag. 250
ALTRO	pag. 251



## **Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO**

### **GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI**

**725. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 446 del 10 luglio 2019.**

**Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Richiesta di autotutela – Rifiuto – Impugnazione – Limiti del sindacato – Legittimità azione amministrativa.**

In caso di diniego di autotutela opposto dall'amministrazione alla richiesta presentata dal contribuente il giudice può condurre un sindacato nei limiti della legittimità del rifiuto, senza estendere il proprio esame alla fondatezza della pretesa tributaria, pena una indebita ingerenza nella azione amministrativa. In ordine all'impugnabilità del diniego, la CTP ha sottolineato che con l'istanza di autotutela non è possibile ottenere dal giudice il riesame del provvedimento divenuto definitivo per mancata impugnazione. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 7388/2007*

**726. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 773 del 6 dicembre 2019.**

**Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

**Comunicazione preventiva – Iscrizione ipotecaria – Atto proceduralmente obbligatorio – Mancata impugnazione – Effetti.**

La comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria è un atto impugnabile perché atto proceduralmente obbligatorio ex art. 77 e 86 del d.P.R. n. 602/1973, pena la nullità dell'ipoteca esattoriale. L'impugnazione del preavviso non può considerarsi meramente facoltativa ma obbligatoria in quanto atto autonomamente impugnabile. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 77 e 86*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 12309 del 18 maggio 2018*

**727. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 121 del 15 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Zangrossi**

**Atti impugnabili – Diniego di autotutela in relazione a cartella definitiva.**

L'esercizio del potere di autotutela costituisce attività discrezionale della pubblica amministrazione, che viene posta in essere a fronte della lesione di interessi pubblici e generali e non esclusivamente nell'interesse privato. Pertanto, non è impugnabile il diniego di autotutela emesso in relazione ad una cartella di pagamento divenuta definitiva. (M.An.)

*Riferimenti normativi: d.i. 19 febbraio 2007, art. 3 e art. 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 181 del 13 luglio 2017*

**728. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 99 del 12 luglio 2019.**

**Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni**

**TARI – Tariffa avente natura corrispettiva adottata in luogo della tari – Differenze – Giurisdizione del giudice tributario per le liti concernenti la tariffa – Non sussiste.**

Laddove l'ente comunale abbia istituito la tariffa avente natura corrispettiva in sostituzione della tari, le liti riguardanti detta tariffa rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, posto che, mentre la tari ha certamente natura tributaria in quanto commisurata alle superfici possedute o detenute dal soggetto obbligato e a produzioni "stimate" dei rifiuti, la tariffa eventualmente adottata al suo posto ha natura corrispettiva, e quindi privatistica, in quanto

basata sui costi della raccolta differenziata e sulla quota variabile di rifiuto secco residuo prodotto dalle singole utenze. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1, commi 641 e 668*

**729. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3174 dell'11 luglio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Civardi**

**Atti impugnabili – Annullamento parziale di un atto – Art. 19 – Non Impugnabile salvo portata ampliativa.**

Richiamando uno specifico precedente giurisprudenziale della Corte di Cassazione (Cfr. Cass. sent. n. 7511/2016, RV 639628) la Commissione Provinciale di Milano conferma il proprio orientamento restrittivo in materia secondo cui non rientra tra gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, l'annullamento parziale di un atto di accertamento in autotutela o, più in generale, il provvedimento di natura riduttiva della pretesa erariale nota al contribuente e contenuta in atti definitivi, non comportando alcuna innovazione in termini di contestazione rispetto a quanto già noto. Un'autonoma impugnabilità è ritenuta ammissibile solo laddove il nuovo atto emesso presenti una portata applicativa più vasta rispetto alla pretesa originaria. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. n. 546/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sent. n. 7511/2016, RV 639628*

**730. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 3280 del 17 luglio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Salvo**

**Estratto di ruolo – Atto non impugnabile.**

Vi è una differenza sostanziale tra il ruolo e l'estratto di ruolo che non può essere superata dall'omogeneità contenutistica: il ruolo è un atto impositivo regolato dalla legge, l'estratto di ruolo è un documento elaborato informatico, contenente gli elementi della cartella, quindi unicamente quegli elementi formati dal concessionario privi di forza impositiva diretta e indiretta. Trattandosi di atto non impositivo, "atto interno all'agente della riscossione" lo stesso non rientra tra gli atti impugnabili previsti dall'art. 21 d.lgs. 546/92. (V.C.)

*Riferimenti normativi: art. 21 e 25 d.P.R. 602/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Consiglio di Stato, sentenza n. 4209/2014*

**731. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3466 del 14 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Atti impugnabili – Sollecito di pagamento – Pretesa tributaria – Anticipazione tutela giudiziaria – Impugnabilità – Sussiste.**

Il sollecito di pagamento rappresenta un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 546/1992 in quanto reca un'evidente pretesa tributaria, specifica nel suo ammontare e nelle ragioni che la fondano, per di più se riferito ad un tributo a riscossione periodica. È lasciata quindi libera scelta al contribuente se agire per contrastare la pretesa anticipando la tutela giudiziaria o attendere la formalizzazione di un avviso di accertamento che conterrà la presa d'atto del mancato pagamento, l'irrogazione delle sanzioni e la richiesta di pagamento degli interessi. (A.D.)

*Riferimenti normativi: art. 19 d.lgs. 546/1992*

**732. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4096 dell'11 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Avviso di accertamento esecutivo – Avviso di presa in carico – Impugnabilità.**

In via generale, l'avviso di presa in carico di somme contemplate da un accertamento esecutivo, non è atto impugnabile perché non contemplato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. Tuttavia, esso lo diventa allorquando costituisce il primo atto con il quale il contribuente viene messo al corrente del debito tributario perché l'Agenzia delle Entrate ha ommesso di notificare l'avviso di accertamento immediatamente esecutivo. Ciò, similmente a quanto avviene per gli estratti di ruolo ove il contribuente denuncia la mancata notifica della cartella di pagamento. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 546/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 14213 del 24 aprile 2019*

**733. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4461 del 25 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Bichi**

**Cartella di pagamento – Impugnabilità – Autotutela avverso avviso di accertamento non impugnato.**

La cartella esattoriale recante intimazione di pagamento di un credito tributario, avente titolo in un precedente avviso notificato e a suo tempo non impugnato, può essere contestata innanzi agli organi del contenzioso tributario ed essere da essi invalidata solo per vizi propri, non già per vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l'avviso di accertamento presupposto. Tale principio non può essere superato neppure considerando la proposizione di istanza di autotutela in via amministrativa. Infatti, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti definitivi, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 546/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 7511 del 2016*

**734. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 4551 del 30 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Zamagni**

**Atti impugnabili – Mancata notificazione del ruolo o della cartella – Estratto di ruolo – Autonomamente impugnabile.**

In assenza di valida notifica degli atti presupposti deve ritenersi impugnabile l'estratto di ruolo. Infatti, l'estratto di ruolo è atto interno all'amministrazione da impugnare unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella di pagamento, perché solo da quel momento sorge l'interesse ad instaurare la lite ex art. 100 c.p.c., salvo il caso in cui il ruolo e la cartella non siano stati notificati, ipotesi in cui, è invece ammissibile l'autonoma impugnativa dell'estratto, non ostandovi il disposto dell'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992. (G.Na.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., art. 100; d.lgs. 546/92, art. 19 c.3*

**735. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 4795 del 13 novembre 2019. Presidente: Molinari, Estensore: Gallo**

**Impugnazione del solo ruolo per intervenuta prescrizione – Carenza di interesse – Sussiste.**

L'impugnazione diretta del ruolo esattoriale da parte del debitore che chieda procedersi ad un accertamento negativo del credito dell'amministrazione ivi risultante per intervenuta prescrizione deve invece ritenersi inammissibile per difetto di interesse, non prospettandosi tale accertamento come l'unico strumento volto ad eliminare la pretesa impositiva dell'Amministrazione: ben avrebbe potuto infatti il debitore, rivolgersi direttamente all'amministrazione, in via amministrativa, chiedendo l'eliminazione del credito in via di autotutela (il c.d. sgravio) o attivarsi successivamente impugnando gli eventuali atti di esecuzione forzata. (G.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19*

**736. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 4824 del 14 novembre 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Corraja**

**Impugnabilità diniego di autotutela – Non sussiste.**

Il ricorso proposto avverso il diniego di autotutela è inammissibile dato che l'adozione del diniego espresso di autotutela o di un silenzio rifiuto, confermativo della pretesa tributaria, non fa sorgere alcun diritto azionabile con la proposizione del ricorso. Nel caso di specie, il ricorrente prospettava nei motivi del ricorso le stesse ragioni di merito che aveva esposto all'Ufficio nell'istanza di autotutela ed involgenti il merito della pretesa. In tal caso al giudice tributario non è consentito di rimettere in discussione la pretesa erariale definitiva. (G.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19*

**737. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 5350 del 9 dicembre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi**

**Impugnabilità diniego di autotutela – Non sussiste.**

Il ricorso proposto avverso il diniego di autotutela è inammissibile dato che l'adozione del diniego espresso di autotutela o di un silenzio rifiuto, confermativo della pretesa tributaria, non fa sorgere alcun diritto azionabile con la proposizione del ricorso. Nel caso di specie, il ricorrente prospettava nei motivi del ricorso le stesse ragioni di merito che aveva esposto all'Ufficio nell'istanza di autotutela ed involgenti il merito della pretesa. In tal caso al giudice tributario non è consentito di rimettere in discussione la pretesa erariale definitiva. (G.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19*

**738. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. n. 5568 del 16 dicembre 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Nicolardi**

**Nullità pignoramento – Omessa notifica atto presupposto – Opposizione atti esecutivi – Giurisdizione tributaria – Sussiste.**

In materia di esecuzione forzata tributaria, se il contribuente vuole far valere la nullità del pignoramento derivante da una omessa o invalida notifica del titolo esecutivo (quale atto presupposto), sia esso cartella di pagamento o avviso "impo-esattivo", deve rivolgersi al giudice tributario proponendo una opposizione agli atti esecutivi. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13913 del 5 giugno 2017*

**739. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 5627 del 17 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Lo Monaco**

**Estratto di ruolo – Mancanza di pretesa impositiva – Mancanza di interesse – Impugnabilità – Non sussiste.**

È ammissibile l'impugnazione della cartella di pagamento che non sia stata correttamente notificata e della quale il contribuente, però, sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo richiesto al concessionario della riscossione, senza che ciò sia di ostacolo alla presentazione del ricorso nel processo tributario. L'estratto di ruolo, invece, non è impugnabile in quanto atto idoneo a contenere una pretesa impositiva, diretta o indiretta, e per mancanza assoluta del debitore ad ottenere un suo annullamento tramite una pronuncia giurisdizionale. Ne deriva, pertanto, che l'estratto in commento non è un documento impugnabile ma rappresenta soltanto uno dei possibili strumenti di conoscenza delle cartelle di pagamento da parte del contribuente, le quali sono gli unici atti impugnabili. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015*

**740. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 5897 del 27 dicembre 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Salvo**

**Cartella di pagamento – Sanzioni amministrative — Codice della Strada – Giurisdizione non sussiste.**

L'impugnazione delle cartelle di pagamento avente ad oggetto un ruolo afferente a sanzioni amministrative irrogate per violazioni del codice della strada non rientrano nella giurisdizione del giudice tributario. Alla luce dell'art. 3 del d.lgs. 546/92 rientrano invece nella giurisdizione del giudice ordinario. (G.Za.)

*Riferimenti normativi: artt. 2 e 3 d.lgs. 546/92*

**741. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4322 del 31 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Evangelista**

**Atti impugnabili – Non tassatività – Avviso di iscrizione ipotecaria – Impugnazione – Ammessa.**

In tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale, tuttavia, abbia natura di atto impositivo, è una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo. Ne deriva, sia pur implicitamente, che è possibile proporre ricorso avverso l'avviso di iscrizione ipotecaria. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 14675 del 18 luglio 2016; Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 14045 del 4 maggio 2017*

## COMPETENZA

**742. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 4743 del 12 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Ortolani**

**Competenza Commissione Tributaria ove ha sede l'ente locale concedente l'incarico di riscossione – Sussiste.**

Per le controversie proposte avverso gli atti del Concessionario per la riscossione, ovvero il soggetto iscritto nell'albo di cui all'art. 53 d.lgs. 446/97, la Commissione Tributaria competente

non è quella del luogo ove ha sede il concessionario che ha emesso il ruolo, ma bensì quella del luogo ove ha sede l'ente locale concedente che ha emesso l'atto che ha causato il ruolo. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 53 d.lgs. 446/97*

**743. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 5670 del 18 dicembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nicolardi**

**Controversie concessionari riscossione – Commissione tributaria nella cui circoscrizione i concessionari hanno sede – Competenza tributaria – Non sussiste.**

Per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale creditore del tributo anziché quella in cui i concessionari stessi hanno sede. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. sent/ord. n. 44 del 3 marzo 2016*

### **POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE**

**744. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 4401 dell'8 novembre 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

**Poteri del giudice d'appello – Effetto devolutivo – Potere di confermare la decisione di primo grado sulla base di una diversa motivazione – Sussiste.**

Alla luce dell'art. 53 d.lgs. 546/92 il ricorso in appello deve contenere esplicitamente le motivazioni della sentenza impugnata ed un'espressa censura del nucleo essenziale della stessa in modo da incrinare il fondamento logico-giuridico, non potendosi al contrario limitare a riprodurre le difese svolte in primo grado senza indicare le argomentazioni che sorreggevano la decisione impugnata e senza attaccarle con appropriate controdeduzioni. (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 36; art. 112 c.p.c.*

### **LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM**

**745. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 439 del 10 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Spartà**

**Ires – Società cancellata dal registro – Legittimazione ad impugnare della liquidatrice – Ammessa.**

La liquidatrice della società cancellata dal registro delle imprese è legittimata, in tale sua qualità, ad impugnare l'atto di recupero a tassazione di IRES notificato all'ente estinto allo scopo di farne dichiarare la nullità ed escludere anche una sua eventuale responsabilità. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 175/2014*

**746. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 3144 dell'11 luglio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone**

**Legittimazione ad causam e ad processum – Richiesta di rimborso ex art. 38 d.P.R. 602/1973 – Sostituto e sostituito – Alternatività.**

In caso di errato versamento di ritenute, come previsto espressamente dall'art. 38 d. P.R. n. 602/1973 e avallato da nota giurisprudenza di Cassazione (Cfr. ex multis Cass. nn. 17472/2017, 17473/2017, 7509/2018), l'istanza di rimborso può essere presentata alternativamente sia dal sostituto che dal sostituito. Nonostante la possibilità di agire sia concessa a due diversi soggetti giuridici, il pericolo di una duplicazione dei rimborsi è scongiurato dal fatto che il rimborso a favore di uno esaurisce definitivamente la possibile iniziativa dell'altro soggetto. (S.Be.)



*Riferimenti normativi: art. 38, d.P.R. n. 602/1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. nn. 17472/2017, 17473/2017, 7509/2018*

**747. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 3704 del 17 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Legittimazione passiva – Agente della riscossione.**

Nel processo tributario la circostanza che il contribuente abbia individuato l'Agente della riscossione quale legittimato passivo nei confronti del quale dirigere l'impugnazione non comporta l'inammissibilità della domanda o del ricorso: l'unica conseguenza che può determinare è la possibilità della chiamata in causa dell'Ufficio creditore ma tale onere di estensione del contraddittorio, grava sulla parte resistente e non sul contribuente. (A.D.A.)

*Riferimenti normativi:*

**748. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 4789 del 13 novembre 2019. Presidente: Molinari, Estensore: Ercolani**

**Società cancellata da registro imprese – Inammissibilità dell'impugnazione – Sussiste.**

Secondo il disposto dell'art. 2495 del cod. civ. (nella formulazione introdotta con il d.lgs. 17 gennaio 2003 n. 6, applicabile *ratione temporis*), la cancellazione d'una società di capitali dal registro delle imprese, assume natura costitutiva. Ciò implica che nessuna azione possa essere promossa dalla società dopo la sua cancellazione, in quanto ente non più esistente. Ne consegue l'inammissibilità del ricorso, proposto dalla società in epoca successiva alla propria cancellazione e, dunque, da parte di un soggetto non più esistente. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.*

**749. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 5015 del 12 dicembre 2019. Presidente: Proietto, Estensore: Ghinetti**

**Società estinta – Carenza di legittimazione passiva.**

L'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese sia presentata nella vigenza della nuova disciplina. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs.175/2014*

**750. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 5093 del 16 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Estratto di ruolo – Impugnazione – avviso di accertamento impositivo – notificazione all'Ufficio emittente – Agenzia delle Entrate – Unica legittimata ad causam e ad processum.**

Nel caso di impugnazione di un avviso di accertamento esecutivo, la parte del processo, intesa, ex art. 10, primo alinea, d.lgs. 546/1992, quale soggetto che ha emesso l'atto, è l'Agenzia delle Entrate e non l'Agente della riscossione, non dovendo più intervenire l'emissione della cartella in presenza di provvedimento impositivo; a seguito dell'iscrizione a ruolo, infatti, l'attività successivamente svolta è votata all'esecuzione forzata, estranea alla giurisdizione tributaria. Ne consegue che il ricorso introduttivo, depositato in assenza di notificazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate emittente, unico legittimato ad causam e ad processum, deve giudicarsi inammissibile. (G.Man.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 29; d.lgs. 546/1992, art.li 2, 10, 11*

**751. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 5247 del 20 dicembre 2019, Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

**Facoltà dell'Agencia delle Entrate – Riscossione di stare in giudizio con avvocato del libero foro – Normativa di riferimento – Condizioni.**

La Commissione ritiene la validità, alla luce della normativa da ultimo sopravvenuta, della procura rilasciata dall'A.D.E.R. ad un avvocato del libero foro sulla base dell'art. 4 novies D.L. 34/2014 (Decreto Crescita), aggiunto in sede di conversione della L. 58/2019, che introduce una norma di interpretazione autentica dell'art. 1 c. 8 D.L. 193/2006: "il comma 8 dell'articolo 1 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 dicembre 2016, n. 225, si interpreta nel senso che la disposizione dell'articolo 43, quarto comma, del testo unico di cui al regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, si applica esclusivamente nei casi in cui l'Agencia delle entrate-Riscossione, per la propria rappresentanza e difesa in giudizio, intende non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato nei giudizi a quest'ultima su base convenzionale; la medesima disposizione non si applica nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio". A sua volta, l'articolo 43, comma 4, R.D. 1611/1933 statuisce che: «Salve le ipotesi di conflitto, ove tali amministrazioni ed enti intendano in casi speciali non avvalersi dell'Avvocatura di Stato devono adottare apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza». Orbene, l'articolo 4-novies del Decreto crescita chiarisce, con validità ex tunc, che la delibera motivata è necessaria esclusivamente nei casi in cui le controversie vertano su tematiche riservate all'Avvocatura di Stato su base convenzionale. Nelle controversie innanzi alle Commissioni Tributarie, il punto 3.4.2 della convezione tra Avvocatura dello Stato e ADER consente all'Ente di stare in giudizio a mezzo di propri dipendenti o di avvocati del libero foro; in base alla normativa sopravvenuta, deve quindi ritenersi che l'ADER si sia ritualmente costituita mediante un avvocato del libero foro. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 4 novies d.l. 34/2014 (Decreto Crescita), aggiunto in sede di conversione dalla l. n. 58/2019; art. 1 c. 8 d.l. n. 193/2006; art. 43, comma 4, r.d. 1611/1933*

**LITISCONSORZIO ED INTERVENTO**

**752. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 633 del 23 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Litisconsorzio – Ordine di integrazione del contraddittorio – Irrituale chiamata in causa del litisconsorte – Estinzione del giudizio.**

Nel giudizio di Impugnazione del fermo amministrativo instaurato contro l'Agente della riscossione che lo ha disposto a fronte del mancato versamento della Tassa automobilistica, se il contribuente ricorrente ne eccepisce l'illegittimità per mancata notifica del prodromico atto di ingiunzione di pagamento della Tassa automobilistica e il Giudice Tributario ordina l'integrazione del contraddittorio mediante chiamata in causa dell'Ente impositore (nella specie, Regione Lombardia) al fine di verificare la sussistenza o meno dell'eccepito vizio di notifica di tale atto prodromico, il giudizio di impugnazione si estingue qualora il ricorrente non provveda alla rituale chiamata in causa del predetto litisconsorte. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 14, comma 2*

**753. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 237 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Accertamento – IRES – IVA – IRAP – Soggetti passivi – Litisconsorzio – Necessario.**

Il giudizio riguardante un socio ritenuto direttamente responsabile delle violazioni commesse dalle c.d. “società di fatto”, in fallimento, in cui sia chiamato a rispondere illimitatamente e solidalmente del versamento delle imposte da esse dovute, nonché a pagare le imposte relative al reddito d’impresa accertato in capo alle due società è ritenuto di natura litisconsortile. Pertanto, i ricorsi proposti dalle società che dal socio devono essere trattati unitariamente dal medesimo giudice. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

**754. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 4754 del 12 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Pilello**

**Litisconsorzio – Impugnazione cartella esattoriale con contestazione del merito della pretesa impositiva – Chiamata in causa del solo concessionario – Legittimità – Sussiste.**

Il contribuente che impugna una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero anche alla invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'impositore quanto del concessionario; senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario. Resta peraltro fermo, in presenza di contestazione in merito alla pretesa impositiva, l'onere per l'Agente della Riscossione di chiamare in giudizio l'Ente impositore, così da andare indenne dalle eventuali conseguenze negative della lite. (G.P.)

*Riferimenti normativi: art. 23 d.lgs. 546/72*

**755. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3058 dell'11 luglio 2019. Presidente: Marini, Estensore: Antonioli**

**Litisconsorzio necessario tra i partecipanti dell'impresa familiare.**

L'art. 5, comma 4 T.U.I.R. stabilisce che i redditi dell'impresa familiare vengono imputati all'imprenditore ed i suoi familiari secondo un principio di trasparenza, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla effettiva percezione dei redditi, così come avviene nella società semplice. In ragione degli effetti di automatica imputazione a ciascun familiare del maggior reddito accertato, pertanto, l'atto impositivo ha carattere unitario rispetto all'imprenditore ed ai suoi familiari, con conseguente necessità di litisconsorzio necessario originario. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 5 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 817*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. trib., 31 agosto 2009, n. 18999, Cass., Sez. trib., 21 marzo 2018, n. 7026, contra Cass., Sez. trib., 22 dicembre 2017, n. 30842*

**756. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4386 del 7 novembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Cartella esattoriale – Atto impositivo presupposto – Mancata notificazione – Impugnazione – Concessionario della riscossione – Ente impositore – Litisconsorzio necessario – Non sussiste.**

Il contribuente che impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione dell'atto impositivo presupposto può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario. L'insussistenza di un litisconsorzio necessario a sua volta esclude che il giudice sia tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, essendo tale integrazione nella disponibilità dell'agente per

la riscossione che in tal senso si attivi, con il proprio atto di costituzione in giudizio, con l'ulteriore conseguenza che l'ordine di integrazione del contraddittorio emesso in difetto dei presupposti per la sua emanazione è improduttivo di effetti, di talché la mancata ottemperanza al medesimo, essendo irrilevante, non può determinare l'inammissibilità dell'impugnazione. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 112/99, art. 39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 24563 del 26 novembre 2007; Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 14209 del 24 maggio 2019*

**757. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4750 del 26 novembre 2019. Presidente: Punzo, Estensore: Ocello**

**Legittimazione passiva – Litisconsorzio necessario tra ente impositore e agente della riscossione – Non sussiste.**

L'art. 39 del d.lgs. 112/99 prevede che il concessionario, nelle liti promosse contro di lui – che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi – deve chiamare in causa l'ente creditore interessato e, in mancanza risponde delle conseguenze della lite. Ne consegue che, a parte il caso in cui viene eccepito un vizio imputabile unicamente all'Agente per la riscossione, nel qual caso legittimato passivo è solo l'Agenzia per la riscossione, se, nel giudizio di impugnazione avente per oggetto una cartella di pagamento, vengono eccepiti più vizi imputabili rispettivamente sia all'Agente che all'Ente impositore, o se viene eccepito un vizio imputabile unicamente all'Ente impositore, l'azione, ai sensi del citato art.39, può essere proposta sia nei confronti dell'Agenzia che dell'Ente impositore e, qualora la lite venga instaurata soltanto nei confronti dell'Agenzia per la riscossione, non è prevista alcuna inammissibilità, ma unicamente la facoltà per l'Agenzia di chiamare in causa l'Ente impositore al fine di non perdere il diritto al discarico delle somme non recuperate, non sussistendo alcun litisconsorzio necessario. (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 112/99, art. 39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 16412, del 25 luglio 2007*

**758. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 5446 del 30 dicembre 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Ramondetta**

**Obbligo di integrazione del contraddittorio nelle ipotesi di cause dipendenti anche in sede di impugnazione.**

Secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, l'integrazione del contraddittorio è obbligatoria, ai sensi del 331 c.p.c., non solo in ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, quando cioè i rapporti dedotti in causa siano assolutamente inscindibili e non suscettibili di soluzioni differenti nei confronti delle varie parti del giudizio, le cd. cause inscindibili, ma altresì nelle ipotesi di cause dipendenti, vale a dire di cause che, riguardando due o più rapporti scindibili ma logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune, meritano, per ovvie esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi nei confronti delle diverse parti, di guisa che, ove siano state decise nel precedente grado di giudizio in un unico processo, la norma assicura che il simultaneus processus non sia dissolto, e che le cause restino unite anche in sede di successiva impugnazione, al fine di evitare che, nelle successive vicende processuali, conducano a pronunce definitive di contenuto diverso. (C.R.)

*Riferimenti normativi: art. 331 c.p.p.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI-5, ordinanza n. 14154 del 4 giugno 2018; Cassazione Sez. V, ordinanza n. 4597 del 28 febbraio 2018*

**ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)**

- 759. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 425 del 5 luglio 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Portieri**

**Difensore tecnico – Nomina – Invito del giudice – Mancata esecuzione – Inammissibilità del ricorso.**

Il giudice tributario deve invitare il contribuente-ricorrente sprovvisto di difensore tecnico a nominarlo (art. 12 d.lgs. 546/92) e solo in caso di mancata esecuzione di detto ordine può dichiarare l'inammissibilità del ricorso. Nel caso di specie, la CTP ha dichiarato inammissibile il ricorso in quanto l'ordinanza con la quale ha invitato la parte a munirsi di nuovo difensore, stante la rinuncia del precedente, non ha avuto seguito alcuno. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art.12*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cass, SS.UU., n. 26601 del 2 dicembre 2004*

- 760. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 232 del 18 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Platania**

**Conflitto d'interesse tra le parti – Difesa unica – Nullità della procura – Inammissibilità ricorso.**

Nel caso in cui tra due o più parti sussista un conflitto d'interessi, è inammissibile la costituzione in giudizio a mezzo dello stesso procuratore, al quale sia stato peraltro conferito mandato con un unico atto, e la violazione di tale limite, investendo i valori costituzionali del diritto di difesa e del principio del contraddittorio è rilevabile d'ufficio. Sussiste conflitto di interessi quando con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro per enunciazione di un finanziamento soci sia apprestata un'unica difesa a favore di tutti i soci, inclusi quelli non interessati dal finanziamento e quindi non tenuti al pagamento dell'imposta. (M.An.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art.19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass, Sez. I, sentenza n. 22772 del 25 settembre 2018*

- 761. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 3288 del 31 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Ceccherini**

**Ricorso cumulativo – Ammissibilità.**

In assenza di disposizioni specificamente dettate in tema di cumulo dei ricorsi nell'ambito del d.lgs. 546/1992, rendendosi applicabile l'art. 103 c.p.c. in forza del rinvio contenuto nell'art. 1, co. 2, d.lgs. 546/1992, deve ritenersi ammissibile la proposizione di un ricorso congiunto da parte di più soggetti, anche se in relazione a distinti atti impositivi, ove abbia ad oggetto identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 1; c.p.c., art. 103*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. V, sentenza n. 26735 del 29/11/2013*

- 762. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 4395 dell'8 novembre 2019. Presidente: Rollero, Estensore: Noschese**

**Specificità dell'appello – Necessità – Riproposizione e trascrizione delle difese di primo grado – Inammissibilità del gravame – Sussiste.**

Alla luce dell'art. 53 d.lgs. 546/92 il ricorso in appello deve contenere esplicitamente le motivazioni della sentenza impugnata ed un'espressa censura del nucleo essenziale della stessa in modo da incrinarne il fondamento logico-giuridico, non potendosi al contrario limitare a riprodurre le difese svolte in primo grado senza indicare le argomentazioni che sorreggevano la decisione impugnata e senza attaccarle con appropriate controdeduzioni. (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53*

**763. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 5278 del 20 dicembre 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Bragho**

**Atto introduttivo del giudizio – Carenza di motivazione – Inammissibilità.**

Il Collegio rileva che la contribuente non ha dedotto specifici motivi a sostegno delle ragioni di rimborso, rendendo inammissibile il ricorso introduttivo, a nulla valendo la ricostruzione in fatto, compiuta in appello, corredata da dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, posto che l'atto processuale instaurante il giudizio di primo grado si presenta carente del requisito previsto dall'art. 18 comma 1 lett. E) d.lgs. n. 546/1992, per difetto di specificità dei motivi di doglianza. Vizio di inammissibilità rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, ai sensi dell'art. 22 d.lgs. n. 546/1992. Ne consegue che l'appello è infondato e non merita accoglimento. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: artt. 18 comma 1 lett. E) e 22 del d.lgs. n. 546/92*

**COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)**

**764. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 3148 dell'8 luglio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Perrucci**

**Costituzione del resistente – Termine ex art. 32 – Ordinatorio.**

La mancata previsione da parte del legislatore di una specifica sanzione di nullità o di inammissibilità in caso di inosservanza del limite temporale ex art. 32 del d.lgs. n. 546/1992, induce a ritenere che il termine entro cui le parti possano depositare documenti fino a 20 giorni liberi dalla data di costituzione sia da considerare ordinatorio e non perentorio. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: art. 32, d.lgs. n. 546/1992*

**TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)**

**765. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 416 del 2 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Avviso di accertamento – Notificazione – Disciplina – Adempimenti.**

Il ruolo deve essere impugnato a pena di inammissibilità entro "sessanta giorni dalla data di notificazione" (art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992). Trascorso inutilmente tale termine, il ruolo deve intendersi divenuto definitivo, con decorrenza di anni dieci per la prescrizione del diritto all'esazione di tributo, interessi e sanzioni, salvo che tale termine venga interrotto da un qualsiasi atto avente tale efficacia. Nel caso di specie, secondo la CTP l'Ufficio ha provato l'avvenuta notifica di ruoli, da cui è scaturita la cartella, e la non intervenuta prescrizione del diritto alla riscossione del tributo, sicché deve ha dichiarato inammissibile il ricorso del contribuente. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 19 e 21*

**766. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 621 del 18 ottobre 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

**Costituzione in giudizio del ricorrente oltre il termine di trenta giorni dalla notifica del ricorso – Inammissibilità del ricorso.**

Il deposito del ricorso presso la Commissione Tributaria Provinciale effettuato oltre il termine di trenta giorni dalla sua notifica alla Controparte ne comporta la inammissibilità. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 22, comma 1*

- 767. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 623 del 18 ottobre 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**  
**Intimazione di pagamento – Ricorso proposto oltre il termine di impugnazione – Mancata deduzioni di vizi propri dell'atto impugnato – Inammissibilità.**  
Il ricorso proposto oltre il termine di sessanta giorni dalla data di notifica dell'avviso di intimazione di pagamento (atto impugnato) è inammissibile e comporta la definitività di quest'ultimo. Del pari, il ricorso deve ritenersi inammissibile quando non sono stati dedotti vizi propri dell'atto impugnato. (S.Z.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 19 e 21*
- 768. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 340 del 23 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Spera**  
**Processo tributario – Ricorso — Mancata notifica.**  
Nell'ipotesi di mancata notifica del ricorso - nel termine di 60 giorni - all'ente che ha emesso l'atto rende il ricorso inammissibile indipendentemente dal fatto che il ricorrente si sia costituito avanti al Giudice nei termini. (F.D.T.)  
*Riferimenti normativi:*
- 769. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 356 del 4 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Leotta**  
**Termine per l'impugnazione – Estratto di ruolo – Data di rilascio.**  
L'estratto di ruolo è atto pienamente idoneo ad esplicitare i termini della pretesa tributaria, di talché il termine d'impugnazione delle cartelle di pagamento in esso indicate e non notificate al contribuente decorre dalla data di rilascio dell'estratto stesso. (A.Q.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 21*
- 770. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 400 del 27 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Leotta**  
**Costituzione del resistente – Termine – Costituzione tardiva – Legittimità – Sussiste – Effetti – Preclusioni.**  
Nonostante la costituzione oltre il termine previsto dall'art. 23, d.lgs. n. 546/92 debba dirsi legittima poiché non qualificabile come nulla né tantomeno insistente - determinando l'obbligo per il Collegio di esaminare le deduzioni prospettate con riguardo all'oggetto del giudizio - rimangono ferme le preclusioni previste dalle norme sul contenzioso tributario, che non consentono, in particolare, di proporre eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio, di chiamare in causa terzi e produrre documenti. (A.Q.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 23*
- 771. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2872 del 2 luglio 2019. Presidente: Catania, Estensore: Salvo**  
**Decadenza dal termine processuale per Impugnazione – Errore di diritto – Decorrenza del termine della pubblicazione.**  
La decadenza da un termine processuale, ivi compreso quello per impugnare, non può ritenersi incolpevole e giustificare, quindi, la rimessione in termini, ove sia avvenuta per errore di diritto. Tale errore sussiste, in particolare, allorché la parte, decaduta dall'impugnazione per l'avvenuto decorso del termine di cui all'art. 327 c.p.c., si dolga della non tempestiva comunicazione della sentenza da parte della cancelleria, posto che il termine di cui all'art.327 c.p.c. decorre dalla pubblicazione della sentenza mediante deposito in cancelleria, e non dall'omessa

comunicazione da parte del cancelliere, non ravvisandosi in tale regime delle impugnazioni alcun dubbio di costituzionalità. (A.M.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 1; c.p.c., art. 327*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, sentenza n. 17704 del 29 luglio 2010; Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 9330 dell'11 aprile 2017; Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 1474 dell'13 giugno 2017*

**772. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 3092 del 12 luglio 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

**Nullità notifica atti prodromici – Obbligo di rispetto del termine d'impugnazione degli atti successivi.**

La nullità della notifica dell'atto prodromico (nella specie cartella di pagamento) non esonera il contribuente dall'obbligo di impugnazione tempestiva degli atti conseguenti regolarmente portati a sua conoscenza (nel caso successive intimazioni di pagamento), dovendo questi comunque rispettare i termini processuali fissati per la tutela dei propri diritti. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: artt. 19, comma 1, lettera e 21 d.lgs. n. 546/92*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 13584/2017*

**773. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3447 del 9 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Costituzione del resistente oltre i termini – Inammissibilità produzioni documentali – Non sussiste.**

La costituzione di parte resistente oltre il termine di cui all'art. 23, d.lgs. 546/92 determina soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse, da individuarsi nella possibilità di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di avanzare istanze per la chiamata in giudizio di terzi. Nessun'altra conseguenza sfavorevole può derivare al resistente, sicché deve escludersi qualsiasi sanzione di inammissibilità per il sol fatto della sua tardiva costituzione. Alla parte deve, infatti, essere riconosciuto e garantito il diritto di difendersi (ex art. 24 Cost.), negando i fatti costitutivi della pretesa attrice o contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate dal ricorrente, sia di produrre documenti e memorie nel rispetto dell'art. 32, d.lgs. 546/92. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, artt. 23 e 32*

**774. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 3861 del 9 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Ceccherini**

**Ricorso/reclamo – Costituzione del contribuente prima del termine dilatorio di novanta giorni – Improcedibile.**

Deve essere accolto l'appello contro la sentenza di primo grado che ha condannato l'Ufficio alle spese di causa quando il contribuente si è costituito in giudizio prima della scadenza del termine dilatorio di novanta previsto dall'art. 17 bis d.lgs. 546/1992 per l'esaurimento della procedura di reclamo in pendenza del quale l'Ufficio ha revocato l'atto impositivo. Il termine in questione è infatti posto non solo a tutela del contribuente ma è funzionale alla riduzione del contenzioso tutte le volte in cui le parti, conoscendo le reciproche posizioni, decidono di evitarlo. (G.V.M.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, art. 17 bis*



**775. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 5088 del 16 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Malaspina**

**Cartella di pagamento – Eccezione di inammissibilità del ricorso di primo grado – Verifica della tempestività del ricorso – Eccezione rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.**

La produzione in sede d'appello della relata di notifica degli atti impugnati comprovante la tardività del ricorso del primo grado di giudizio non può essere considerata preclusa posto che l'inammissibilità del ricorso proposto oltre il termine perentorio fissato dall'art. 21 d.lgs. 546/92 può essere eccepita dalla parte o rilevata d'ufficio dal Giudice anche in appello, ovvero in ogni stato e grado del giudizio. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, art. 21*

**776. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 5465 del 30 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Barbaini**

**Produzione di nuovi documenti in appello generalmente ammessa quando si tratta di mera difesa.**

È principio consolidato in giurisprudenza che nel processo tributario, la produzione di nuovi documenti in appello sia generalmente ammessa ex art. 58 comma 2 del D.lgs.546/92: tale principio opera anche nell'ipotesi di deposito in sede di gravame dell'atto impositivo, trattandosi di mera difesa volta a contrastare le ragioni poste a fondamento del ricorso originario, e non di eccezione in senso stretto, per la quale opera la preclusione ex art. 57 stesso decreto. (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, art. 58 comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 8313 del 04 aprile 2018; Cassazione Sez. V, sentenza n. 27774 del 22 novembre 2017*

## COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI

**777. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3383 del 29 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Pezza**

**Notificazione a mezzo pec – Formato PDF – Cades – Pades – Ammissibilità.**

Si deve escludere che le disposizioni tecniche tuttora vigenti (pure a livello di diritto dell'UE) comportino in via esclusiva l'uso della firma digitale in formato Cades, rispetto alla firma digitale in formato Pades. Né sono ravvisabili elementi obiettivi, in dottrina e prassi, per poter ritenere che solo la firma in formato Cades offra garanzie di autenticità, laddove il diritto dell'UE e la normativa interna certificano l'equivalenza delle due firme digitali, egualmente ammesse dall'ordinamento sia pure con le differenti estensioni "p7m" e "pdf". (D.O.)

*Riferimenti normativi: d.l. 602/1973, art. 26; d.lgs. 82/2005*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 febbraio 2018*

## MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI

**778. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 5860 del 20 dicembre 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Bolognesi**

**Motivi aggiunti e nuovi documenti – Produzione tardiva di documenti.**

Qualora la produzione di documenti fondamentali ai fini della controversia avvenga tardivamente, non si può tout court decidere per l'inutilizzabilità, poiché la Cassazione ha più volte ribadito che la sanzione dell'inutilizzabilità di produzioni tardive non consegue alla

semplice mancata esibizione della documentazione richiesta dai verificatori, ma implica un sostanziale rifiuto dall'esibizione. (G.Za.)

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.U. n. 45/2000; Cass. n. 24503/2015; Cass. n. 16960/2016; Cass. n. 5914/2017; Cass. n. 27885/2018*

**779. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3135 del 16 luglio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

**Ammissibilità deposito nuovi documenti – Sussiste.**

In sede di appello non opera la preclusione di cui all' art. 32 d.P.R. 600/73 relativa al deposito di nuovi documenti se i medesimi non sono mai stati specificatamente richiesti in precedenza dall'Amministrazione. I documenti in oggetto devono essere presi in considerazione e ciò al fine di garantire il rispetto del principio della correlazione tra costi e ricavi in ossequio al superiore principio costituzionale della tassazione secondo l'effettiva capacità contributiva. (C.C.)

*Riferimenti normativi: art 32 d.P.R. n. 600/73*

**780. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 5101 del 17 dicembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Fucci**

**Cartella di pagamento – Nuova documentazione prodotta in appello – Ammissibilità della produzione documentale dichiarata inutilizzabile in primo grado.**

La documentazione depositata nel primo grado di giudizio oltre il termine perentorio di cui all'art. 32 d.lgs. 564/92 e quindi dichiarata inutilizzabile per contestare le deduzioni avanzate dal contribuente, può essere riprodotta in secondo grado ex art. 58, secondo comma, d.lgs. n. 564/92 e fondare il convincimento del giudice. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 32, comma 1 e art. 58, secondo comma, d.lgs. n. 564/92*

## **SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO**

**781. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 120 del 4 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Sospensione del processo – Rapporti tra giudice tributario e giudice civile o amministrativo – Operatività art. 295 c.p.c. – Non sussiste.**

L'art. 39 del d.lgs. 546/1992 regola i rapporti esterni, ovverosia i rapporti tra processo tributario e processi non tributari, mentre la disciplina dettata dall'art. 295 c.p.c. trova applicazione, in virtù del disposto dell'art. 1 del d.lgs. 546/1992, solo in ordine ai rapporti tra processi tributari. (F.T.)

*Riferimenti normativi: art. 39 d.lgs. 546/1992; art. 295 c.p.c.*

**782. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 4983 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Marini, Estensore: Del Monaco**

**Sospensione del processo – querela di falso – presupposti.**

I presupposti per la sospensione del processo tributario in caso di proposizione di querela di falso, sono la presentazione rituale querela e la rilevanza, per la decisione della controversia che dovrebbe essere sospesa. La parte deve dare prova di aver presentato la querela all'autorità competente. (I.R.)

*Riferimenti normativi: art. 39, d.lgs. 546/1992*

**TUTELA CAUTELARE*****Sentenza impugnata (litispendenza CTR)***

**783. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 1557 del 10 luglio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

La sola rilevante entità della pretesa impositiva accertata non è idonea a fondare l'esistenza del danno grave e irreparabile in capo al contribuente, quando quest'ultimo nulla documenti sulle sue attuali condizioni reddituali e disponibilità finanziarie e quando dall'oggetto del contendere emerge chiaramente che lo stesso versa in condizioni economiche tali da poter fare fronte al pagamento frazionato degli importi dovuti. Neppure emerge l'irreparabilità del pregiudizio che va intesa come impossibilità di ricevere adeguato ristoro dei danni subiti per effetto dell'esecuzione della sentenza, in caso di successivo accoglimento del ricorso, atteso che, in caso di esito favorevole del giudizio, il contribuente avrebbe diritto al rimborso degli importi versati e al ristoro degli eventuali danni subiti da parte dell'Erario. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**784. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, ordinanza n. 1649 del 22 luglio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Franconiero**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Non depone per la sussistenza del danno grave e irreparabile la sola rilevante entità della pretesa impositiva accertata. La mancata indicazione da parte del contribuente istante dell'ammontare del reddito percepito impedisce, infatti, di apprezzare l'entità del pregiudizio che gli deriverebbe dalla riscossione delle somme accertate. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**785. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 1693 del 16 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Il collegio è chiamato a verificare la sussistenza di gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile sulla base di un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggior rilievo di uno compensare il minor rilievo dell'altro. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. Depone per la sussistenza del presupposto in parola la circostanza che la società istante versi in una precaria

situazione finanziaria, risultando essere stata ammessa a procedura per sovra indebitamento ed essendo divenuta oggetto di pignoramenti esecutivi. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**786. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 1896 del 2 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Frangipane**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

La pur indubbia rilevanza della pretesa impositiva accertata non integra l'irreparabilità e gravità del danno in capo all'istante che non fornisca prova alcuna circa le sue concrete disponibilità economiche e circa l'impossibilità di addivenire all'assolvimento dell'impegno per carenza di soluzioni alternative, quali il ricorso al credito o alla rateazione del pagamento. Accogliere l'istanza di sospensione ex art. 52, c. 2 del d.lgs. 546/1992 sul solo assunto che il pagamento in denaro è sempre e comunque un onere gravoso per il contribuente e senza una concreta dimostrazione delle condizioni che dovrebbero sorreggerla finirebbe per sovvertire il principio generale voluto dalla legge che impone l'esecutività della sentenza di primo grado. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**787. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 1912 del 7 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

L'entità della pretesa impositiva accertata, a fronte della non documentata liquidità e consistenza patrimoniale della società istante, non costituisce di per sé argomento di danno grave e irreparabile, dovendosi piuttosto tenere conto, nel bilanciamento degli interessi delle parti, del concreto pericolo di vanificare la pretesa creditoria dell'Erario se non efficacemente e tempestivamente tutelata. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**788. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, ordinanza n. 1939 del 9 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Ceccherini**

**Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Il danno grave e irreparabile sussiste quando l'amministrazione finanziaria notificò, per imposte dovute dal defunto, un avviso di accertamento agli eredi che si siano avvalsi dell'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario. L'esecuzione dell'atto, se non sospesa, rischia infatti di pregiudicare definitivamente il diritto degli eredi istanti che si vedrebbero costretti ad assolvere al pagamento del debito tributario oltre i limiti della loro responsabilità beneficiata e fuori del concorso dei creditori. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**789. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 2082 del 7 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Frangipane**

**Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

La condizione cui è subordinato l'accoglimento dell'istanza di sospensione ex art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 è, oltre alla possibile fondatezza del merito della pretesa, la presenza di gravi motivi, tra i quali non può non essere ricompresa l'irreparabilità del pregiudizio economico che l'esecuzione arreca al contribuente. Il presupposto in parole sussiste in presenza di importi di rilevanza tale da pregiudicare l'equilibrio economico di qualsiasi soggetto persona fisica, tenuto conto anche del tempo generalmente occorrente per la loro eventuale restituzione. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

***Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)*****790. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, ordinanza n. 1519 del 9 luglio 2019. Presidente ed Estensore: D'Addea****Danno grave e irreparabile – Sussiste – Sospensione parziale.**

Sussiste il danno grave e irreparabile quando, tenuto conto dell'entità della pretesa impositiva, la società istante è impossibilitata a farvi fronte con i mezzi ordinari. Il deprezzamento che conseguirebbe alla dismissione del patrimonio immobiliare della contribuente nelle condizioni attuali non sarebbe peraltro favorevole neppure ai fini del recupero della pretesa erariale. L'istanza di sospensione può, tuttavia, essere accolta solo parzialmente con riguardo a interessi e sanzioni, poiché, con riferimento alle imposte, la società può sopportare l'onere del pagamento ricorrendo eventualmente alla rateizzazione del debito. L'iscrizione ipotecaria che già insiste sul considerevole patrimonio della contribuente ne garantisce poi la solvibilità ed esclude la necessità di subordinare la sospensione alla prestazione di una garanzia da parte della stessa. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**791. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 1558 del 10 luglio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma****Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

La gravità del danno non può essere desunta esclusivamente dall'importo oggetto di riscossione. L'irreparabilità del danno deve invece essere intesa come impossibilità di ricevere adeguato ristoro del pregiudizio subito in caso di accoglimento del ricorso per Cassazione. Non sussiste il presupposto del danno grave ed irreparabile laddove la società istante, pur disponendo di liquidità insufficiente ad assolvere al debito tributario e evidenziando una perdita nell'ultimo bilancio approvato, neppure abbia tentato una rateizzazione del pagamento o richiesto il rilascio di una garanzia a supporto dell'istanza di sospensione, risultando anzi la medesima nel possesso di beni intestati e creditrice di una procedura di esecuzione immobiliare. Elementi, questi ultimi, che potrebbero assicurarle la liquidità necessaria per fare fronte al proprio debito ovvero per chiedere il rilascio di idonea garanzia. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 62-bis, 69, c. 2*

**792. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, ordinanza n. 1582 del 10 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Fanizza****Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Sussiste il danno grave ed irreparabile laddove il contribuente versi nell'impossibilità di fare fronte al pagamento di un ingente debito tributario che ne ha già determinato un grave stato di dissesto portandolo al di sotto della soglia di sopravvivenza economica, e, quindi, in una condizione di pregiudizio non più rimediabile neppure in caso di eventuale accoglimento del ricorso per Cassazione. In un tale contesto, anzi, prevale l'opportunità di far proseguire all'istante l'esercizio della propria attività economica, consentendogli ciò di conseguire i ricavi necessari per fare fronte al versamento dei tributi e di mantenere l'attuale livello occupazionale, così evitando il ricorso agli ammortizzatori sociali a carico dello Stato. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**793. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 1648 del 22 luglio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Antonioli**

**Reclamo – Inammissibilità.**

Per espressa disposizione dell'art-62-bis, c. 4, d.lgs. 546/1992, l'ordinanza con cui il giudice tributario statuisce l'insussistenza del danno grave e irreparabile e quindi rigetta l'istanza di sospensione non è impugnabile. L'art. 669-terdecies c.p.c., che pure ammette la proposizione del reclamo avverso il provvedimento cautelare reso in sede civilistica, non è infatti compatibile con l'art. 62-bis richiamato. Di conseguenza, è inammissibile l'eventuale reclamo proposto avverso il suddetto provvedimento. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis; c.p.c., art. 669-terdecies*

**794. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, ordinanza n. 1938 del 9 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Ceccherini**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

La sospensione dell'esecutività della sentenza è subordinata alla sola sussistenza del danno grave e irreparabile che subirebbe il debitore solvente per effetto di un pagamento che possa rivelarsi non dovuto all'esito del giudizio in Corte di Cassazione. Un tale danno non è prospettabile per il solo fatto che l'istante lamenti l'incapacità di far fronte al pagamento della somma intimata, a maggior ragione se si considera che gli artt. 515, 516 e 545 c.p.c., limitando i beni e i crediti pignorabili, già tutelano le esigenze elementari di sopravvivenza e di lavoro del debitore. Deve anzi ritenersi che, nel caso di dichiarata insolvenza del debitore (non commerciale) che non si dimostri nemmeno disponibile a prestare idonea garanzia, l'unico danno concretamente configurabile sia quello per l'Ente impositore di perdere definitivamente il proprio credito. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis; c.p.c., artt. 515, 516 e 545*

**795. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 2165 del 18 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Frangipane**

**Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Le ragioni che possono giustificare l'accoglimento dell'istanza di sospensione ex art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 possono investire il solo periculum in mora, identificabile nella sussistenza di un danno grave e irreparabile derivante dalla anticipata esecuzione della sentenza di condanna. Sussiste il presupposto in parola quando la pretesa impositiva, pur di non rilevante entità, venga avanzata nei confronti di un comune di non rilevanti dimensioni territoriali e che con ristrette disponibilità patrimoniali, tutte vincolate all'assolvimento di impegni istituzionali, che verrebbero senz'altro compromessi per effetto dell'immediata esecuzione in danno della collettività. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**796. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 2298 del 10 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Servetti**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

L'irreparabilità del danno non può consistere nella mera, anche se elevata, pretesa erariale accertata, dovendo piuttosto il contribuente dare la prova rigorosa dell'effettiva incidenza negativa che sulla sua vita potrebbe determinare l'esecuzione della sentenza. A tali fini l'istante non può limitarsi a fornire le risultanze ISEE del nucleo familiare cui appartiene, essendo questo un dato non sufficientemente univoco, perché non idoneo ad attestare l'impossidenza di beni, valori, titoli e quant'altro per sua natura si sottrae alla suddetta rilevazione. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**797. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 2306 dell'11 dicembre 2019. Presidente: Marini, Estensore: Antonioli**

**Danno grave e irreparabile – Ordinanza di rigetto – Istanza di modifica – Ammissibile.**

La richiesta di modifica o revoca dell'ordinanza cautelare con cui il giudice tributario ha statuito l'insussistenza del danno grave e irreparabile è ammissibile per due concorrenti ragioni. Anzitutto, perché l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 non vieta la revoca e/o la modifica del predetto provvedimento. E comunque, perché l'assenza nell'art. 62-bis di una previsione analoga a quella contenuta nell'art. 47, c. 8, del d.lgs. 546/1992, non appare in grado di legittimare l'interpretazione contraria, atteso che il potere di revoca e/o di modifica del provvedimento cautelare, adottato in forma di ordinanza, integra un potere implicito nella suddetta cautelare anche nel processo tributario. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 62-bis, 47, c. 8*

**798. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, ordinanza n. 2331 del 9 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Craveia**

**Reiterazione istanza – Presupposti – Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Non vi è preclusione alla reiterazione dell'istanza di sospensione, già precedentemente respinta, laddove la nuova istanza si fonda su nuovi e diversi presupposti, quali, ad esempio, l'intervenuta azione esecutiva da parte dell'Amministrazione finanziaria a seguito della notifica di un atto di pignoramento crediti verso terzi. Sussiste il danno grave ed irreparabile laddove l'effettiva esecuzione dell'ingente importo richiesto dall'Amministrazione comporterebbe il fallimento della società istante, anche tenuto conto del patrimonio netto di quest'ultima. Una simile situazione concorsuale sarebbe peraltro in contrasto con una gestione societaria che risulta essere condotta virtuosamente e a salvaguardia del capitale sociale, avendo la contribuente dato prova dei continui investimenti effettuati senza mai provvedere alla distribuzione degli utili, elementi questi che dimostrano la sua intenzione di voler adempiere alla pretesa creditoria dell'Erario e che attestano l'assenza di fini distrattivi. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**SENTENZA (CONTENUTO-PUBBLICAZIONE-NOTIFICAZIONE)**

**799. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 5243 del 20 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Craveia**

**Valutazione del Giudice Tributario circa la conformità delle copie agli originali.**

Circa la conformità delle copie agli originali, la pronuncia della Suprema Corte (n. 1792 del 23 gennaio 2019), sebbene non riconosca all'Agente della riscossione il potere di autenticare gli avvisi di ricevimento degli atti notificati, non impedisce al giudice tributario di desumere tale autenticità dagli atti e dalle circostanze dedotte nel giudizio. La valutazione del giudice deve essere eseguita sulle specifiche difformità contestate alla luce degli elementi istruttori disponibili, compresi quelli di natura presuntiva, attribuendo il giusto rilievo anche all'eventuale attestazione, da parte dell'Agente della riscossione, della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali in suo possesso. Nel caso in esame dunque è possibile evincere l'autenticità della documentazione non solo dalla riferibilità degli atti al pubblico ufficiale ma anche dall'inesistenza di elementi fomentati dalla contribuente afferenti dove e in che termini dovesse essere la difformità. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 1792 del 23 gennaio 2019*

### **ALTRI PROVVEDIMENTI PRESIDENZIALI E COLLEGIALI**

**800. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 1512 del 9 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Deliberazione collegio giudicante – Richieste di parte sopravvenute o ius superveniens – Sentenza non ancora pubblicata – Riconvocazione collegio giudicante – Modifica deliberazione – Ammessa.**

Nel caso in cui dopo la deliberazione del collegio giudicante, ai sensi dell'art. 35, 1° comma, d.lgs. n. 546/92, ma prima della pubblicazione della sentenza, ai sensi dell'art. 37, 1° comma, d.lgs. n. 564/92, sopraggiungano richieste delle parti, come nel caso di specie in cui è stata depositata istanza di sospensione del processo per definizione agevolata della lite pendente ex art. 6 del d.l. n. 119/2018, oppure ancora per ius superveniens, il Collegio si può riconvocare per modificare la deliberazione già assunta. (L.Man.)

*Riferimenti normativi: artt. 35 e 37 d.lgs. n. 546/92; art. 6, d.l. n. 119/2018*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civile, ordinanza, n. 15993, 14 giugno 2019*

### **CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

**801. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3988 del 15 ottobre 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Ruta**

**Complessità interpretative – Criterio della soccombenza – Non sussiste – Compensazione – Sussiste.**

Non appare corretto seguire il criterio della soccombenza rispetto ad una vicenda processuale che presenta, obiettivamente, complesse implicazioni interpretative (tra cui, nel caso di specie, la corretta interpretazione della retroattività o meno di una sentenza della Corte Costituzionale in materia di c.d. Robin Tax). (G.Gi.)

*Riferimenti normativi: art. 136 della Costituzione, art. 81 legge 112 del 2008*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 32776/2018*

### **SPESE DI LITE**

**802. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 626 del 18 ottobre 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

**Sopervenuto provvedimento di annullamento parziale dell'avviso di accertamento – Accoglimento del ricorso introduttivo con condanna di controparte al pagamento delle spese di lite – Lite temeraria – Insussistenza.**

Se dopo la proposizione del ricorso (con il quale viene chiesto il parziale annullamento dell'avviso di accertamento per infondatezza nel merito) l'Ufficio nell'atto di controdeduzioni riconosce l'errore commesso, procedendo ad un annullamento parziale in via di autotutela dell'avviso di accertamento impugnato con contestuale richiesta di rigetto del ricorso e compensazione delle spese di lite, ciò non impedisce l'accoglimento del ricorso perché ritenuto fondato nel merito e la contestuale condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di lite. Tuttavia, una simile condotta dell'Ufficio non è sufficiente ad integrare i presupposti per la condanna di quest'ultimo al risarcimento dei danni per lite temeraria. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., art. 96*



**803. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 4163 del 15 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Giudizio – definizione agevolata – pronuncia su spese di lite.**

Nell'ipotesi in cui, in una controversia tributaria estinta a seguito di definizione, fosse stata pronunciata sentenza favorevole al contribuente anche sotto il profilo delle spese, la relativa condanna dell'Amministrazione finanziaria non legittima il contribuente a pretenderne la refusione, dovendosi ritenere la definizione come espressione di una rinuncia a tutti gli effetti processuali del giudizio, ivi compresa la pronuncia sulle spese. Di converso, nell'ipotesi in cui la lite fiscale definita fosse stata interessata da una sentenza favorevole all'Ufficio, anche in punto di spese, il contribuente non sarebbe più tenuto al pagamento, non residuando più alcuna rilevanza nel contenuto della pronuncia intervenuta nel corso del giudizio, stante l'intervenuta definizione agevolata (nel caso di specie, il giudizio veniva definito ai sensi dell'art. 11 del d.l. n. 50/2017). (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 11 del d.l. n. 50/2017*

**804. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 4187 del 15 ottobre 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: d'Arcangelo**

**Estinzione giudizio – annullamento autotutela atto – no compensazione delle spese.**

Con riguardo al regolamento delle spese di lite deve rilevarsi che, secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, in tema di contenzioso tributario, alla cessazione della materia del contendere, a seguito di annullamento dell'atto impugnato, in sede di autotutela, dopo la definizione del giudizio di merito, non può meccanicamente correlarsi la compensazione delle spese, non essendo improntata una siffatta soluzione esegetica, che riserva alla parte pubblica un trattamento privilegiato privo di obiettiva giustificazione, ad un'ottica rispettosa dei principi costituzionali di ragionevolezza, di parità delle parti e del giusto processo. Pertanto, in una prospettiva di equiparazione del processo tributario a quello civile ordinario, deve farsi ricorso alla regola, propria del secondo, della "soccombenza virtuale", la cui applicazione nel primo è stata in passato esclusa proprio per essere stata ritenuta, in modo non convincente, di ostacolo all'esercizio dell'autotutela, cui possa seguire la condanna dell'Amministrazione finanziaria alle spese. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 1230 del 19 gennaio 2007*

**805. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3345 del 12 agosto 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Fraioli**

**Spese lite – Soccombenza reciproca – Criteri di valutazione – Effetti – Diverso peso economico delle domande respinte – Irrilevanza.**

In materia di spese di lite, vige il principio di causalità, per cui gli esborsi sono posti a carico della parte che ha dato origine al processo, proponendo una domanda infondata o resistendo a una richiesta fondata, secondo una posizione di soccombenza che va stabilita in termini unitari nei più gradi di giudizio. Si ravvisa una posizione di soccombenza reciproca, allorché il decisum differisca dalle conclusioni di entrambe le parti, e ciò giustifica l'integrale compensazione anche se il risultato sia un valore significativamente diverso da quello originario indicato in accertamento. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 15*

**806. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 4101 del 21 ottobre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Aondio**

**Spese di lite iscritte ruolo – Clausola penale – Autonomia rispetto al contratto – Accessorietà – Sussiste.**

Le spese di lite relative ad una causa correlata ai debiti dell'inventario del de cuius (successivamente sequestrati dalla Procura della Repubblica di Milano e poi definitivamente confiscati dal Tribunale di Milano) sono debiti dell'eredità beneficiata. Pertanto, in caso di acquisizione allo Stato (confisca del Tribunale di Milano) tali debiti si estinguono per confusione. (D.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 15*

### **ESTINZIONE DEL PROCESSO**

**807. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 424 del 3 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Rendita catastale – Accordo conciliativo – Estinzione processo – Cessata materia del contendere.**

Va dichiarata l'estinzione del processo per cessata materia del contendere in caso di accordo conciliativo tra l'Agenzia delle entrate e il contribuente in relazione al valore della rendita catastale oggetto di contestazione. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art.46*

**808. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 429 dell'8 luglio 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

**Rendita catastale – Accordo conciliativo – Estinzione processo – Cessata materia del contendere.**

Va dichiarata l'estinzione del processo per cessata materia del contendere in caso in cui le parti depositino l'accordo conciliativo relativo all'imposta IMU e TASI dalle stesse controfirmato. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art.46*

**809. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 452 del 15 luglio 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

**Mediazione – prova – estinzione processo – cessata materia del contendere.**

Va dichiarata l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere in caso di definizione della cartella di pagamento oggetto del ricorso a seguito di richiesta di rottamazione bis presentata dal contribuente. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**810. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3532 del 19 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

**Rinuncia al ricorso – Estinzione del giudizio – Rimborso delle spese.**

Il processo si estingue per rinuncia al ricorso e il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro. (E.Bo.)

*Riferimenti normativi: art. 44, co. 1 e 2, d.lgs. n. 546/92*

**RICORSO PER REVOCAZIONE**

811. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2943 dell'8 luglio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Revocazione – contrarietà ad altro precedente – Cosa giudicata – Oggetto del giudizio – Annualità d'imposta.**

Ai fini dell'applicazione dell'art. 395 n. 5 c.p.c., nel procedimento tributario perché una sentenza possa considerarsi contraria ad altra precedente avente autorità di cosa giudicata occorre che tra i due giudizi vi sia identità di soggetti e di oggetto, da intendersi nel senso che l'oggetto del secondo giudizio sia costituito dal medesimo rapporto tributario definito irrevocabilmente nel primo, ovvero che in quest'ultimo sia stato definitivamente compiuto un accertamento radicalmente incompatibile con quello operante nel giudizio successivo. Peraltro, considerato che l'imposta è dovuta per anni solari a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, non è configurabile il motivo di revocazione "allorché il precedente giudicato si riferisca ad un'annualità di imposta diversa dal periodo d'imposta considerato nella impugnata sentenza. (G.G.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., art. 395, c. 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14719 del 2013; n. 11340 del 2016*

812. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 5099 del 17 dicembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Fucci**

**Cartella di pagamento – Ricorso per revocazione – Inammissibilità del ricorso.**

Non è configurabile l'errore revocatorio qualora l'asserita erronea percezione degli atti di causa abbia formato oggetto di discussione e della consequenziale pronuncia a seguito dell'apprezzamento delle risultanze processuali compiuto dal giudice. Qualora gli errori di fatto costituiscano dei punti controversi, gli stessi non possono essere impugnati attraverso l'istituto della revocazione ma con gli ordinari mezzi di impugnazione. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 64 del d.lgs. n. 546/92 e art. 395 n. 4 cc.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenza n. 9527/2019*

**ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO**

813. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3466 del 14 agosto 2019. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Giudicato esterno – Pronuncia di inammissibilità – Efficacia – Non sussiste.**

Deve escludersi qualsiasi efficacia di giudicato esterno alla sentenza pronunciata dalla medesima Commissione su altra annualità di imposta qualora si tratti di una pronuncia di inammissibilità, in quanto non statuisce su questioni di fatto né sui diritti delle parti in causa ma si limita ad una pronuncia di rito che non entra nel merito del giudizio. (A.D.)

*Riferimenti normativi:*

814. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4466 del 24 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Di Rosa**

**ICI – Giudicato esterno – Elementi variabili della fattispecie.**

In tema di ICI, il giudicato formatosi su alcune annualità oggetto di impugnazione fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che costituiscono elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente ma con riferimento ad

elementi variabili: ne deriva che, in tema di ICI, il giudicato sulle modalità di esercizio di una determinata attività, che sono suscettibili di modificarsi nel tempo, non spiega efficacia espansiva negli altri periodi d'imposta. (F.Li.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 7417 del 15 marzo 2019*

**815. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 365 dell'11 luglio 2019.**

**Presidente ed Estensore: Novik**

**Giudicato esterno – Fatto unico – Efficacia pluriennale – Sussiste.**

L'effetto vincolante del giudicato esterno va riconosciuto, per le imposte periodiche, ove vengano in esame fatti che, per legge, abbiano efficacia permanente o pluriennale e che, essendo unici, producono effetti per un arco di tempo che copre più annualità d'imposta, unificandole. (A.Q.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2909*

**816. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 5454 del 30 dicembre 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Piombo**

**Giudicato interno e esterno – Effetti del giudicato tributario sulle imposte periodiche – Efficacia espansiva su altre annualità.**

Secondo la giurisprudenza della S.C., in tema di ICI, il giudicato formatosi su alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che costituiscono elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente, come per esempio la categoria e la rendita catastale, la spettanza di un'esenzione o agevolazione pluriennale, la qualità di imprenditore agricolo del contribuente (non, invece, con riferimento ad elementi variabili). (C.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, comma 2; d.lgs. 23/2011, art. 9, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 7417 del 15 marzo 2019; Cassazione Sez. V, sentenza n. 1300 del 19 gennaio 2018; Cassazione Sez. V, sentenza n. 23032 dell'11 novembre 2015; Cassazione Sez. V, sentenza n. 18923 del 16 settembre 2011*

## **RICORSO PER OTTEMPERANZA**

### ***Procedimento***

**817. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4540 del 14 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Contenzioso Tributario – Procedimento – Giudizio di ottemperanza ex art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 – Ambito – Possibilità per la P.A. di invocare il fermo amministrativo del credito vantato dal contribuente – Ammissibilità – Esclusione.**

Il giudice collegiale/monocratico dell'ottemperanza (o un giudice-componente delegato o un suo ausiliario come il commissario ad acta) non deve arrestarsi davanti ad un fermo amministrativo sul credito da rimborsare per sentenza da eseguire in ottemperanza- opposto dall'amministrazione inadempiente dopo tale sentenza, anche ove il creditore procedente per l'ottemperanza non acconsentisse alla usuale richiesta, della stessa amministrazione debitrice, di voler offrire "volontarie" garanzie fideiussorie alternative (di adeguato importo e durata). (R.d'A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 70; r.d. 2440/1923, art. 69; d.lgs. n. 472/1997, art. 23*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS UU, ordinanza n. 30058 del 23 dicembre 2008; Cassazione Sez. V, sentenza n. 25696 del 09 dicembre 2009; Cassazione Sez. V, sentenza n. 11450 del 25 maggio 2011*

**818. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 4708 del 22 novembre 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Missaglia**

**Compensazione – Inammissibile – Fermo Amministrativo.**

Non vi possono essere atti “impeditivi” dei pagamenti nel giudizio di ottemperanza al giudicato tributario (nella specie relativo, ex artt. 69 e 70 d.lgs. 546/1992, a sentenza esecutiva per condanna al pagamento di spese processuali in favore del contribuente) non essendo tali né la compensazione legale e giudiziale, né il fermo amministrativo ex art. 69, u.c., r.d. 2440/1923, né la sospensione del pagamento ex art. 48-bis, c. 1, d.P.R. 602/73 e neppure il pignoramento presso terzi ex art. 72- bis d.P.R. 602/1973, anche se vi sono carichi pendenti in capo al contribuente. La compensazione, cui tende il fermo amministrativo come ogni altra misura impeditiva al pagamento, presuppone un accertamento di merito precluso in un in un giudizio a cognizione sommaria quale quello in ottemperanza. La compensazione sia legale che giudiziale è inconciliabile con la natura stessa del giudizio di ottemperanza, mentre è ammissibile la compensazione volontaria. Il fermo amministrativo di cui all’art. 69, u.c., r.d. 2440/1923 (ed all’art. 23 d.lgs. n. 472/1997) è un provvedimento cautelare – espressione della c.d. autotutela esecutoria – emesso nell’esercizio di un potere autoritativo atto a degradare il diritto soggettivo del privato ad interesse legittimo e, come da costante giurisprudenza di legittimità, va esclusa ogni rilevanza ostativa del fermo amministrativo opposto in un giudizio di ottemperanza. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 69; d.lgs. 546/1992, art. 70; r.d. 2440/1923, art. 69, ult. comma; d.P.R. 602/1973, art. 48-bis; d.P.R. 602/1973, art. 72-bis; d.lgs. 472/1997, art. 23*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 18208 del 5 agosto 2010, Cassazione Sez. V, sentenza n. 25696, del 9 dicembre 2009, Cassazione, SS.UU., sentenza n. 30058, del 23 dicembre 2008, Cassazione, Sez. V, sentenza n. 11450, del 25 maggio 2011*

**ALTRO**

**819. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 3177 dell’11 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Gaballo**

**Onere della prova su erroneità valutazioni quantitative – Grava sul contribuente.**

L’onere di provare l’erroneità delle valutazioni quantitative contestate dall’Amministrazione finanziaria grava in capo al contribuente. È questo il principio di diritto desunto dalla sentenza in oggetto, rappresentativa di una fattispecie in cui la società ricorrente si era semplicemente limitata a contestare, senza darne prova dell’erroneità, le valutazioni quantitative di carattere presuntivo desunte ed elaborate dai verificatori sulla base di dati dichiarativi forniti dalla stessa società e dalla definizione di un precedente controllo. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

**820. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2847 del 1° luglio 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

**Processo di impugnazione – Giudizio di primo grado svoltosi in forma cartacea – Appello notificato via pec – Ammissibilità.**

L'art. 2, comma 3, del d.m. n.163/2013 - "Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39 comma 8 del DL n.98/2011 conv. con mod. dalla legge n. 111/2011" - prevede espressamente che soltanto la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo il caso di sostituzione del difensore. Tale vincolo non appare applicabile all'ipotesi in cui il processo sia iniziato in forma cartacea, in quanto una diversa interpretazione contrasterebbe con tutta la normativa inerente l'introduzione del processo tributario telematico. Conseguentemente è ammissibile l'appello dell'Agenzia delle Entrate notificato via pec, nonostante l'appellato abbia notificato il ricorso introduttivo del giudizio in forma cartacea. (A.M.)

*Riferimenti normativi: d.m. 163/2013, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Commissione tributaria regionale Lazio Sez. XVI, sentenza n. 176 del 22 dicembre 2019*

**821. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2955 del 9 luglio 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Vicuna**

**Validità della notifica dell'appello a mezzo PEC.**

È valida la notifica dell'atto di appello a mezzo PEC, anche nel caso il giudizio di primo grado si sia svolto con modalità cartacea. Infatti è sufficiente la mera indicazione dell'indirizzo PEC nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado per rendere operativo ope legis il relativo indirizzo come "elezione di domicilio digitale", ai fini della valida notifica mediante PEC dell'atto di appello. (A.M.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 16 bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Toscana, sentenza n. 780 del 20 aprile 2018; Ctr Lombardia, n. 5082 del 5 dicembre 2017; Ctr Campania, sentenza n. 4332 del 8 maggio 2018; Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 12739 del 26 giugno 2020*

**822. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 3069 dell'11 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Cusumano**

**Prova della tempestività del ricorso.**

Grava su chi agisce in giudizio l'onere di dare la prova dei presupposti normativi che condizionano l'ammissibilità dell'impugnazione, anche in relazione al rispetto dei termini di cui all'art. 21 d.lgs. 546/1992. È inammissibile, così, in caso di mancata notifica delle presupposte cartelle di pagamento, il ricorso presentato in seguito alla comunicazione di sollecito di pagamento e al successivo preavviso di fermo amministrativo se non viene prodotta in giudizio copia di questi, non essendovi altrimenti elementi di valutazione della tempestività dell'impugnazione. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: artt. 2697 c.c.*

**823. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3422 del 6 settembre 2019. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Caratteristiche appello – Principio di autonomia – Dimostrazione fondatezza delle censure.**

L'appellante è tenuto a fornire la dimostrazione della fondatezza delle singole censure mosse alle singole soluzioni offerte dalla sentenza impugnata, il cui riesame è chiesto per ottenere la riforma del capo decisorio appellato. In mancanza di tale dimostrazione l'appello deve essere, in base ai principi, respinto, con conseguente conferma sostitutiva dei capi di sentenza appellati, quale che sia stata la posizione da lui assunta nella precedente fase processuale. (G.G.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 546/1992, art. 56*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. sentenza n. 24498 del 2005*

**824. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3537 del 20 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Calà**

**La perizia semplice non può surrogare la perizia giurata.**

La perizia semplice non può surrogare una perizia asseverata e giurata, la quale, a differenza della prima, contiene la sottoscrizione autenticata del professionista e una formula di giuramento circa la fedele e corretta stesura della perizia stessa. (E.Bo.)

*Riferimenti normativi:*

**825. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4314 del 31 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Norme processuali – Sanzioni di inammissibilità – Interpretazione restrittiva.**

Nel processo tributario, le previsioni di inammissibilità devono essere interpretate in senso restrittivo, limitandone cioè l'operatività ai soli casi nei quali il rigore estremo (extrema ratio) è davvero giustificato; ciò anche tenendo presente l'insegnamento fornito dalla Corte costituzionale, secondo il quale le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della "tutela delle parti in posizione di parità evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità". (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: art. 24 Cost.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 189 del 13 giugno 2000; Corte Costituzionale, sentenza n. 520 del 6 dicembre 2002; Cassazione, sez. V, sentenza n. 5191 del 28 febbraio 2017*

**826. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 4536 del 14 novembre 2019. Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**Procedimento – Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento – Decisioni – Sentenza penale irrevocabile di proscioglimento – Automatica efficacia di giudicato – Esclusione – Idoneità a costituire fonte di prova.**

La sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, anche se emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega, in virtù del cd. principio del "doppio binario", automatica efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi posti a fondamento della pretesa tributaria. Il giudice tributario deve peraltro valutare la sentenza penale come possibile fonte di prova, verificando la rilevanza nel proprio ambito processuale del complessivo materiale probatorio acquisito, dal momento che nel processo tributario vigono per un verso i limiti alla prova testimoniale e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici inidonee a sorreggere una sentenza penale di condanna. (R.d'A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 17258 del 27 giugno 2019; Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 28174 del 24 novembre 2017; Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 16262 del 28 giugno 2017*

**827. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 4637 del 21 novembre 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ramondetta**

**Impugnazione della cartella di pagamento emessa con procedura automatizzata – Onere della prova del fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria.**

Impugnazione della cartella di pagamento emessa ex art. 36 bis d.P.R. 600/1973 – Onere della prova del fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria. (R.d'A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 bis; c.c., art. 2697*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. V, ordinanza n. 30344 del 23 novembre 2018*

**828. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4719 del 25 novembre 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

**Divieto di prova testimoniale – Prove orali assunte nel processo penale – Limiti all'ammissibilità – Valenza indiziaria.**

Il principio generale previsto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546/92, che sancisce il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, atteso il carattere scritto e documentale di quest'ultimo, divieto riconducibile alla generale esigenza che i fatti economici aventi rilevanza tributaria siano prevalentemente documentali, va inteso nel senso che è ammessa la possibilità di un apprezzamento sotto l'aspetto indiziario nel processo tributario delle risultanze delle prove orali assunte nel processo penale, purché il Giudice Tributario non recepisca acriticamente e con valore presuntivo assoluto le risultanze delle prove orali penali, ma effettui una autonoma valutazione delle stesse, dovendo entrare nel merito dei fatti oggetto di narrazione al fine di determinare la sussistenza o meno del comportamento fiscalmente infedele oggetto dell'accertamento impugnato (sul punto Cass. ord. n. 17536/2019), incorrendo, in difetto di detta autonoma valutazione, nella violazione del divieto di prova testimoniale nel processo tributario di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 546/92. La valenza indiziaria nel processo tributario delle dichiarazioni testimoniali rese in sede penale è attribuibile esclusivamente alle "prove orali" di cui all'art. 194 e ss. c.p.p., assunte dal Giudice nel contraddittorio delle parti e con le garanzie difensive, in dibattimento, nell'incidente probatorio nei casi di cui all'art. 392 c.p.p., o, al più, nell'ipotesi di lettura di atti per sopravvenuta impossibilità di ripetizione ex art. 512 c.p.p. o nelle ipotesi di lettura di cui agli artt. 512 bis e 513 c.p.p., in quanto solo tali dichiarazioni costituiscono "prova" nel processo penale, mentre non rientrano in tale novero le dichiarazioni rese al P.M. od alla Polizia Giudiziaria nel corso delle indagini preliminari. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7; c.p.c. art. 194; c.p.p. artt. 392, 512; 512-bis, 513*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sezione V, ordinanza n. 17536, del 28 giugno 2019*

**829. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4811 del 28 novembre 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Arcieri**

**Difesa tecnica affidata ad un avvocato del libero foro, esterno all'ufficio legale dell'Agenzia e non facente parte dell'Avvocatura dello Stato – Inammissibilità dell'appello.**

L'appello affidato ad un avvocato del libero foro, esterno all'ufficio legale dell'Agenzia e non facente parte dell'Avvocatura dello Stato è inammissibile, per violazione delle previsioni di cui al d.lgs. n. 546 del 1992 e dei principi di legalità, imparzialità, trasparenza, efficienza ed economicità cui deve attenersi l'Agenzia (la sentenza si occupa anche della notifica della cartella



di pagamento la quale deve essere eseguita in maniera tale da attribuire data certa alla relativa notifica al fine di verificare il rispetto dei termini di prescrizione e decadenza e secondo modalità tali da assicurare l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del contribuente). (G.O.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 1992, art. 20; l. n. 205 del 2017, art. 1*



## **Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE**

REQUISITI SOGGETTIVI - LEGITTIMAZIONE ATTIVA	pag. 257
REQUISITI OGGETTIVI	pag. 257
LIEVE INADEMPIMENTO	pag. 257
EFFETTI DEL PERFEZIONAMENTO O MANCATO PERFEZIONAMENTO	pag. 258
ALTRO	pag. 258



## **Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE**

### **REQUISITI SOGGETTIVI - LEGITTIMAZIONE ATTIVA**

**830. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3959 del 14 ottobre 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli**

**Definizione agevolata ex art.1, comma 622, l. 147/13 – Interessi per ritardata iscrizione a ruolo relativi alla materia doganale – Applicabilità.**

Anche gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo relativi alla materia doganale sono ricompresi nella definizione agevolata ex art.1, comma 622, l. 147/13, in quanto in forza di tale disposizione sono “rottamabili” i ruoli emessi dalle “Agenzie Fiscali”, ivi inclusa, quindi, l’Agenzia delle dogane e dei monopoli. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 147/13, art.1, comma 622*

### **REQUISITI OGGETTIVI**

**831. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4735 del 25 novembre 2019. Presidente: Guicciardi, Estensore: Crespi**

**Ravvedimento operoso – Imposta di registro – Applicabilità – Pagamento avvenuto dopo la contestazione della violazione – Invalidità.**

L’istituto del cd. “ravvedimento operoso” ha finalità premiale per il contribuente il quale, riconoscendo di essere incorso nella violazione di una norma tributaria, formale e/o sostanziale, si adopera per eliminare gli effetti della sua condotta, riconoscendone l’antigiuridicità. L’art. 13 del d.lgs. 472/97, con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi l’operatività dell’istituto agevolativo che, come si è detto, consiste nell’effettuare spontaneamente l’adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti, ma nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate. La disposizione è applicabile anche all’imposta di registro, in quanto l’espressione “dichiarazione” usata nella specie dal Legislatore va intesa in senso lato e, quindi, comprensiva anche della nozione di “atto” o “denuncia”. L’effetto premiale conseguibile consiste nell’abbattimento delle sanzioni ed è variamente graduato in ragione di tempi e modalità con i quali il contribuente infedele riconosce di essere incorso in condotte illecite e vi pone rimedio secondo le suddette modalità. Dalla lettura della norma emerge con evidenza che il pagamento di quanto dovuto deve avvenire spontaneamente prima che la violazione sia stata constatata, o, comunque, prima che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 13*

### **LIEVE INADEMPIMENTO**

**832. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 5030 del 12 dicembre 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese**

**Definizione agevolata – Compensazione prima rata – Debito iscritti a ruolo superiore a 1.500,00 – Diniego alla definizione – Assenza.**

Nell’ambito del principio della collaborazione e della buona fede, principi ai quali devono essere improntati ed informati i rapporti tra cittadino e Amministrazione finanziaria, era preciso dovere avvisare la società contribuente, in sede di esame dell’istanza di definizione agevolata,

del credito pregresso di ostacolo all'accoglimento dell'istanza, così evitando un'ulteriore attività burocratica lesiva del principio contenuto nella norma del d.l. 50/2017, nato proprio per dirimere le controversie tributarie. L'importo non pagato è inferiore al 3% del dovuto, per cui potrebbe agevolmente integrare il lieve inadempimento, di cui all'art 15 d.P.R. 602/1973. (I.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 50/2017*

## **EFFETTI DEL PERFEZIONAMENTO O MANCATO PERFEZIONAMENTO**

### **833. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 389 del 16 luglio 2019.**

**Presidente: De Petris, Estensore: Mannella**

**Collaborazione volontaria – Voluntary disclosure – Tax compliance – Istanza di rimborso – Non producibile in caso di adesione alla procedura e di pagamento delle somme liquidate dall'Ufficio.**

La dichiarazione di volersi avvalere della procedura di collaborazione volontaria (voluntary disclosure) di cui alla l. 186/2014 integra un atto volontario i cui effetti, previsti ex lege, non possono essere modificati dall'Amministrazione Finanziaria, né contestati dal contribuente per un ripensamento successivo, ma solo per errore materiale manifesto e riconoscibile. In assenza di quest'ultimo, quindi, non possono essere riposte in discussione le posizioni assunte dalle parti nel corso della procedura dopo che il contribuente abbia accettato le somme liquidate dall'Ufficio, a titolo di imposte e sanzioni, e provveduto al relativo pagamento. (M.Ca.)

*Riferimenti normativi: l. 186/2014, d.l. 167/1990*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sez. V, ordinanza n. 33281 del 28 novembre 2018; Cassazione, Sez. V, sentenza n. 20790 del 14 ottobre 2016*

### **834. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3031 del 9 luglio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Condono tributario – Perfezionamento – Regolare versamento – Definizione lite.**

L'efficacia del condono ex art. 9-bis della l. 289/2002 che concede un condono tributario "clemenziale" è condizionata all'integrale pagamento di quanto dovuto ed il pagamento rateale determina la definizione della lite pendente solo se integrale, essendo insufficiente il solo pagamento della prima rata cui non segua l'adempimento delle successive. La sanatoria fiscale si perfeziona con il regolare e puntuale versamento dell'intero debito tributario, in caso contrario il contribuente perde il beneficio. (G.G.)

*Riferimenti normativi: l. 289/2002, art. 9-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 379 del 31 gennaio 2016*

## **ALTRO**

### **835. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 3476 del 23 agosto 2019.**

**Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Collaborazione volontaria – Euroritenuta – Rimborso – Non sussiste.**

Non è dovuto il rimborso dell'Euroritenuta sugli investimenti finanziari dichiarati a seguito di adesione alla procedura di collaborazione volontaria (Voluntary disclosure). In particolare, il silenzio della sanatoria, in merito al riconoscimento di un credito di imposta pari alle ritenute operate alla fonte per l'imposizione ai fini dell'Euroritenuta, deve ritenersi come mancato riconoscimento (contrariamente a quanto esplicitamente disposto con la Voluntary bis ai sensi della l. 144/2017) del credito stesso. Nella fattispecie non si verifica infatti una doppia imposizione e ci si trova dinnanzi ad una omessa dichiarazione originaria. (A.D.)

*Riferimenti normativi: artt. 5 quater e seguenti d.l. 167/1990; l. 186/2014; l. 144/2017; art. 165, c. 8, d.P.R. 917/1986*

**836. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 3542 del 5 settembre 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Salvo**

**Collaborazione volontaria – Euroritenuta – Inapplicabilità art. 165 TUIR – Rimborso – Sussiste.**  
È legittima la richiesta di rimborso dell'Euroritenuta sugli investimenti finanziari dichiarati a seguito di adesione alla procedura di collaborazione volontaria (Voluntary disclosure), in quanto, nello specifico, non trova applicazione la disposizione di cui all'art. 165 TUIR, trattandosi di interessi relativi ad attività in paesi dell'unione che non hanno acconsentito a comunicare in automatico agli altri Stati membri ove hanno la residenza i cittadini investitori. (A.D.)

*Riferimenti normativi: artt. 5 quater e seguenti d.l. 167/1990; l. 186/2014; l. 144/2017; art. 165, c. 8, d.P.R. 917/1986; art. 10 d.lgs. 84/2005*





## **Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO**

DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO	pag. 261
ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO	pag. 262
INVITO AL PAGAMENTO	pag. 262
Notificazione	pag. 262



## **Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO**

### **DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO**

- 837. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 3923 del 27 settembre 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Moroni**

**Contributo Unificato – Iscrizioni a ruolo – Ricorso Tributario – Atti impugnato.**

Il contributo unificato non deve essere calcolato sul valore complessivo degli atti impugnati, ma sui loro singoli importi, ovvero, l'importo da pagare a titolo di contributo per l'iscrizione a ruolo del ricorso tributario cumulativo è dato dalla somma dei contributi unificati calcolati per ogni singolo atto oggetto di contestuale impugnazione. Pertanto, è legittimo il maggior contributo unificato preteso dalla segreteria della Commissione Tributaria e, conseguentemente la relativa sanzione nel caso in cui il contribuente abbia impugnato diverse iscrizioni a ruolo tramite un unico ricorso e abbia determinato e versato il contributo non su ogni atto impugnato, ma sul valore totale della controversia. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 1, comma 598, della l. n. 147/2013*

*Riferimenti giurisprudenziali: sent. Corte Cost. n. 78/2016*

- 838. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3871 del 7 ottobre 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Contributo unificato tributario – Giudizio tributario avente ad oggetto una pluralità di atti – Quantificazione del tributo.**

Il contributo unificato deve essere determinato non sulla base del valore della lite risultante dalla sentenza di primo grado, ma mantenendo come riferimento davanti alla Commissione Tributaria Regionale "ciascun atto impugnato", come davanti alla Commissione Tributaria Provinciale. (S.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 115/02, art. 14, comma 3-bis; d.lgs. 546/92, art. 12, comma 5*

- 839. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 4758 del 26 novembre 2019. Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**Contributo unificato – Integrazione in corso di causa – Modifica valore della controversia – Mero aumento delle questioni giuridiche o di fatto – Irrilevanza.**

La nozione e la struttura del "contributo unificato" – che ha sostituito ed inglobato tutte le precedenti imposte di bollo, tasse di iscrizione a ruolo, diritti di cancelleria e di chiamata di ufficiali giudiziari – non risultano intaccate dalla formulazione letterale dell'art. 13, co. 6° quater del d.P.R. 115/2002, se letto correttamente, trattandosi pur sempre di un tributo, normalmente dovuto all'atto dell'iscrizione a ruolo della causa, da parte di chi per primo si costituisce, come tale connesso e ragguagliato, per sua natura, al valore della causa, sicché – come espressamente prevede l'art. 9, co. 5 della l. 488/99 – il contributo va integrato in corso di causa solo in ipotesi di modifica delle domande che aumentino il valore della controversia rispetto a quello iniziale del grado. Non è esatto collegare l'obbligo del versamento del contributo unificato alla mera circostanza della proposizione di un qualsiasi appello incidentale (o di motivi aggiunti in primo grado) in quanto iniziative processuali che inevitabilmente aumentano le "questioni" di diritto o di fatto sottoposte al giudice rispetto a quelle proposte dalla controparte con l'introduzione della causa in quel grado, poiché non si tratta di una tassa dovuta in relazione all'impegno decisionale richiesto al giudicante, ma di un tributo strutturalmente collegato al valore economico della lite, cioè al quantum su cui il giudice è chiamato a pronunciarsi, come del resto evidente già per il fatto che gli importi del contributo unificato siano previsti e determinati (art.

13, co. 6 quater, cit.) con esclusivo riferimento a diversi “scaglioni” di valore della controversia e non alla complessività della causa in diritto o in fatto. Di modo che, qualora un appello incidentale ovvero motivi aggiunti non alterino il valore iniziale della controversia sul quale la parte che in quel grado l’ha promossa ha già versato (o prenotato a debito) l’intero contributo dovuto, nessun incrementale versamento è richiesto, pena un’ingiustificata duplicazione del tributo, risultando altrimenti pagati due contributi unificati, uno da ciascuna parte e ciascuno calcolato sul medesimo intero valore dell’appello. (R.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 115/2002, art. 13, comma 6; l. 488/99, art. 9, comma 5*

#### **ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO**

##### **840. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 4678 del 6 novembre 2019. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Processo tributario – Appello incidentale – Contributo unificato – Debenza anche in caso di riunione degli appelli per connessione.**

In tema di debenza del contributo unificato nel caso di proposizione di un appello incidentale, è incontrovertibile che tale circostanza determini l’obbligo di pagare il contributo unificato, al contrario di quanto avviene nel caso in cui ci si limiti a difendersi dall’appello senza avanzare autonome pretese di riforma della sentenza di primo grado, a nulla rilevando che i due appelli interposti da soggetti diversi e riguardanti la stessa sentenza siano stati poi ovviamente riuniti per connessione. (G.Na.)

*Riferimenti normativi:*

#### **INVITO AL PAGAMENTO**

##### *Notificazione*

##### **841. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 3110 del 16 luglio 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Rota**

**Contributo unificato – Invito al pagamento – Luogo di notificazione.**

L’invito al pagamento del contributo unificato non deve essere notificato presso la residenza del contribuente, ma presso il luogo del domicilio eletto per il giudizio. L’art. 248, comma 2 del D.P.R n. 115/2002 sulle spese di giustizia – che stabilisce la notifica dell’atto presso il domicilio eletto - si pone, infatti, in regime di specialità con l’art. 60 del d.P.R. n. 600/1973, prevalendo la scelta del contribuente di ricevere le comunicazioni degli atti processuali presso il domicilio eletto rispetto alla presunzione legale di ricezione e/o ricevibilità degli atti presso il luogo di residenza. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 248, secondo comma, del d.P.R. n. 115/2002, art. 60 d.P.R. n. 600/1973*

## **Titolo XI VARIE**

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

pag. 263



## **Titolo XI VARIE**

### **ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI**

842. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 600 dell'8 ottobre 2019. Presidente ed Estensore: Spartà**

**Accertamento – Classamento – Variazione rendita catastale – A/1 – Elevato grado di rifiniture interne ed esterne – Sussiste.**

Il classamento di un immobile urbano nella categoria catastale A/1 “abitazione signorile” può avvenire sulla base della zona residenziale in cui è inserito, avuto riguardo altresì alle caratteristiche qualitative di costruzione, nonché all'elevato grado di rifiniture presenti nell'immobile. (C.F.)

*Riferimenti normativi:*

843. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 814 del 20 dicembre 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Monitoraggio degli investimenti detenuti all'estero – Versamento della caparra confirmatoria per l'acquisto di un immobile estero – Obbligo di compilazione del quadro RW – Non sussiste.**

Ai fini degli obblighi di monitoraggio degli investimenti e delle attività detenute all'estero, l'eventuale caparra confirmatoria versata dal contribuente per l'acquisto di un immobile estero non rappresenta un credito verso il promittente venditore da ricomprendersi tra le attività estere di natura finanziaria e investimenti all'estero ai fini dell'obbligo di compilazione del modello dichiarativo RW. Infatti, sino alla stipula dell'atto, e quindi fino al momento del pieno diritto di proprietà (da dove inizia la ‘produzione del reddito’), è da escludersi l'obbligo di dichiarazione, che, invece, dovrà essere assolto nei periodi di imposta successivi. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.l. 167/90, artt. 4 e 5*

844. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 81 del 5 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Massa**

**Associazione – Accertamento – Responsabilità solidale del legale rappresentante.**

Nelle associazioni non riconosciute, per i debiti tributari, i quali non sorgono da attività negoziale ma ex lege, si deve presumere che il legale rappresentante, in forza del ruolo rivestito, abbia svolto compiti di amministrazione, concorrendo nelle decisioni da cui hanno origine i rapporti obbligatori di natura tributaria contratti dalle associazioni. Pertanto, il legale rappresentante deve ritenersi solidalmente responsabile con l'ente, sia per i tributi dovuti sia per le sanzioni pecuniarie, salvo che non provi l'effettiva sua estraneità sostanziale all'associazione. (M.An.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 38*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 1602 del 22 gennaio 2019*

845. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 88 dell'8 luglio 2019. Presidente ed Estensore: Vacchiano**

**Detrazione per spese di riqualificazione energetica – Attestato di certificazione energetica.**

L'art. 4 del d.l. 19 febbraio 2007, al fine di usufruire della detrazione relativa alle spese per gli interventi di riqualificazione energetica, non considera la comunicazione dell'attestato di certificazione energetica all'ENEA come requisito indefettibile per fruire della detrazione, sicché la sua omissione integra una mera irregolarità. Del resto, la natura di questa incombenza, di

carattere formale e informativo, non equivale a mancanza dei presupposti sostanziali per l'esercizio della detrazione. (M.An.)

*Riferimenti normativi: d.i. 19 febbraio 2007, art. 3 e art. 4*

**846. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 136 del 6 dicembre 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

**Associazione – Accertamento – Responsabilità solidale del legale rappresentante.**

Nelle associazioni non riconosciute, per i debiti tributari, i quali non sorgono da attività negoziale ma ex lege, si deve presumere che il legale rappresentante, in forza del ruolo rivestito, abbia svolto compiti di amministrazione, concorrendo nelle decisioni da cui hanno origine i rapporti obbligatori di natura tributaria contratti dalle associazioni. Pertanto, il legale rappresentante deve ritenersi solidalmente responsabile con l'ente, sia per i tributi dovuti sia per le sanzioni pecuniarie, salvo che non provi l'effettiva sua estraneità sostanziale all'associazione. (M.An.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 38*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI, ordinanza n. 1602 del 22 gennaio 2019*

**847. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2950 del 28 giugno 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Moro**

**IVA – Rimborso oneri fideiussori – Art. 8, comma 4 della Legge 212/2000 – Non sussiste in caso di richiesta di rimborso del credito infra-annuale.**

Il diniego al rimborso degli oneri relativi alla presentazione di fideiussioni è legittimo nel caso in cui gli stessi siano stati sostenuti soltanto in virtù di una libera scelta, come accade nella fattispecie in cui il contribuente, al fine di ottenere il rimborso dell'IVA maturata in relazione a periodi inferiori all'anno senza attendere la liquidazione annuale dell'imposta, presti idonea garanzia. L'ambito applicativo delle disposizioni di cui all'art. 8 L 212/2000 è da circoscriversi ai rimborsi scaturenti dall'attività di accertamento o rettifica a non a una scelta consapevole del contribuente. (L.B.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art.8, comma 4*

**848. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2995 del 2 luglio 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Arista**

**IVA – Rimborso oneri fideiussori – Art. 8, comma 4 della Legge 212/2000 – Non sussiste in caso di richiesta di rimborso del credito da dichiarazione.**

Il rimborso degli oneri fideiussori sostenuti dal contribuente al fine di ottenere il rimborso dell'eccedenza di Iva detraibile, ai sensi del combinato disposto degli articoli 30 e 38 bis d.P.R. 633/72, non è dovuto in quanto il sostenimento di detti costi consegue alla scelta facoltativa del contribuente di ottenere il rimborso del credito maturato in dichiarazione, in alternativa all'utilizzo dello stesso in detrazione o in compensazione nell'anno successivo e non è, invece, finalizzato ad ottenere la sospensione del pagamento della maggiore imposta accertata sino alla definizione del procedimento contenzioso. (L.B.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art.8, comma 4*

**849. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3946 del 1° ottobre 2019. Presidente: Picone, Estensore: Civardi**

**SGR – Fondi comuni di investimento – Responsabilità patrimoniale – Soggettività giuridica.**

La disposizione del comma 4 dell'art. 36 del TUF individua la specificità del regime di totale impermeabilità reciproca del patrimonio della società di gestione del risparmio (SGR) rispetto a



quello del fondo gestito dalla società. Non v'è dubbio che i fondi comuni di investimento non abbiano soggettività giuridica ma godano della più perfetta vicendevole separazione rispetto alla società gestrice che agisce secondo il canone e la responsabilità del mandatario. Non è giuridicamente configurabile un rapporto di rappresentanza che presupporrebbe una soggettività autonoma del fondo, ma in alcun modo un'obbligazione (contratta per conto) del fondo può essere imputata alla società gestrice. L'obbligazione permane evidentemente in capo al fondo, pur al variare della società di gestione del risparmio. È sostanzialmente un artificio sostenere una responsabilità della società di gestione del risparmio a titolo proprio. Se le obbligazioni non possono per legge essere fatte valere nei confronti della SGR, non si può certamente far valere la mancanza di soggettività giuridica del fondo per ripetere tali somme direttamente alla società. I giudici aditi hanno accolto il ricorso di una SGR avverso delle cartelle di pagamento relative ad obbligazioni tributarie proprie di fondi immobiliari gestiti in epoca precedente a quella alla quale l'iscrizione a ruolo si riferisce chiedendone l'annullamento. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 36 d.lgs. n. 58/1998*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 12062/2019*

**850. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 3970 del 1° ottobre 2019. Presidente: Cappabianca, Estensore: Moroni**

**Risparmio energetico – Comunicazione ENEA – Diritto alla detrazione.**

La comunicazione all'ENEA in merito alle informazioni concernenti gli interventi edilizi che comportano risparmio energetico, seppure obbligatoria, non determina, qualora non venga effettuata, la perdita del diritto alla detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio; a maggior ragione, se la omessa comunicazione non determina la perdita delle agevolazioni, un semplice e formale errore nella comunicazione stessa, non può sicuramente determinare la perdita delle agevolazioni richieste. Nel caso di specie i giudici aditi hanno accolto il ricorso del contribuente che aveva impugnato una cartella di pagamento per mezzo della quale l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto la detrazione per spese di riqualificazione energetica avendo il contribuente presentato l'asseverazione identificando la prestazione energetica della singola unità oggetto dei lavori di riqualificazione, anziché facendo riferimento al fabbisogno energetico dell'intero edificio e con errore nella compilazione dei righe del quadro RS della dichiarazione. (U.I.)

*Riferimenti normativi: art. 16, comma 2-bis del d.l. 4 giugno 2013, n. 63*

**851. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4406 del 24 ottobre 2019. Presidente: Bichi. Estensore: Maellaro**

**Trattamenti fiscali differenti su base della residenza – Violazione Trattato UE – Sussiste.**

Nel corso di un giudizio avviato avverso un silenzio-rifiuto in materia di IRES, la Commissione adita coglieva l'occasione per confermare l'applicazione del principio di portata generale espresso dalla Corte di Giustizia Europea nella causa C- 540/07 in base al quale il differente trattamento ai fini fiscali di una società nazionale rispetto ad una società comunitaria costituisce una violazione del Trattato dell'Unione Europea. Nel caso di specie, appariva infatti ingiustificata la disparità in termini di tassazione di soggetti residenti in Italia e soggetti non residenti, pur in presenza di un presupposto impositivo pressoché identico. (S.Be.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Europea, C – 540/07*

**852. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 4569 del 4 novembre 2019. Presidente ed Estensore: D'Antonio**

**Fiscalità internazionale – Voluntary disclosure – Richiesta di rimborso dell'euroritenuta – Diniego dell'ufficio – Illegittimità.**

La normativa comunitaria, nonché quella nazionale che essa recepisce, in tema di euroritenute prevede in ogni caso il rispetto del divieto di doppia imposizione. Pertanto, ha diritto al rimborso il contribuente che abbia versato sugli stessi redditi sia l'euroritenuta che le imposte in Italia ai fini del perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, non risultando applicabile l'art.165 TUIR, il quale riguarda esclusivamente i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, non concernendo, invece, redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o a imposta sostitutiva. (S.Be.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 84/05, art.10*

**853. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 5317 del 9 dicembre 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Bertolo**

**Avviso di accertamento – Ritenute su distribuzione di dividendi – Società holding olandese – Beneficiario effettivo – Esenzione – Non sussiste – Trattato Italia-Svizzera – Non applicabile.**

Il fatto che negli 2012/13 e 2013/14 la società olandese non abbia distribuito dividendi alla controllante svizzera non sembra a questa Commissione affatto decisivo al fine di escludere l'intento elusivo di cui fa menzione l'art. 27-bis del d.P.R. n.600/1973 nella versione ratione temporis applicabile. Infatti i dividendi erogati dalla società italiana, senza applicazione della ritenuta, alla società olandese potrebbero essere da questa reinvestiti in altre operazioni finanziarie, in prosieguo utili anche per la casa madre svizzera, senza necessariamente dover riversarsi a questa tout court. Dal bilancio della società olandese risulta infatti che questa svolge puramente attività di investimento finanziario. Risulta inoltre del tutto plausibile che la cessione dei dividendi alla società svizzera sia solamente rimandata alla scadenza della tax holiday, ossia del periodo transitorio di detassazione concesso a titolo di ruling dalla Confederazione elvetica alla controllante elvetica, effettiva destinataria degli utili. Infine, non risulta applicabile l'aliquota dell'1,375% considerato che la società olandese è una struttura di puro artificio, sicché i dividendi sono distribuiti in Svizzera e quindi al di fuori dell'Unione Europea e neppure risulta applicabile l'aliquota del 15% prevista dalla convenzione italo-elvetica in quanto non è consentito al contribuente beneficiare strumentalmente delle conclusioni alle quali è pervenuto l'Ufficio laddove ha dimostrato che la beneficiaria effettiva fosse una società elvetica. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art.27-bis, comma 5*

**854. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 5350 del 9 dicembre 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi**

**Atto di recupero credito – Accollo del debito – Compensazione del debito accollato con crediti propri – Sanzione per omesso versamento – Sussiste.**

È preclusa all'accollante la possibilità di adempiere al pagamento del debito accollato con eventuali propri crediti d'imposta. Ed infatti, una volta avvenuto l'accollo del debito, l'accollante non può estinguerlo utilizzando in compensazioni propri crediti erariali, in quanto la compensazione è consentita solo tra debiti e crediti in essere tra i medesimi soggetti. In caso di comportamento difforme, l'accollato sarà tenuto al pagamento della sanzione pari al 30% dell'importo non versato. (M.A.P.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8*

**855. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 5410 dell'11 dicembre 2019. Presidente ed Estensore: Gaballo**

**Credito d'imposta – Decadenza.**

In tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, l'indicazione del credito d'imposta che deve essere effettuata a pena di decadenza nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, integra un atto negoziale, in quanto diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore, sicché, il contribuente che abbia omissso tale indicazione non può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza e non consente, in ogni caso, di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 5, l. 449/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 10029/2018*

**856. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza 5439, 11 dicembre 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Miceli**

**Contributi di bonifica di aziende agricole a favore di consorzi.**

Con riferimento ai contributi di bonifica, qualora l'ente impositore dimostri la regolarità della sua richiesta, grava sul contribuente l'onere di contestare la legittimità del provvedimento o del suo contenuto, al contrario, in mancanza dell'indicazione e produzione attestanti il perimetro di contribuenza e piano di classifica, grava sul consorzio richiedente il contributo l'onere di provare il conseguimento di un beneficio sul fondo, derivante dalle opere di bonifica eseguite dal consorzio. Pertanto, è invalida la cartella di pagamento notificata dall'Amministrazione che non specifica quale opera di bonifica sarebbe stata realizzata, in base a quali atti, né indica le spese effettive sostenute a favore del fondo. (E.Q.)

*Riferimenti normativi: art. 5, l. 449/1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 10029/2018*

**857. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 5871 del 23 dicembre 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Grassi**

**Associazioni sportive dilettantistiche – Regime fiscale agevolativo – Iscrizione al Registro Nazionale del CONI – Essenziale.**

Al fine di usufruire delle agevolazioni previste per gli enti associativi, le società e associazioni sportive dilettantistiche devono rispettare obbligatoriamente il requisito della costituzione nei modi previsti dai commi 17 e 18 dell'art. 90 della legge 289/2002 e quello dell'iscrizione al Registro Nazionale presso il CONI, non potendosi ritenere sufficiente la mera affiliazione al FIGC quale elemento fondante per l'utilizzo del regime fiscale agevolativo. (G.Za.)

*Riferimenti normativi: d.l. 136/04, art. 7*

**858. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3048 dell'11 luglio 2019. Presidente: Catania, Estensore: Salvo**

**Voluntary disclosure – Natura.**

La dichiarazione di volersi avvalere di una determinata procedura definitiva, nel caso di specie della "Procedura di collaborazione volontaria", c.d. "Voluntary disclosure" - ed analogamente del c.d. "Ravvedimento operoso" - non ha natura di mera dichiarazione di scienza o di giudizio e come tale modificabile, ma integra un atto volontario, frutto di scelta ed autodeterminazione

da parte del contribuente, i cui effetti sono previsti dalla legge sicché un volta presentata non può essere modificata. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 1, l. 15 dicembre 2014, n. 186*

**859. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3050 dell'11 luglio 2019. Presidente: Catania, Estensore: Salvo**

**Responsabilità soci snc per obbligazioni tributarie.**

Gli ex soci di una snc che hanno trasferito le quote sociali non rispondono in solido con la società delle obbligazioni tributarie che trovano il loro momento genetico in un fatto successivo alla cessione posto in essere da terzi, ancorché dette obbligazioni siano riferite ad anni d'imposta in cui essi appartenevano alla compagine societaria (fattispecie relativa a presentazione di dichiarazione integrativa). (A.Z.)

*Riferimenti normativi: artt. 2267 e 2290 c.c.*

**860. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 3087 del 12 luglio 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

**Sanzioni amministrative – Violazioni di obblighi di trasmissione da parte dell'intermediario – Applicazione cumulo giuridico.**

In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, nel caso di trasmissione telematica tardiva di plurimi "files" di dichiarazioni fiscali da parte dell'intermediario, in forza del principio del "favor rei" non trova applicazione il cumulo materiale, bensì quello giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997. (A.Z.)

*Riferimenti normativi: art. 7 bis d.lgs. n. 241/97; art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 4458 del 2017; Cass. n. 12682 del 2015; Cass. n. 11742 del 2015; Cass. n. 11741 del 2015; Cass. n. 21570 del 2016; Cass. n. 27061 del 2017*

**861. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3537 del 20 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Calà**

**Richiesta detassazione l. 388/2000 – Obbligo di presentazione nella dichiarazione di competenza.**

La richiesta (o l'utilizzo) dei benefici della Tremonti Ambiente (Legge 388/2000) deve essere necessariamente avanzata nella dichiarazione di competenza, non potendo essere presentata in anni successivi nella dichiarazione integrativa. (E.Bo.)

*Riferimenti normativi: art. 6, co. 13-19, L. 388/2000*

**862. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3647 del 26 settembre 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

**IRAP – Versamenti non dovuti ab origine – Istanza di rimborso – Decadenza.**

In caso di versamenti diretti, il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 del d. P.R. 602/1973, decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché in questa ipotesi l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 38*

**863. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3743 del 2 ottobre 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Del Monaco**

**Istanza di rimborso presentata oltre il termine decadenziale di 48 mesi – deposito della sentenza della Corte di Giustizia che dichiara l'imposta incompatibile/contraria con il diritto UE – insussistenza di overruling giurisprudenziale – tardività dell'istanza.**

Con riferimento alla tipologia di rendite da fondo di previdenza per il personale bancario, la giurisprudenza di legittimità, stante la dichiarazione di incompatibilità dell'imposta con il diritto comunitario, ha ribadito che il termine di decadenza per il rimborso debba decorrere dal versamento o dalla ritenuta e non dalla pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia. Non può essere ravvisato un impedimento "legale", come tale idoneo ad incidere sulla decorrenza del termine decadenziale, nella presenza di una norma di diritto nazionale incompatibile con il diritto europeo, posto che il contrasto tra la norma di diritto interno e quella comunitaria può essere rilevato direttamente dal giudice che è tenuto a non darle applicazione, anche quando sia stata emanata in epoca successiva a quella comunitaria. (G.Zam.)

*Riferimenti normativi: art. 2935 c.c.; art. 38 d.P.R. n. 602/1973*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., SS.UU. n. 13676/2014; Cass. civ., n. 18276/2004*

**864. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3745 del 30 settembre 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

**Catasto – Variazione della classificazione – Caratteristiche della struttura – Attività svolta nella struttura.**

Ai fini della qualifica catastale, l'immobile deve essere valutato nella sua visione oggettiva, avuto riguardo tanto alle caratteristiche proprie della struttura quanto alle attività concretamente svolte al suo interno, a nulla influenzando la qualifica soggettiva di colui che esercita tale attività. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.m. M.E.F. 10 aprile 1997, n. 701*

**865. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4417 dell'11 novembre 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Scurpa**

**Agevolazioni per interventi di riqualificazione immobiliare – Limitazioni in base alla tipologia di immobile – Non sussiste – Esclusione di beni strumentali e beni merce – Non sussiste.**

L'agevolazione fiscale di cui all'art. 1, comma 344, L. n. 296/2006 non trova limitazioni in base alla tipologia dell'immobile né in relazione al fatto che gli stessi rappresentino un bene strumentale dell'impresa o ne costituiscano i c.d. beni merce, essendo piuttosto rivolta in via generale e senza distinzioni a tutti i possessori o detentori di beni immobili. (R.C.)

*Riferimenti normativi: l. n. 296/2006, art. 1, comma 344*

**866. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4860 del 3 dicembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

**Imposta sostitutiva sulla rivalutazione degli immobili ex d.l. n. 185 del 2008 – Fusione per incorporazione della società di persone avente diritto al rimborso – Legittimazione attiva in capo ai soci della società incorporata.**

In caso di fusione di società di persone il diritto al rimborso di imposte versate dalla società si trasferisce in capo ai soci in base alle rispettive quote di partecipazione al capitale, e non già in capo alla società incorporante che risulta pertanto essere priva di legittimazione attiva (nel caso di specie la società di persone incorporata avrebbe dovuto certificare le quote di credito di spettanza dei soci). (G.O.)

*Riferimenti normativi: d. l. n. 185 del 2008*

**867. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4883 del 5 dicembre 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Gatti**

**Accertamento di classamento e rendita catastale di unità immobiliare scaturito da dichiarazione DOCFA – Difetto di motivazione – Inesistenza.**

Nel caso in cui l’Agenzia proceda ad una rettifica del classamento e della rendita catastale di un immobile sulla base di dichiarazione DOCFA, non sussiste il difetto di motivazione dell’avviso di rettifica posto che l’Agenzia effettua una mera attività di verifica ovvero di valutazione dei dati dichiarati dalla parte. (G.O.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 15495 del 2013; Corte di Cassazione, sentenza n. 9629 del 2012*

**868. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 5111 del 17 dicembre 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Fucci**

**Il dies a quo per la presentazione dell’istanza di rimborso da errato versamento di aliquota addizionale del 10% decorre dalla data del versamento dell’imposta non dovuta.**

Qualora venga contestato in radice l’obbligo del pagamento del tributo in forza di un regime di esenzione soggettiva o per mancanza ab origine dei relativi presupposti soggettivi e oggettivi di legge, il dies a quo per chiedere il rimborso decorre dalla data del versamento dell’imposta. Invero, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell’obbligo di versamento, il soggetto che ha effettuato un versamento diretto potrà presentare un’istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso. (M.L.M.)

*Riferimenti normativi: art. 33 del d.l. n. 78/2010 e art. 38, secondo comma, del d.P.R. 602/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenze n. 12269/2017, n. 5968/2006 e n. 198/2004*

**869. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 5268 del 20 dicembre 2019, Presidente: Martorelli, Estensore: Vicuna**

**Revisione del classamento – microzona – riallineamento catastale.**

L’articolo 2 del d.P.R. n.138 del 23/03/1998 - Articolazione del territorio comunale in microzone - in vigore dal 27/05/1998, in particolare stabilisce che: "La microzona rappresenta una porzione del territorio comunale o, nel caso di zone costituite da gruppi di comuni, un intero territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambienta/i, socio-economici nonché nella dotazione dei servizi ed infrastrutture urbane. In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti; essa individua ambiti territoriali di mercato omogeneo sul piano dei redditi e dei valori, ed in particolare per l’incidenza su tali entità delle caratteristiche estrinseche delle unità immobiliari". Questa Commissione osserva che il presupposto della revisione del classamento consiste nella necessità di procedere al riallineamento catastale degli immobili a seguito dello scostamento di valore rispetto alla microzona comunale; in base a ciò, non viene ritenuto necessario indicare le specifiche caratteristiche dell’immobile (caratteristiche che, invece, sono richieste per altri tipi di classamento, ad esempio quello previsto dall’art. 1 comma 336 1. 311/2004), atteso che la revisione del classamento non è condizionata dalle caratteristiche tecniche dell’immobile, bensì esclusivamente dai parametri relativi alla microzona di riferimento. (M.Fal.)

*Riferimenti normativi: art. 2 del d.P.R. n.138 del 23 marzo 1998*

**870. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5583 del 31 dicembre 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Imposte ipotecaria e catastale – Compravendita immobiliare – Rideterminazione del valore – Prezzo dichiarato ai fini IVA – Rettifica – Non obbligatoria.**

L'Agenzia delle Entrate può legittimamente procedere alla rideterminazione del valore di una compravendita immobiliare ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, pur senza rettificare il prezzo dichiarato ai fini Iva, essendo quest'ultimo un tributo diverso e legato al corrispettivo dichiarato dalle parti contraenti. (A.Faz.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 347/90*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 31411 del 5 dicembre 2018*





PARTE SECONDA

1° SEMESTRE 2020





PARTE SECONDA  
1° SEMESTRE 2020  
LE MASSIME



## **Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 600/1973]**

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)	pag. 273
RITENUTE ALLA FONTE	pag. 274
Lavoro dipendente e redditi assimilati	pag. 274
Interessi e redditi di capitale	pag. 275
ESENZIONE DA IMPOSTE	pag. 275
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag. 275
LIQUIDAZIONI "AUTOMATIZZATE" (art. 36-bis)	pag. 276
CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)	pag. 278
CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE	pag. 279
RETTIFICA DICHIARAZIONE	pag. 283
Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	pag. 283
Analitico-induttivo	pag. 284
Induttivo puro	pag. 286
ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43)	pag. 288
ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	pag. 288
NOTIFICAZIONI	pag. 289
SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA	pag. 291
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 291
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 293
ALTRO	pag. 295



**Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 600/1973]****DICHIARAZIONE (CONTENUTO)**

1. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 809 del 20 maggio 2020. Presidente: Ortolani, Estensore: Amato**

**Dichiarazione dei redditi – Crediti di imposta concessi in favore delle imprese – Omessa indicazione – Quadro RU – Collaborazione tra contribuente ed amministrazione – Invito all'integrazione della dichiarazione.**

Il credito di imposta utilizzato in compensazione ma non esposto in dichiarazione nel quadro RU non può determinare la decadenza del diritto ma unicamente l'invito da parte dell'amministrazione a regolarizzare l'omessa indicazione in applicazione dei principi generali di collaborazione tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, in quanto, una simile sanzione impropria sarebbe sproporzionata rispetto alla tutela dell'affidamento e della buona fede enunciati nello Statuto del contribuente. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, commi da 280 a 283*

2. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 41 del 6 febbraio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Moroni**

**Dichiarazione dei redditi – Dichiarazione integrativa – Termini.**

È sempre prevista la possibilità per il contribuente di presentare dichiarazione integrativa per rettificare quanto già dichiarato, anche dopo il ricevimento delle lettere informative (cosiddette "cambia verso") da parte dell'Agenzia. Quest'ultima, prima di procedere ad accertamento, deve controllare e liquidare la dichiarazione integrativa. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

3. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 12 del 3 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Avviso di accertamento – Stabile organizzazione – Presupposti – Attività svolta dalla casa madre – Non rileva.**

In tema di "stabile organizzazione", istituto di diritto tributario che collega a uno Stato il reddito che deriva da una attività economica svolta sul suo territorio da parte di un'impresa non residente, l'art. 5 del modello OCSE, l'ordinamento italiano e la giurisprudenza formatosi sul punto, individuano i requisiti caratterizzanti dell'esistenza nello Stato di un centro di imputazione di situazioni giuridiche (cd "installazione stabile"), nella presenza di locali in cui esercitare l'impresa (elemento materiale), nelle maestranze necessarie per svolgere l'attività (elemento personale), nella connessione dell'installazione stabile all'esercizio normale dell'impresa, all'idoneità della "stabile organizzazione" a produrre reddito "di per sé" reddito, indipendentemente dall'attività svolta dall'impresa "casa madre" non residente. (L.Z.)

*Riferimenti normativi:*

4. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 322 del 5 febbraio 2020. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

**Dichiarazione – Imposte sui redditi – Contenuto – Omissioni – Credito d'imposta di cui alla legge 296/2006 – Emendabilità – Sussiste.**

La mancata indicazione nel quadro RU del modello Unico del credito d'imposta di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui alla legge 296/2006, art. 1, commi 280-283, è da considerare come omissione frutto di palese errore, emendabile senza limite di tempo anche in sede contenziosa. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, comma 282*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 16185 del 3 agosto 2016*

5. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1004 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Credito di imposta R&S – Omessa compilazione del quadro RU – Dichiarazione integrativa – Spettanza – Sussiste.**

Il credito di imposta per Ricerca e Sviluppo spetta anche allorquando il contribuente, a seguito di comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis del d.P.R. 600/73 per non aver esposto lo stesso nel quadro RU della dichiarazione, presenti una dichiarazione integrativa. Invero, il diritto al credito R&S non è pregiudicato dall'inosservanza degli obblighi dichiarativi, che costituisce una mera violazione formale sanabile mediante presentazione della dichiarazione integrativa, ovvero mediante l'istituto del ravvedimento operoso. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36-bis*

6. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1175 del 22 giugno 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Colavolpe**

**Istanza di rimborso – Credito esposto in dichiarazione – Scadenza dei termini decadenziali per l'accertamento – Contestabilità del credito – Sussiste.**

In tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "*quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*". (F.Tam.)

*Riferimenti normativi: art. 94, comma d.P.R. n. 917/1986*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. n. 5069 del 15 marzo 2016*

## **RITENUTE ALLA FONTE**

### ***Lavoro dipendente e redditi assimilati***

7. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 106 del 4 giugno 2020. Presidente: Dettori, Estensore: Diana**

**Ritenute alla fonte – Lavoro dipendente e redditi assimilati – Ritenute operate dal datore ma non versate – Solidarietà di imposta – Riscossione delle imposte non versate – Responsabilità esclusiva del datore di lavoro.**

In materia di ritenute tra sostituto e sostituito non sussiste la responsabilità solidale in materia di ritenute d'acconto, in sede di riscossione, qualora esse siano state comunque operate, dal sostituto che è il soggetto obbligato al pagamento. Spetta all'Ufficio esperire ogni azione idonea a mettere il lavoratore sostituito nelle condizioni di dimostrare che sugli emolumenti incassati era stata operata la ritenuta d'acconto. L'omissione del necessario contraddittorio rende illegittima l'azione di accertamento a carico del lavoratore sostituito. (G.B.)

*Riferimenti normativi: art. 35 d.P.R. 602/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 10378 del 12 aprile 2019*



*Interessi e redditi di capitale*

8. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1131 del 18 giugno 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Crespi**

**Diritto al rimborso dell'euro-ritenuta – Direttiva 2003/48/CE – Divieto di doppia imposizione – Sussiste.**

L'euro-ritenuta ha caratteristiche peculiari che non consentono di poter comprendere detta imposta nel meccanismo di compensazione e/o rimborso previsto dall'art. 165 del T.U.I.R. La ritenuta in questione è da considerarsi una imposizione su redditi di capitale di fonte estera che non concorrono a formare il reddito complessivo del residente italiano in quanto sottoposto ad un regime impositivo sostitutivo (quali gli interessi su depositi o conti correnti esteri, interessi, premi ed altri frutti di titoli obbligazionari emessi all'estero). Quindi, la legittimità del rimborso dell'euro-ritenuta deriva dalla Direttiva europea 2003/48/CE. La preclusione al recupero dell'euro-ritenuta in caso di accesso alla voluntary disclosure risulterebbe, infatti, contraria agli accordi internazionali (nella specie, quello UE con la Confederazione elvetica contro la doppia imposizione) e ciò violerebbe la direttiva 2003/48/CE che, vietando la doppia imposizione, prevede al suo art. 14 che lo Stato di residenza fiscale possa sostituire il meccanismo del credito con un rimborso della ritenuta alla fonte. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 197/1986, art. 165; Direttiva 2003/48/CE, art. 14*

**ESENZIONE DA IMPOSTE**

9. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 388 dell'11 febbraio 2020. Presidente: Malaspina, Estensore: Ramondetta**

**Agevolazioni PMI – Requisiti – Sopravvenuti mutamenti – Irrilevanti.**

In materia di agevolazioni per investimenti ambientali riservati alle PMI, i contribuenti, per poterne beneficiare, devono avere i requisiti soggettivi previsti dall'art. 6 della Legge n. 388/2000 al momento dell'effettuazione dell'investimento.

Non rilevano, viceversa, le mutazioni intervenute successivamente alla data della realizzazione degli investimenti energetici, non potendo, quest'ultime, interferire in alcun modo con la spettanza o meno dell'agevolazione. (I.B.)

*Riferimenti normativi: l. 388/2000, art. 6*

**ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE**

10. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 132 del 13 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Vitali**

**Prova documentale – Disconoscimento copia fotostatica – Validità probatoria della fotocopia.**

In tema di prova documentale, l'onere di disconoscere la conformità tra l'originale di una scrittura e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, deve essere assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti contestazioni generiche o onnicomprensive. Il disconoscimento delle sottoscrizioni apposte alle ricevute di ricevimento delle cartelle richiede, invece, querela di falso, trattandosi di atti redatti da pubblico ufficiale. (C.F.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2719*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 5, sentenza n. 16557 del 20/06/2019; Sez. 6 - 5, ordinanza n. 29993 del 13/12/2017*

**11. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 210 del 26 maggio 2020.  
Presidente ed Estensore: Caristi**

**Verifica fiscale società – Presunzione di distribuzione utili extracontabili al socio – Maggiore reddito di partecipazione socio.**

Allorquando dalla verifica fiscale nei confronti di una società risultino maggiori ricavi o costi inesistenti, l'Agenzia può attribuire anche ai soci i maggiori utili extracontabili accertati, soprattutto nelle ipotesi di società a ristretta base proprietaria in cui sorgono situazioni di unicità tra il socio e la società che giustificano la presunzione di una ripartizione di utili fuori bilancio (nel caso di specie, la ricorrente era socia unica). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 38 e 42; artt. 2697, 2727 c.c.*

**LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)**

**12. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 52 dell'8 gennaio 2020.  
Presidente ed Estensore: Oldi**

**Liquidazione automatizzata delle dichiarazioni – Contestazione di violazioni che necessitano di verifiche e valutazioni giuridiche – Illegittima.**

La diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta prevista in caso di procedure automatizzate, ex art. 36-bis del d.P.R. 600/73, è legittima solo se basata su un controllo meramente cartolare della dichiarazione. Tale procedura, pertanto, non può essere utilizzata quando sia necessario risolvere questioni giuridiche dalla cui soluzione discende l'accertamento della sussistenza, in capo all'Amministrazione, dei presupposti per poter procedere al recupero dell'imposta nei confronti del contribuente. (M.Mo.)

*Riferimenti normativi: art. 36-bis d.P.R. 600/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 5, sentenza n. 19860 del 5 ottobre 2016*

**13. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 21 del 14 gennaio 2020.  
Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

**Riscossione – Cartella di pagamento – Mancata notifica dell'avviso bonario – Importi non versati – Nullità – Non sussiste.**

L'avviso bonario permette al contribuente di sanare eventuali errori della dichiarazione emersi a seguito del controllo formale condotto dall'Amministrazione e di versare il *quantum* dovuto con riduzione delle sanzioni. Pertanto, il suo invio si configura come adempimento necessario, la cui omissione inficia la legittimità della successiva fase esecutiva, solo allorquando il risultato derivante dall'attività di riliquidazione è diverso da quanto indicato in dichiarazione. Diversamente invece quando in dichiarazione siano indicati importi non versati, non è necessaria alcuna preventiva comunicazione al contribuente dell'esito del controllo. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, 36-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1711 del 24 gennaio 2018*

14. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 250 del 26 giugno 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Operazione di incorporazione tra società – Perdite – Rilevanza contabile – Indici – Assenza – Controllo automatizzato.**

Le perdite delle società che partecipano all'operazione di incorporazione possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione per la parte non eccedente l'ammontare del patrimonio netto, a condizione che da specifici indici (tra cui ricavi conseguiti e spese sostenute per prestazioni di lavoro subordinato), che devono sussistere fino al momento della fusione, sia possibile desumere la vitalità economica della società in perdita. L'assenza di tali requisiti, volti a evitare fusioni con società prive di capacità produttiva al solo fine di utilizzare delle compensazioni tra le perdite di una con gli utili dell'altra, può legittimare il recupero a tassazione di IRES da parte dell'Agenzia delle entrate a seguito di controllo automatizzato ex artt. 36 bis d.P.R. 600/73 e 54 bis d.P.R. 633/1972. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1073, art. 36-bis; d.P.R. 633/1972, art. 54-bis*

15. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 28 del 14 gennaio 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi**

**Imposte sui redditi – Liquidazione in base alle dichiarazioni ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600/1973 – Ambito di applicazione.**

L'immediata iscrizione a ruolo, a seguito di liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis, d.P.R. n. 600/1973, è possibile e ammissibile solo nel caso in cui la maggiore imposta pretesa sia determinata mediante il controllo meramente cartolare della dichiarazione, sulla base dei dati forniti dal contribuente con la stessa dichiarazione, o in caso di errori materiali e/o di calcolo. Invece, in presenza del disconoscimento di un credito di imposta, che consegue ad una attività di valutazione e interpretazione giuridica di norme, anche relative alle modalità attraverso cui accedere al recupero del beneficio fiscale non fruito, e all'analisi di dati rinvenibili da diverse dichiarazioni fiscali succedutesi nel tempo e poi integrate, il disconoscimento del credito fiscale, quand'anche possibile, deve essere motivato con adeguate argomentazioni e formalizzato in un avviso di accertamento, nel rispetto delle modalità procedurali e delle garanzie difensive previste dalla normativa. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 36-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 19860 del 5 ottobre 2016*

16. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1391 del 29 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Guicciardi**

**Controlli automatizzati – Disconoscimento credito pregresso – Omessa presentazione dichiarazione – Irrilevante – Dimostrazione esistenza del credito in sede contenziosa – Possibile.**

Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria recuperi, ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare, mediante la produzione di idonea documentazione, l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, ed in tale modo viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, il suo diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, da un altro, in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore pretesa tributaria del Fisco, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis; d.P.R. 633/72, art. 54-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 31433 del 5 dicembre 2018*

**17. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1415 del 29 giugno 2020. Presidente: Guicciardi, Estensore: Crespi**

**Controlli automatizzati – Disconoscimento del credito – Dimostrazione esistenza del credito in sede contenziosa – Possibile – Effetti su sanzioni e interessi – Rilevanti.**

Ai fini IRPEF ed IRAP, il contribuente ha diritto di far valere il proprio credito direttamente in sede contenziosa, al fine di opporsi alla maggiore pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria, che si sia tradotta nell'emissione di cartella esattoriale o di altro atto impositivo, anche in caso di diretta iscrizione a ruolo successiva a controllo automatizzato. Il riconoscimento in via giurisdizionale del credito d'imposta del contribuente ha effetti anche sotto il profilo della debenza degli interessi e dell'applicazione della sanzione da omesso versamento, considerato che il diritto di credito sorge già al momento di verifica dei suoi presupposti e l'effetto estintivo della compensazione opera retroattivamente. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza 25288 del 9 ottobre 2019*

**CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)**

**18. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 228 del 1° giugno 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Controllo formale – Sanzioni – Compatibilità con art. 53 Cost. – Funzione risarcitoria.**

Laddove, a seguito di controllo formale ex art. 36 ter d.P.R. n. 600/1973, l'Agenzia delle entrate intimi al contribuente il pagamento di una somma comprensiva oltre che di IRPEF, interessi e diritti di notifica, anche di sanzioni, non si pone in relazione a queste ultime un problema di costituzionalità ex art. 53 Cost., in quanto hanno funzione risarcitoria e non sono qualificabili come imposte, per le quali opera il principio di progressività. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36-ter; art. 53 Cost.*

**19. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 90 dell'11 marzo 2020. Presidente ed Estensore: Calia**

**Controllo formale ex art 36 ter modello 730 – Sanzioni in capo al CAF – Misura.**

Secondo la disposizione di cui all'articolo 39 del d.lgs. 241/97 così come modificato dal DL 4/2019, in caso di controllo ed accertamento ex articolo 36 ter di modelli 730 presentati dai CAF, la maggiore imposta e gli interessi restano dovuti esclusivamente dal contribuente mentre i professionisti abilitati dal CAF rispondono con una sanzione pari al 30% dell'imposta contestata, tranne nei casi di dolo o colpa grave del contribuente. In precedenza il regime sanzionatorio prevedeva la richiesta al CAF dell'intera imposta ma, trattandosi di modifica di norme sanzionatorie, trova applicazione il principio del *favor rei* e dunque la norma più favorevole introdotta nel 2019 si applica anche alle contestazioni che in quel momento non siano ancora diventate definitive. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 247/97*

20. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1281 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Controllo formale – Rettifica valori dichiarati per spese afferenti alla riqualificazione energetica – Mancata indicazione nella causale dei bonifici dei riferimenti normativi – Illegittimo.**

Il controllo formale effettuato ai sensi dell'art. 36 ter, d.P.R. 600/73 con il quale l'Ufficio rettifica i dati dichiarati dal contribuente in ordine alle spese sostenute per la riqualificazione energetica, sulla scorta della mancata indicazione, nella causale dei bonifici, dei riferimenti normativi, è illegittimo. È, infatti, assunto consolidato nella prassi amministrativa che allorquando l'indicazione nella causale del bonifico dei riferimenti normativi legittimanti la detrazione sia errata o carente, frutto di mero errore materiale, e non abbia pregiudicato l'applicazione della ritenuta d'acconto, l'agevolazione (nel rispetto degli altri presupposti prescritti) può comunque essere riconosciuta. L'unico errore che richiede necessariamente la correzione è quello della completa dimenticanza della causale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36 ter*

#### **CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE**

21. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 119 dell'8 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Fischetti**

**Società a ristretta base sociale – Presunzione di distribuzione degli utili – Legittimità – Sussiste.**

Nelle società di capitali a ristretta base sociale, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, deve ritenersi fondata la presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio ai soci. Questi ultimi hanno però la possibilità di fornire la prova che i maggior ricavi accertati in capo alla società non siano stati oggetto di distribuzione, in quanto accantonati o reinvestiti, o che siano stati destinati ad altri soggetti specificamente individuati. (M.Mo.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. 5, sentenza n. 28348 del 7 novembre 2018*

22. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 52 del 23 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Chiappani**

**Verifica nei confronti di terzo – PVC non allegato o richiamato nelle sue parti essenziali – Nullità avviso di accertamento per carenza di motivazione.**

La mancata allegazione del processo verbale di constatazione redatto a seguito di verifica fiscale svolta dalla Guardia di Finanza nei confronti di un soggetto terzo, nonché la mancata riproduzione del suo "contenuto essenziale" (*id est* di quei dati che avrebbero consentito di sviluppare appieno scelte difensive) nell'avviso di accertamento notificato al ricorrente, comportano la nullità di quest'ultimo per carenza di motivazione e susseguente violazione del diritto di difesa del contribuente. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. n. 212/2000, art. 7 e d.P.R. 600/1973, art. 42*

23. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 11 del 14 febbraio 2020. Presidente: Abate, Estensore: Cecchetti**

**Avviso di accertamento – Falsa fatturazione – Onere della prova.**

In caso di contestazione rispetto alla veridicità di un documento (fattura) esistente e formalmente ineccepibile, incombe in caso all'Amministrazione l'onere di dimostrare che la

fattura è stata emessa per operazioni inesistenti non potendo il semplice sospetto essere sufficiente per supportare l'accertamento comportando l'inversione dell'onere della prova.

Non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva ma è l'Amministrazione che deve fornire la prova almeno dei gravi indizi necessari per ritenere oggettivamente false le fatture. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

24. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 12 del 14 febbraio 2020. Presidente: Abate, Estensore: Cecchetti**

**Imposta di registro – Tassazione della sentenza – Avviso di liquidazione – Onere di allegazione.**

In caso di avviso di liquidazione dell'imposta di registro relativo alla registrazione di una sentenza che indichi solo il numero della sentenza civile oggetto della registrazione senza allegarla è illegittimo per difetto di motivazione in relazione all'obbligo di allegazione previsto dall'articolo 7 della legge 212 del 2000. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986 art.54, l. 212/00 art.7*

25. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 37 del 13 marzo 2020. Presidente ed Estensore: Buonanno**

**Avviso di accertamento – Motivazione – Onere della prova.**

Se l'Agenzia delle Entrate intende rettificare quanto dichiarato dal contribuente, l'avviso di accertamento deve basarsi sulle risultanze della fase istruttoria che devono presentare le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza; la motivazione dell'accertamento deve considerarsi carente se non contiene riferimenti a circostanze di fatto specifiche e concrete necessarie a disattendere quanto dichiarato dal ricorrente. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

26. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1284 del 17 giugno 2020. Presidente: Saresella, Estensore: Grossi**

**Imposta di registro – Sentenze e provvedimenti giudiziari – Avviso di liquidazione – Omessa allegazione atto tassato – Illegittimità.**

In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, d.P.R. n. 131 del 1986 che indichi soltanto la data e il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare. (L.R.C.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. VI, ordinanza n. 29491 del 16 novembre 2018*

27. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 797 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Avviso di accertamento privo delle osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, L. 212/2000 – Illegittimità – Non sussiste.**

L'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, della l. 212 del 2000, è valido, atteso che la nullità di un atto impositivo consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione

di specifici diritti o garanzie, fermo restando che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12, comma 7*

28. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 802 del 25 maggio 2020, Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Avviso di accertamento – Motivazione in tema di rendita catastale – Assenza di sopralluogo – Illegittimità – Non sussiste.**

È legittimo l'avviso di accertamento che, rettificando la rendita catastale dichiarata dal contribuente con procedura DOCFA, sia stato emesso senza l'effettuazione di apposito sopralluogo, in quanto quest'ultimo non costituisce un diritto del contribuente né una condizione di legittimità dell'avviso attributivo di rendita. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 1249/1939, art. 10*

29. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 827 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Avviso di accertamento – Revisione classamento – Motivazione generica – Illegittimità – Sussiste.**

Qualora il classamento di immobili avvenga a seguito della procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio. Al contrario, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate, di modo da consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7*

30. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 995 del 12 giugno 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Avviso di accertamento – Motivazione "per relationem".**

L'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7*

31. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1012 del 12 giugno 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Avviso di accertamento – Sottoscrizione del funzionario delegato – Validità della delega – Mancanza del nominativo del delegato – Non sussiste.**

In tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973 deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicché essa non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. 5 sentenza n. 11013 del 19/04/2019; Sez. 5 n. 8814 del 2019*

32. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1189 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Operazioni inesistenti – PVC notificato a società terza – Mancata allegazione – Irrilevanza – Riproduzione nell'accertamento del contenuto essenziale – Sufficienza.**

Non rileva ai fini della legittimità dell'avviso di accertamento, emesso per contestare l'indebita deduzione di costi risultanti da fatture ritenute afferenti a operazioni inesistenti, la mancata allegazione del processo verbale di constatazione e l'accertamento notificato a soggetto terzo. All'uopo, l'Amministrazione può limitarsi a riprodurre il contenuto essenziale di questi atti nell'accertamento notificato al contribuente, per tale via adempiendo all'obbligo di motivazione "per relationem" di cui all'art. 7 legge 212/2000 e consentendo al contribuente di svolgere pienamente le proprie difese. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

33. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1223 del 24 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Catania**

**Accertamento catastale – Motivazione dell'atto – Indicazione del presupposto della rettifica – Necessaria.**

In tema di revisione del classamento catastale di immobili urbani, la motivazione non può limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Agenzia del Territorio, ma deve specificare, a pena di nullità, a quale presupposto la modifica debba essere associata, così rispondendo alla funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase del contenzioso, nella quale il contribuente, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, può richiedere la verifica dell'effettiva correttezza della riclassificazione. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 21736 del 15 ottobre 2014; Cass., ordinanza n. 10489 del 6 maggio 2013*

34. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1255 del 23 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Processo verbale di constatazione – Dichiarazioni del contribuente – Confessione stragiudiziale – Valore di prova legale fino a querela di falso.**

Le dichiarazioni rese dal contribuente durante o al termine dell'attività ispettiva, debitamente cristallizzate nel processo verbale di constatazione, assumono la valenza di confessioni stragiudiziali. Alla luce di simile circostanza e considerato che il processo verbale redatto da un Pubblico Ufficiale ha efficacia di prova legale, fino a querela di falso in ordine alla provenienza dell'atto dal pubblico funzionario che lo ha redatto, nonché della veridicità degli accertamenti da lui compiuti, è legittima la ricostruzione dell'Ufficio che si basi prevalentemente sulle dichiarazioni del contribuente ivi riportate. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

35. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1270 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Di Gaetano**

**Motivazione – Sussistenza e presupposti.**

La motivazione ha la funzione di spiegare il fondamento della pretesa erariale e di fornire al contribuente gli elementi per decidere se impugnare o meno l'atto impositivo e, in quest'ultimo



caso, concorre a delimitare il *quid disputandum*. La motivazione è scevra da vizi laddove indichi i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che, in relazione alle risultanze dell'istruttoria, hanno determinato la decisione dell'Amministrazione a emettere l'avviso di accertamento. A tal riguardo, allorquando all'esito del rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo, il contribuente comunichi osservazioni e richieste all'Amministrazione finanziaria, quest'ultima è onerata, ai sensi dell'art. 12, co. 7, l. 212/2000 a prenderle in considerazione e valutarle. A simile obbligo, tuttavia, non si affianca, a pena di nullità dell'atto, quello ulteriore di esplicitare graficamente dette valutazioni. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12, co. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 3583 del 24 febbraio 2016*

36. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1322 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Notificazione – Termine di 60 giorni dalla consegna del PVC – Mancata osservanza – Motivi d'urgenza – Sussistono.**

L'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente deve essere interpretato nel senso che è da considerarsi illegittimo l'avviso di accertamento emanato dall'Amministrazione finanziaria prima dello scadere del termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni, a meno che l'Ufficio non adduca specifici motivi in ordine all'esistenza di particolari ragioni di urgenza a giustificazione del mancato rispetto di tale termine. Nel caso di specie, in riforma della sentenza impugnata, il giudice di seconde cure ha ritenuto che tra i motivi d'urgenza possa ricomprendersi anche l'imminente spirare del termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12 comma 7*

## RETTIFICA DICHIARAZIONE

### *Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA*

37. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 233 del 1° giugno 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

**Accertamento sintetico – Scostamento reddito accertato-dichiarato – Onere della prova – Contribuente – Versamenti.**

Nel caso in cui l'Ufficio ridetermini sinteticamente il reddito complessivo del contribuente, poiché vi è uno scostamento tra le spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta e i redditi dichiarati, spetta al contribuente dar prova delle proprie disponibilità. A tal fine, la CTP considera idonea la movimentazione che attesta i versamenti effettuati dalla madre a favore della figlia-ricorrente, a titolo di restituzione di prestito. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 38, comma 4° e ss.*

38. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 558 del 20 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Silocchi**

**Imposte sui redditi – Metodo analitico-induttivo – Studi di settore – Studio evoluto – Costituisce ius superveniens – Invocabilità in appello da parte del contribuente – Sussiste.**

In tema di accertamento analitico-induttivo, mentre l'errato inquadramento nello studio di settore, in quanto afferente alla genesi dell'atto impositivo, costituisce un'eccezione relativa a norma procedimentale che deve essere eccepita a pena di decadenza, il successivo affinamento in uno studio di settore più evoluto costituisce "ius superveniens" rilevabile anche in appello,

sorgendo in capo al contribuente un diritto soggettivo perfetto ad essere riqualificato secondo il nuovo strumento in forza dei principi di coerenza e congruità da esso emergenti, salvo che la controparte pubblica non evidenzi, concretamente e non solo genericamente, le controindicazioni alla sua applicazione. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 33035 del 16 dicembre 2019; Cass., sentenza n. 23554 del 18 novembre 2015*

**39. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1253 del 23 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Accertamento sintetico – Capacità di spesa – Dimostrazione disponibilità fondi – Sufficienza.**

Nell'ambito dell'accertamento sintetico, al fine di dimostrare la capacità di spesa manifestata in una determinata annualità e posta dall'Amministrazione a fondamento della ripresa a tassazione, il contribuente deve fornire elementi atti a corroborare che le disponibilità finanziarie pregresse (o altre provviste, quali ad esempio quelle ricevute a titolo di donazione) sono sufficienti a coprire le spese sostenute. In altri termini, per contrastare la pretesa impositiva, è sufficiente che il ricorrente fornisca la prova dell'esistenza di un reddito capiente o di una provvista patrimoniale utile a giustificare le spese accertate. Allorquando non vi riesca, come nel caso di specie, l'operato dell'Ufficio va considerato legittimo e fondato. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 38*

***Analitico-induttivo***

**40. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 18 del 2 gennaio 2020. Presidente: Fischetti, Estensore: Saia**

**Presunzioni gravi precise e concordanti – Numero sacchetti acquistati – Non sono tali.**

Anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa considerarsi complessivamente inattendibile, è legittimo il ricorso al metodo analitico-induttivo, ex art. 39, c. 1, lett. d), del d.P.R. 600/1973, sulla base di elementi che consentono di accertare in via presuntiva maggiori ricavi. In tali casi l'accertamento deve essere motivato sia con riferimento ai presupposti che consentono il ricorso al metodo analitico o a quello induttivo, sia con riguardo alle ragioni che giustificano il calcolo in rettifica. L'Ufficio può desumere maggiori ricavi o minori costi sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

Non costituisce presunzione grave, precisa e concordante, idonea a dimostrare il conseguimento di maggiori ricavi, la sola discordanza tra il numero di sacchetti di plastica acquistati dalla società per il confezionamento di prodotti chimici rispetto a quelli ritenuti sufficienti dall'ufficio, quando la ricorrente dimostri che la quantità di sacchetti consumati può subire variazioni per varie ragioni quali: la necessità di utilizzare per il prodotto un doppio sacchetto contenitore, la necessità di impiegare nella miscelazione il contenuto di vari sacchetti di prodotto monocromo, con eliminazione dei contenitori provvisori e impiego di nuovi sacchetti nel confezionamento, la prevedibilità di rotture accidentali o danneggiamenti nonché la significativa presenza dei sacchetti nel considerevole volume di rifiuti certificati prodotti dallo stabilimento. (M.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art.39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. 5, sentenza n. 6929 del 17 marzo 2017*

41. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1123 dell'8 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Locatelli**  
**Ore lavorate – Mancato computo di assenze per malattia.**  
Deve ritenersi parzialmente illegittimo l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate accertava maggiori redditi in capo alla società contribuente in applicazione del metodo analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, basandosi sul numero presunto di ore lavorate dai soci e dal personale dipendente della società senza tener conto delle fisiologiche assenze che si possono verificare per malattia o particolari esigenze personali. (M.A.C.)  
*Riferimenti normativi: d.P.R. 600 del 1973, art. 39*
42. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 247 del 30 gennaio 2020. Presidente: Martorelli, Estensore: Vicuna**  
**Redditi d'impresa – Accertamento analitico contabile/induttivo – Riconoscimento forfetario di costi "neri" – Applicabilità – Non sussiste.**  
Il riconoscimento forfetario dei costi può trovare applicazione nell'ambito di accertamenti di natura induttiva extracontabile, ma non nell'ambito degli accertamenti di natura analitico-contabile, per i quali i componenti negativi, al pari di quelli positivi, sono determinati in maniera analitica; in tale contesto eventuali costi "neri" devono essere dimostrati dal contribuente sulla base di certi e precisi elementi di prova della loro specifica attinenza ai maggiori ricavi accertati. (F.V.A.)  
*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 39; d.P.R. n. 917/86, art. 109, comma 4, lett. b*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 22868 del 29 settembre 2017*
43. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 686 del 28 febbraio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Capuzzi**  
**IRES – Rettifica dichiarazione – Induttivo puro – Utilizzabilità dei dati relativi ai conti correnti dei soci – Ammessa.**  
In sede di rettifica e di accertamento d'ufficio delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 37, comma 3. del d.P.R. n. 600 del 1973, l'utilizzazione dei dati risultanti dalle copie dei conti correnti bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi limitata, in caso di società di capitali, ai conti formalmente intestati all'ente, ma riguarda anche quelli intestati ai soci, agli amministratori o ai procuratori generali, allorché risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di alcuni loro singoli dati, senza necessità di provare altresì che tutte le movimentazioni di tali rapporti rispecchino operazioni aziendali, atteso che, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600, incombe sulla società contribuente dimostrarne l'estraneità alla propria attività di impresa. (D.Ca.)  
*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 32 e 37, comma 3*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., sentenza n. 8112 del 22 aprile 2016*
44. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 697 del 3 marzo 2020. Presidente ed Estensore: Silocchi.**  
**Redditi di impresa – Rettifica dichiarazione – Analitico-induttivo – Costi deducibili – Onere della prova.**  
In sede di accertamento analitico-induttivo, l'Amministrazione finanziaria deve provare i maggiori ricavi, mentre il contribuente ha l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili,

affidenti ai maggiori ricavi, non potendo l'Amministrazione finanziaria riconoscerli in modo forfettario. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, 1° comma, lett. d)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ordinanza n. 22868 del 26 settembre 2017*

45. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1013 del 12 giugno 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. 600/1973 – Antieconomicità – Onere della prova – Contribuente.**

L'Amministrazione finanziaria può sindacare l'antieconomicità dei comportamenti tenuti dal contribuente in relazione ad alcune operazioni commerciali, determinando un'inversione dell'onere della prova a carico di quest'ultimo, il quale è chiamato a dimostrare le cause che hanno dato luogo ad una irragionevole condotta antieconomica dell'impresa. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 1, lett. d)*

46. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1358 del 26 giugno 2020. Presidente: Gravina, Estensore: Piombo**

**Accertamento induttivo – Presenza scritture contabili formalmente corrette – Non esclude legittimità – Sussistenza elementi gravi, precisi e concordanti – Necessaria.**

La presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, sempre che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. In siffatta ipotesi, pertanto, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ai fini delle imposte dirette, facendo ricorso alle percentuali di ricarico, e determinando un maggior volume di affari. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 8143 del 22 marzo 2019*

### ***Induttivo puro***

47. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 87 del 30 gennaio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**Rideterminazione del reddito – Metodo induttivo – Condizioni.**

È legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria che ricorre all'accertamento c.d. "induttivo" in presenza di evidenze macroscopiche di contabilità inattendibile, quali la presenza di omissioni, di false o inesatte indicazioni, ovvero di irregolarità così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel loro complesso le scritture medesime. Tanto più allorché il contribuente, in virtù di un asserito, ma mai denunciato furto, non sia stata in grado di esibire e produrre documenti idonei a quantificare e a dimostrare la sussistenza analitica di costi deducibili. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39*

**48. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 23 del 21 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Deantoni**

**Accertamento induttivo – Presupposti – Onere della prova a carico del contribuente.**

In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'art. 41 d.P.R. 600/73 abilita l'Ufficio a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo, utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui all'art. 38, comma 3, del d.P.R. 600/73. A fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio grava poi sul contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi e estintivi della predetta pretesa. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 41 e 38, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 26987 del 22 ottobre 2019; Cass., sez. V, sentenza n. 7258 del 22 marzo 2017*

**49. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 780 del 14 maggio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

**IRPEF – Reddito di impresa – Rettifica dichiarazione – Induttivo puro – Presupposti – Inattendibilità delle scritture di magazzino – Fattispecie.**

È illegittimo l'accertamento induttivo fondato sull'indicazione sintetica dei dati delle rimanenze di magazzino, in assenza di un obbligo, per l'imprenditore, di tenere le scritture di magazzino. Deve in tal caso ritenersi insussistente il presupposto di inattendibilità delle scritture magazzino, previsto dall'art. 39, comma 2, lett. d), d.P.R. 600/73. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 2, lett. d)*

**50. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1376 del 26 giugno 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Correrà**

**Mancata risposta a questionario – Metodo induttivo puro – Legittimo.**

È pienamente legittimo da parte dell'Ufficio il ricorso al metodo induttivo integrale, a fronte del mancato riscontro del contribuente alla richiesta formalizzata dall'Ufficio con apposito questionario inteso ad acquisire idonee informazioni (ed eventualmente documentazione contabile ed extracontabile) in grado di giustificare la sua posizione fiscale. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, comma 2*

**51. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1428 del 29 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Calà**

**Accertamento induttivo puro – Forfettizzazione dei costi.**

In tema di accertamento induttivo, l'Amministrazione è tenuta a ricostruire la situazione reddituale complessiva del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative del reddito allorquando esse risultino dagli accertamenti o siano dimostrate dal contribuente stesso, sul quale solo grava l'onere della prova dei costi deducibili dall'ammontare dei ricavi. Nel caso di specie, in assenza di costi documentati dal contribuente, trattandosi di accertamento induttivo puro, l'Amministrazione del tutto legittimamente ha proceduto ad una loro determinazione forfettaria. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, co. 2*

**ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43)**

52. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 819 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Accertamento parziale – Assenza di segnalazioni – Illegittimità – Non sussiste.**

L'accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del d.P.R. 600/1973 non richiede una prodromica segnalazione, in quanto può essere adottato anche su iniziativa propria dell'ufficio titolare del potere di accertamento generale, fermo restando che dal mancato rispetto delle prescrizioni previste dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis, comma I, e dall'art. 43, comma 3 del medesimo decreto, può derivare l'illegittimità dell'accertamento successivo e non di quello già esplicito. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 41-bis*

**ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

53. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 187 del 18 maggio 2020. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

**Accertamento con adesione – Accordo – Definitivo.**

L'accordo tra le parti formalizzato nell'atto di adesione non può essere successivamente modificato per l'effetto di "nuove verifiche". (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 218/97*

54. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 32 del 14 gennaio 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi**

**Accertamento con adesione – Presentazione dell'istanza – Sospensione del termine per impugnare – Calcolo – Modalità.**

Non è corretto considerare la decorrenza del termine di 60 giorni previsto per l'impugnazione, in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, dalla data di notifica del provvedimento di rigetto dell'istanza; quando è presentata istanza di accertamento con adesione, la legge prevede che al termine di impugnazione dell'avviso, in linea generale fissato in 60 giorni decorrenti dalla notifica dell'atto, se ne sommino altri 90, così da diventare un termine complessivo di 150 giorni, il cui decorso deve sempre essere calcolato a partire dalla notifica dell'avviso in questione; e ciò a prescindere dal momento in cui il contribuente formalizza l'istanza di accertamento con adesione all'interno dei 60 giorni utili, e a prescindere dal momento in cui interviene il provvedimento di rigetto dell'istanza. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 218/1997, art. 6 comma 3*

55. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 395 dell'11 febbraio 2020, Presidente: Malaspina, Estensore: Candido**

**IRAP – Accertamento con adesione – Credito – Rimborso – Interessi – Compensazione.**

Non possono essere restituite, a qualunque titolo, le maggiori somme corrisposte dal contribuente il quale abbia compensato, in sede di accertamento con adesione, le maggiori imposte dovute con quelle versate in eccesso. L'eventuale negoziazione del credito d'imposta – operata in detta sede – non può, quindi, che investire tutti gli aspetti del credito medesimo, compresi gli interessi, inibendo qualsiasi successiva pretesa in merito: deve, dunque, essere rigettata l'eventuale domanda giudiziale di restituzione volta a chiedere gli interessi maturati sui crediti compensati, oggetto di adesione. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

**NOTIFICAZIONI**

56. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 6 del 10 gennaio 2020.**  
**Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**  
**Notifica a mezzo posta raccomandata – Inesistenza e/o nullità assoluta della notifica – Esclusione.**  
L'eccezione di inesistenza e/o insanabile nullità della notificazione effettuata a mezzo posta con raccomandata A/R dell'avviso di accertamento deve essere disattesa. Simile modalità di notificazione è, infatti, prevista tanto dall'art. 29, comma 1, lett. a) del d.l. 78/2010 per gli avvisi di intimazione al pagamento quanto dall'art. 14 l. 890/1982 per gli avvisi di accertamento. (M.F.R.)  
*Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 29, co. 1, lett. a); l. n. 890/1982, art. 14*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 2 del 3 gennaio 2020*
57. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 10 del 14 gennaio 2020.**  
**Presidente ed Estensore: Caristi**  
**Accertamento catastale – Provvedimento di classamento – Procedura DOCFA – Motivazione – Indicazione di dati oggettivi acclarati dall'Ufficio e della classe attribuita – Sufficienza.**  
In caso di classamento, la censura del mancato sopralluogo non inficia la rettifica operata "a tavolino". Quest'ultima infatti risulta scevra da vizi e, dunque, pienamente legittima allorché nell'atto, l'Ufficio espliciti i presupposti della rettifica e l'indicazione dei valori revisionati, per tale via ottemperando all'obbligo di motivazione previsto dalle norme in vigore. (M.F.R.)  
*Riferimenti normativi: d.l. 16/1993, art. 2; d.m. 701/1994*
58. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 252 del 30 giugno 2020.**  
**Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini**  
**Notificazione – Disciplina – Adempimenti.**  
La notificazione dell'avviso di accertamento al contribuente ex art. 60, comma I, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, è ritualmente eseguita, quando nel comune nel quale deve eseguirsi non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, mediante affissione dell'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c. nell'albo comunale, senza necessità di spedizione della raccomandata e senza che l'ufficio sia tenuto ad espletare ricerche, in particolare anagrafiche, in quanto tale obbligo è configurabile soltanto nel caso di intervenuto spostamento di residenza nell'ambito dello stesso comune. (S.Ma.)  
*Riferimenti normativi:*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 5902 del 28 febbraio 2019*
59. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 1 del 9 gennaio 2020.**  
**Presidente ed Estensore: Deantoni**  
**Notificazioni – Compiuta giacenza.**  
In caso di irreperibilità del destinatario della notificazione, l'addetto al recapito procede a depositare il plico presso l'ufficio postale dandone contestuale avviso al destinatario mediante lettera raccomandata. Ai sensi dell'art. 8 della l. 890/1982, trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata la notificazione si ha comunque per eseguita restando irrilevanti sia la data di eventuale ritiro del plico, se successiva alla scadenza di tale termine, sia la data in cui l'ufficiale postale abbia annotato sul plico la compiuta giacenza. (S.A.)  
*Riferimenti normativi: l. 890/82, art. 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. III, sentenza n. 1534 del 13 giugno 2018*

60. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 21 del 9 giugno 2020. Presidente: Platania, Estensore: Signorini**

**Notificazioni – PVC – Amministratore giudiziario – Amministratore assembleare.**

In caso di nomina di un amministratore giudiziario, il processo verbale di constatazione deve essere notificato, oltre che a quest'ultimo, anche all'amministratore assembleare, il quale deve essere messo in condizione, esattamente come accade all'amministratore della società fallita, di potere contestare la pretesa impositiva e di agire in sede tributaria per conto della società. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

61. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 161 del 23 gennaio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita**

**Notificazione – Invalidità/Inesistenza – Sanabilità per raggiungimento dello scopo – Si applica – Tempestiva impugnazione dell'atto ad opera del destinatario – Raggiungimento dello scopo – Può desumersi.**

L'inesistenza della notifica è ravvisabile solo nell'ipotesi di utilizzo di procedimento in toto difforme da quello previsto dal legislatore e, comunque, costituendo la notificazione dell'atto di imposizione una mera condizione integrativa di efficacia e non un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto, sia il vizio di nullità della notifica sia quello di inesistenza della stessa sono irrilevanti ove l'atto abbia raggiunto lo scopo; in particolare, il raggiungimento dello scopo a seguito del quale la nullità è sanata, a norma dell'art. 156, 2 comma, c.p.c., può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera del destinatario, dell'atto invalidamente notificato. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., art. 156, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 16610 del 7 agosto 2015; Cass., sentenza n. 5898 del 24 marzo 2015*

62. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1200 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Notifica a mezzo posta raccomandata – Inesistenza e/o nullità assoluta della notifica – Esclusione.**

L'eccezione di inesistenza e/o insanabile nullità della notificazione perché effettuata a mezzo posta con raccomandata A/R dell'avviso di accertamento, anziché per il tramite dell'Ufficiale giudiziario deve essere disattesa. Infatti, fatto salvo il disposto dell'art. 60 d.P.R. 600/73 e le altre modalità di notifica previste dalle singole leggi di imposta, l'ordinamento prevede che l'attività di notificazione possa essere compiuta secondo schemi meno rigidi rispetto a quanto previsto per gli atti giudiziari e ciò anche senza il ministero dell'Ufficiale giudiziario, direttamente dalle Amministrazioni finanziarie a mezzo del servizio postale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 29, co. 1, lett. a); l. n. 890/1982, art. 14*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 2 del 3 gennaio 2020*



63. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1279 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Atto notificato prima del decorso di 60 giorni dalla consegna del PVC – Motivi di urgenza – Inosservanza del termine per motivata urgenza – Violazione del contraddittorio – Sussiste.**

Il pericolo di perdere il credito erariale in ragione dell'imminenza dello spirare del termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, non costituisce specifico motivo di urgenza idoneo a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento, in violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000, poiché da un lato trattasi di circostanza preesistente alla verifica fiscale e, dall'altro, è dovere dell'amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale (nel caso di specie, la Commissione ha quindi ritenuto illegittimo per violazione del contraddittorio endoprocedimentale, l'avviso di accertamento notificato prima del decorso dei sessanti giorni dalla consegna, al contribuente, del PVC). (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12 comma 7*

#### **SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA**

64. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 82 dell'11 marzo 2020. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

**Monitoraggio fiscale – Polizza irlandese – Obbligo dichiarazione – Onere della prova.**

In presenza di polizze irlandesi, la produzione da parte del contribuente della documentazione bancaria (estratti conto ed attestazione dell'inserimento delle polizze in deposito amministrato) è sufficiente per fondare una concreta presunzione che le stesse siano gestite dalla banca e dunque che la stessa abbia operato come sostituto d'imposta e non sussista l'obbligo dichiarativo in capo al possessore. È onere dell'Ufficio vincere tale presunzione con diversa e specifica documentazione contraria. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

#### **DECADENZA E PRESCRIZIONE**

65. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 39 del 7 gennaio 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bersotti**

**Decadenza e prescrizione – Decorrenza – Situazioni geneticamente unitarie – Destinate a ripercuotersi su più periodi di imposta.**

Nel caso di situazioni geneticamente unitarie ma destinate a ripercuotersi su più periodi di imposta, come nell'ipotesi di detrazioni riconosciute a soggetti IRPEF per interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici, il termine di decadenza previsto per l'esercizio del potere impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria decorre dal momento in cui sorge il diritto alla detrazione, ovvero dall'anno in cui i costi sono stati concretamente sostenuti. (M.Mo.)

*Riferimenti normativi: art. 43 d.P.R. n. 600/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 5, sentenza n. 9993 del 24 aprile 2018*

66. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 193 del 18 maggio 2020. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

**Cartella di pagamento definitiva – Decadenza e prescrizione del credito – Non sussiste.**

La mancata impugnazione delle cartelle di pagamento preclude alla società ricorrente la possibilità di eccepire l'intervenuta decadenza dell'Ente Pubblico dal proprio potere impositivo,

in quanto ogni eccezione (relativa all'assenza o invalidità dei precedenti atti impositivi) avrebbe dovuto essere svolta nei confronti della cartella, la quale funge da evento interruttivo in relazione alla prescrizione del credito. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 197/1986 art. 109; d.P.R. 633/1972 art. 19*

**67. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 371 del 7 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Mancato rispetto del termine dilatorio da notifica del PVC – Ragioni di particolare urgenza – Imminente scadenza del termine di decadenza – Irrilevante.**

Le ragioni di “particolare e motivata urgenza”, che giustificano, ai sensi dell’art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, l’emissione immediata dell’avviso di accertamento, senza la necessità di attendere i 60 giorni dalla notifica del PVC per le osservazioni del contribuente, devono essere riferite al rapporto tributario controverso e non possono identificarsi nell'imminente spirare del termine di decadenza per l’esercizio dell’azione impositiva, che comporterebbe anche la convalida, in via generalizzata, di tutti gli atti in scadenza, mentre, per contro, è dovere dell’amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. (I.B.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 32081 del 9 dicembre 2019; Cass., sentenza n. 2592 del 5 febbraio 2014*

**68. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1015 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Decadenza potere di accertamento – Fatti per cui sussiste l’obbligo di denuncia penale – Raddoppio dei termini – Sussiste.**

L’unica condizione per il raddoppio dei termini è costituita dalla sussistenza dell’obbligo di denuncia penale, non essendo rilevante né il momento in cui tale obbligo sorge né il suo adempimento. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43*

**69. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1127 del 18 giugno 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Bussani**

**Prescrizione quinquennale – Sanzioni svincolate dall’accertamento tributario – Si applica – Sanzioni irrogate contestualmente all’avviso di accertamento – Non si applica.**

Il termine di prescrizione quinquennale, di cui all’art. 20, comma 3, del d.lgs. 472/1997 concerne unicamente le sanzioni svincolate dall’accertamento tributario (art. 16 del d.lgs.472/1997) e che devono essere precedute da un distinto atto di contestazione e non quelle irrogate, contestualmente, all’avviso di accertamento o di rettifica del tributo che seguono, anche in punto di prescrizione, la sorte del tributo al quale si riferiscono. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, artt. 16 e 20, comma 3*

**DISCIPLINA SANZIONATORIA**

70. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 146 del 23 gennaio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

**Sanzioni per omessa dichiarazione dei redditi detenuti all'estero – Irrogazione – Termine di decadenza – È quello per l'accertamento del tributo dovuto.**

Le sanzioni irrogate per omessa dichiarazione dei redditi detenuti all'estero, ai sensi dell'art. 5, comma 2, d.l. n. 167/1990, trovano la loro ratio nell'elusione di un obbligo dichiarativo volto a consentire all'Amministrazione un monitoraggio periodico delle attività finanziarie detenute all'estero; ne consegue che la violazione di detto obbligo dichiarativo è sanzionabile a prescindere dall'accertamento di evasioni fiscali connesse alle attività finanziarie detenute all'estero e non dichiarate e il termine di decadenza per l'irrogazione va individuato in quello previsto per l'accertamento del tributo dovuto. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 167/90 conv. In l. n. 227/90, art. 4, comma 1 e art. 5, comma 2; d.lgs. n. 472/97, art. 20, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 30742 del 28 novembre 2018; Cass., ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018*

71. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 340 del 6 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**Omesso o tardivo versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione – Sanzioni – Irrogazione – Istituto della continuazione – Applicabilità – Non sussiste.**

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento delle imposte risultanti da una dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, 2° co., d.lgs. n. 472/1997, che concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13, d.lgs. 471/1997 dispone appunto un trattamento sanzionatorio proporzionale, autonomo e distinto per ciascun mancato pagamento. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471/97, art. 13; d.lgs. n. 472/97, art. 12, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 8148 del 22 marzo 2019*

72. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 584 del 21 febbraio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

**IRPEF – Tenuta contabilità – Irregolare versamento – Responsabilità contribuente – Commercialista – Colpevolezza – Sanzioni.**

Se il contribuente affida la tenuta della contabilità, anche ai fini degli adempimenti agli obblighi fiscali, a un commercialista abilitato, altresì provvedendo ai versamenti delle somme richiestegli, e costui non provveda al corretto versamento delle imposte dovute dal primo, non ricorrono i presupposti per irrogare le sanzioni al primo, non avendo commesso alcun fatto doloso (circostanza rilevata anche dai verificatori, i quali avevano riconosciuto che le numerose irregolarità, riscontrate nel corso della verifica fiscale, erano dipese dal comportamento del commercialista). Nel caso di specie, non vi è una diretta colpevolezza del contribuente, il quale si è fidato della correttezza del proprio consulente e successivamente, avvedutosi del comportamento fraudolento del medesimo, affidatario degli adempimenti fiscali, si è attivato mediante la denuncia/querela presso la Procura della Repubblica. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973*

73. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1071 del 16 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Ravvedimento operoso – Istanza di rimborso sanzioni versate – Diniego.**

Il ravvedimento operoso, pur non rappresentando circostanza preclusiva ad un eventuale accertamento da parte dell'Ufficio, costituisce al contrario causa ostativa al rimborso del *quantum* versato a tale titolo dal contribuente. Il ravvedimento, infatti, implica il riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti per l'applicazione della relativa sanzione e risulta, dunque, incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, in quanto detta istanza si pone in insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 21*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 29299 del 12 novembre 2019*

74. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1243 del 24 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Guicciardi**

**Omesso o tardivo versamento di imposte – Trattamento sanzionatorio – Istituto della continuazione – Inapplicabilità.**

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 12, comma 2; d.lgs. 471/97, art. 13*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1540 del 20 gennaio 2017; sentenza n. 1733 del 24 gennaio 2018*

75. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1247 del 24 giugno 2020. Presidente: Catania, Estensore: Salvo**

**Violazioni commesse da persone giuridiche – Trattamento sanzionatorio – Schema societario fittizio – Rilevanza – Responsabilità dell'amministratore di fatto – Sussiste.**

Il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. 269/2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica, anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non trova applicazione nell'ipotesi di società artificiosamente costituita, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera "*fictio*" creata nell'interesse della persona o delle persone fisiche, esclusive beneficiarie delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza tra trasgressore e contribuente. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.l. 269/2003, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 10975 del 18 aprile 2019*

**ALTRO**

76. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 16 del 14 gennaio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**  
**Costi deducibili – Onere della prova.**  
Allorquando l'Amministrazione finanziaria contesti la deducibilità di alcune componenti negative e inviti il contribuente a fornire tutta la documentazione inerente, questi ha l'onere di rispondere e dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 41-bis, d.P.R. n. 600/73. L'omissione o intempestiva risposta è sanzionata con l'automatica preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa. Preclusione non soggetta ad eccezione di parte e che può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. (M.F.R.)  
*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 41-bis*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 16106 del 19 giugno 2018*
77. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 27 del 15 gennaio 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**  
**Obbligo del contraddittorio endoprocedimentale – Tributi non armonizzati – Non sussiste.**  
L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e le garanzie di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000, nel nostro ordinamento, ad esclusione dei tributi armonizzati, non trovano generalizzata applicazione, potendo valere esclusivamente per gli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente. (M.F.R.)  
*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12 comma 7*  
*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 15153 del 3 giugno 2019*
78. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 7 del 14 gennaio 2020. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco**  
**Società sportiva dilettantistica – Agevolazioni fiscali – Presupposti – Tesseramento degli utenti – Necessità – Sussiste.**  
Il tesseramento dei "frequentatori" rappresenta "conditio sine qua non" affinché una società sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa di riferimento. (L.Z.)  
*Riferimenti normativi: d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 148*
79. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 11 del 22 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Maggipinto**  
**Immobili gravati da sequestro o confisca – Imposte – Pagamento – Sospensione.**  
In presenza di provvedimento di sequestro o confisca degli immobili gravati dal tributo, il pagamento delle imposte è sospeso fino alla revoca del provvedimento giudiziale ovvero fino alla assegnazione o destinazione dei beni sottoposti a sequestro o confisca. (L.Z.)  
*Riferimenti normativi: d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, art. 51, comma 3*
80. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 805 del 25 maggio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Vicini**  
**Catasto – DOCFA – Variazione classamento – Caratteristiche dell'immobile – Non rilevano.**  
Ai fini della valutazione del classamento proposto dal contribuente con la dichiarazione DOCFA, occorre tener conto dell'avvenuto cambio di destinazione d'uso e delle modifiche sostanziali

apportate all'immobile. L'Agenzia non può, infatti, riclassificare l'immobile in diversa categoria con la motivazione che un diverso utilizzo del bene non muti il classamento, il quale dipende dalle sole caratteristiche dell'immobile e non dalla sua destinazione. (C.F.)

*Riferimenti normativi:*

81. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1182 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Sottoscrizione – Delega – Condizioni di legittimità.**

È legittimo l'avviso di accertamento sottoscritto da un funzionario diverso dal Direttore, da questi delegato con apposito atto (che può consistere anche in un ordine di servizio), dal quale risulti non solo il funzionario autorizzato, ma anche l'espressa motivazione di "dare continuità all'azione amministrativa di competenza dell'Ufficio Controlli". All'uopo, infatti, ai sensi dell'art. 42 d.P.R. 600/1973, gli avvisi di accertamento sono sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Pertanto, il requisito richiesto per poter essere delegati alla firma è la qualifica di impiegato della carriera direttiva e non già l'attribuzione di un incarico dirigenziale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1073, art 42*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 13512 del 20 giugno 2011*

## **Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 917/1986]**

IRPEF	pag. 297
Redditi di capitale	pag. 297
Redditi di lavoro dipendente	pag. 297
Redditi di impresa	pag. 298
Redditi diversi	pag. 299
Altro	pag. 299
IRES	pag. 302
Aliquota e detrazione d'imposta	pag. 302
Riporto eccedenze-perdite	pag. 303
Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze	pag. 303
Ammortamenti/accantonamenti	pag. 305
Ristretta base societaria	pag. 305
Derivazione rafforzata	pag. 306
Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti	pag. 306
Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari)	pag. 307
Altro	pag. 307
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 310
TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO	pag. 310
Esterovestizione	pag. 310
Transfer price	pag. 310
Accertamenti da indagini finanziarie	pag. 311
Onere della prova e <i>thema probandum</i>	pag. 312
Contraddittorio endoprocedimentale	pag. 313
Abuso del diritto	pag. 313
Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	pag. 314
ALTRO	pag. 316





**Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 917/1986]****IRPEF***Redditi di capitale*

82. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 252 del 30 giugno 2020. Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini**

**IRPEF – Reddito di capitale – Società – Criteri di imputazione ai soci – Approvazione rendiconto.**

Il contribuente – socio di società coinvolta in operazioni oggettivamente inesistenti – destinatario di avviso di accertamento per il recupero a tassazione di redditi di capitale non può limitarsi ad eccepire di aver fatto parte della compagine sociale per un tempo limitato (13 giorni nell'arco dell'intero anno). Infatti, in tema di redditi prodotti in forma associata, qualora nel corso dell'esercizio sociale di una società di persone si verifici lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio, i redditi della società non possono essere a quest'ultimo addebitati "pro quota" ex art. 5 d.P.R. n. 917/1986, operando la cd. imputazione "per trasparenza" solo con riferimento a colui che è socio al momento della approvazione del rendiconto - e non già al socio uscente ed a quello subentrante attraverso una ripartizione proporzionale in funzione del rispettivo periodo di partecipazione alla società – posto che una siffatta ripartizione non corrisponde necessariamente alla produzione del reddito sociale nei vari periodi e che il diritto agli utili nelle società di persone matura solo con l'approvazione del rendiconto. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 27830 del 31 ottobre 2018*

83. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 59 del 15 gennaio 2020. Presidente: Giucastro, Estensore: Siffredi**

**Cartella di pagamento – Dividendi di fonte estera – Assoggettamento ad imposta sostitutiva – Recupero dell'imposta pagata all'estero – Non sussiste.**

Il contribuente che espone i dividendi di fonte estera nel quadro RM della dichiarazione annuale assoggettandoli ad imposta sostitutiva non ha diritto di recuperare l'imposta pagata all'estero, perché non ha incluso i dividendi del reddito IRPEF complessivo. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: art. 165 TUIR*

*Redditi di lavoro dipendente*

84. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 439 del 13 febbraio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

**Cartella di pagamento – Imposte assolute all'estero – Ritenute alla fonte – Definitività.**

Ai fini del meccanismo del credito per le imposte pagate all'estero, che consente di detrarre dall'imposta italiana, in tutto o in parte, l'imposta che i residenti italiani hanno assolto all'estero, al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo reddito, le ritenute alla fonte, corrisposte direttamente dal datore di lavoro all'Erario estero, si presumono definitive già al momento del versamento. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165*

**85. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 705 del 5 marzo 2020. Presidente ed Estensore: Labruna**

**IRPEF – Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero – Credito per imposte estere – Riduzione per redditi parzialmente imponibili – Determinazione.**

L'importo con cui confrontare il reddito convenzionale imponibile in Italia, ai fini del riproporzionamento dell'imposta estera, dettato dal comma 10 dell'art. 165, T.U.I.R., è quello che sarebbe stato determinato in via ordinaria, ai sensi dell'art. 51, T.U.I.R., nell'ipotesi in cui il reddito fosse stato prodotto in Italia, non quello determinato in base alla normativa estera. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: TUIR, artt. 51, comma 8-bis, e 165, comma 10; d.l. 223/2006, art. 36, comma 30*

**86. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 723 del 6 marzo 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

**Redditi di lavoro dipendente – Dirigenti e collaboratori del settore finanziario – Addizionale su bonus e stock options – Base imponibile.**

In seguito alle modifiche apportate dal d.l. 98/2011, la base imponibile dell'addizionale prevista dall'art. 33, 1° comma, d.l. 78/2010, per i compensi sotto forma di bonus e stock options spettanti a dirigenti e collaboratori del settore finanziario, è data dall'intero importo eccedente la parte fissa della retribuzione, non dalla sola parte che eccede il triplo di essa. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 33, comma 2-bis; d.l. 98/2011, art. 23, comma 50-bis*

**87. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1102 del 17 giugno 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Monfredi**

**Stock options ed emolumenti variabili – Applicazione dell'addizionale sull'intero ammontare del compenso variabile erogato.**

Il comma 2-bis dell'art. 33 del d.l. 78/2010, introdotto nel 2011 (d.l. 06.07.2011), richiamando i compensi di cui al comma 1, non modifica le condizioni previste al comma 1 per identificare i compensi rilevanti ai fini dell'applicazione della addizionale, che continuano quindi ad essere i compensi variabili che eccedono di una misura minima pari al triplo la parte fissa della retribuzione. L'intervento normativo richiamato non ha lo scopo di ampliare i presupposti di applicazione dell'addizionale, bensì quello di precisare che, in presenza di quel presupposto oggettivo (compensi variabili che eccedano almeno del triplo la parte fissa della retribuzione) la base imponibile per l'applicazione dell'addizionale è da rinvenirsi nell'intero ammontare del compenso variabile erogato e non solo nella parte di esso che eccede rispetto al triplo dell'importo che costituisce la retribuzione fissa. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 33, comma 2-bis*

***Redditi di impresa***

**88. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 251 del 26 giugno 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Società in accomandita semplice – Estinzione – Responsabilità soci – Limiti – Quota conferita.**

I debiti non liquidati di una società in accomandita semplice estinta si trasferiscono ai soci, i quali sono, tuttavia, responsabili nei limiti della quota conferita. Nel caso di specie, è corretta la notifica dell'avviso di accertamento per maggiori redditi di impresa oltre che alla società anche al socio accomandante, purché ciò avvenga nei limiti della quota di costui (la CTP ha

accolto il ricorso del socio avverso l'avviso di accertamento intestato alla società e inviatogli direttamente). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: cod. civ., art. 2495*

89. **Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 9 del 12 febbraio 2020. Presidente: Matacchioni, Estensore: Furiosi**

**Accertamento imposta sul reddito – Bonifici su conto corrente – Presunzione ricavi.**

I versamenti effettuati sul conto corrente dell'imprenditore si presumono costituire ricavi dell'attività, salvo che il contribuente non fornisca prova contraria. Le giustificazioni fornite dal ricorrente non devono essere generiche o fondate solo su semplici dichiarazioni di terze persone, ma la prova liberatoria deve essere specifica ed analitica e fondata su fatti veri. (F.DT.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art.32*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 441/2018*

90. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1046 del 5 giugno 2020. Presidente: Ortolani, Estensore: Gittardi**

**Valutazione delle partecipazioni – Crisi della società partecipata – Svalutazione civilistica – Illecita svalutazione fiscale – Variazione in aumento.**

Nel caso in cui sia effettuata a bilancio una svalutazione della partecipazione a causa della crisi patita dalla società partecipata deve essere effettuata una corrispondente variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, dal momento che ai sensi dell'art. 110, co. 1, lett. d) TUIR il valore fiscalmente rilevante delle partecipazioni rimane sempre ancorato a quello del costo sostenuto, mentre eventuali svalutazioni delle partecipazioni imputate al conto economico non possono avere rilevanza fiscale. (D.C.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 110, co. 1, lett. d)*

### ***Redditi diversi***

91. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1201 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Plusvalenza – Rideterminazione valore – Risultanze emerse dall'accertamento ai fini dell'imposta di registro – Illegittimità.**

I meccanismi applicativi dell'imposta di registro e dell'imposte reddituali sono incentrati su ratio diverse; mentre ai fini del registro si ha riguardo al valore di mercato del bene, nella determinazione del reddito tassabile, la plusvalenza è rappresentata dalla differenza realizzata tra il prezzo di cessione convenuto dalle parti e il costo rivalutato. È pertanto illegittimo l'accertamento che, ai fini IRPEF, ridetermini il quantum di plusvalenza tassabile in virtù delle risultanze emerse a seguito di accertamento del maggior valore ai fini dell'imposta di registro. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 68*

### ***Altro***

92. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 74 del 30 gennaio 2020. Presidente: Pianta, Estensore: Di Giorgio**

**Accertamento – Residenza in Italia – Presunzioni – Prova contraria.**

La cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nel registro AIRE non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio e/o la residenza fiscale italiana.

Questi ultimi, infatti, possono essere desunti dall'Amministrazione finanziaria con ogni mezzo di prova, anche presuntivo (quali, a titolo esemplificativo, spese afferenti pay tv, imbarcazioni, telepass, manutenzione autovetture) ed anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici. Sarà, quindi onere del contribuente fornire la prova contraria che deve fondarsi su elementi concreti, atti ad attestare l'effettiva residenza all'estero. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 2 commi 2 e 2bis*

93. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 6 del 4 febbraio 2020. Presidente: Platania, Estensore: Celenza**

**IRPEF – Trattamento speciale elargito ai superstiti di vittime in ragione del particolare servizio compiuto – Esclusione dal reddito imponibile – Estensione dell'esclusione al trattamento pensionistico ordinario – Illegittimità.**

È infondata la pretesa del contribuente, che percepisce in aggiunta alla propria pensione il trattamento speciale elargito ai superstiti di vittima del dovere, di estendere alla prima i benefici prevista per il secondo. Pertanto va respinta la richiesta volta ad ottenere che l'esclusione dalla base imponibile IRPEF accordata al trattamento speciale valga anche per la pensione personale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 407/1998, art. 2, comma 5*

94. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 95 del 20 gennaio 2020. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

**Imposte sui redditi – Detrazioni – Detrazione delle spese per riqualificazione energetica degli edifici – Trasmissione all'ENEA delle informazioni concernenti gli interventi – Omissione – Decadenza dall'agevolazione – Non si determina.**

Per quanto attiene alla detrazione delle spese per riqualificazione energetica degli edifici, la trasmissione all'ENEA delle informazioni concernenti gli interventi edilizi che comportano risparmio energetico non ha natura di controllo, ma meramente ricognitiva, tant'è che l'art. 5, comma 4-bis del d.m. 19.2.2007 consente al soggetto che sostiene la spesa la possibilità di redigere e inviare la scheda informativa dei lavori effettuati omettendo l'attestato di qualificazione energetica, ma nulla è previsto circa il fatto che l'omessa o tardiva comunicazione produca la decadenza dall'agevolazione fiscale, la quale trova la sua ragion d'essere nella effettività del costo sostenuto. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, art. 16-bis; d.m. 19.2.2007, art. 5*

95. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 97 del 20 gennaio 2020. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

**Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Detrazione – Condizioni.**

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero, a condizione che il pagamento in via definitiva dell'imposta all'estero avvenga prima della presentazione della dichiarazione; laddove invece il pagamento in via definitiva intervenga successivamente alla dichiarazione, l'imposta sui redditi deve essere liquidata senza tener conto della detrazione ed il credito successivamente maturato può essere portato in detrazione nella prima dichiarazione successiva al momento in cui l'imposizione all'estero è divenuta definitiva. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, art. 165, commi 4 e 7*

96. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 227 del 28 gennaio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**IRPEF – Detrazione disabilità – Onere della prova.**

In tema di IRPEF, per fruire della detrazione del 19% prevista per l'acquisto di veicoli per disabili è necessaria la prova dei lavori di adattamento del veicolo. Nel caso di specie, tale onere non è stato assolto; inoltre, la contribuente ha prodotto documentazione della Commissione regionale sanitaria attestante l'handicap grave (art. 3 della legge 104/92) di cui era portatrice con la precisazione che non poteva essere considerata invalida con grave limitazione della capacità di deambulazione. Sicché, in caso di peggioramento delle condizioni idonee ad incidere su tale capacità spetta alla parte darne prova. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: l. 104/92, art.3*

97. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1136 del 18 giugno 2020. Presidente: Craveia, Estensore: Candido**

**Normativa sul contrasto ai paradisi fiscali – Natura sostanziale – Sussiste – Illegittimità applicazione retroattiva – Sussiste.**

L'art. 12, commi 2, 2-bis e 2-ter, del d.l. 78 del 2009 che pone, in favore dell'Erario, una presunzione legale relativa di evasione con inversione dell'onere della prova a carica del contribuente, nonché la proroga dei termini di accertamento, per costante giurisprudenza, ha natura sostanziale. La natura sostanziale trova giustificazione nell'art. 3 della l. 212/2000, che ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi, stabilito dall'art. 11 preleggi, salvo che questa non sia espressamente prevista e nel tradizionale criterio della "sedes materiae", che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile dunque di diritto sostanziale e non già nel codice di rito. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12, commi 2, 2-bis e 2-ter*

98. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1226 del 24 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Punzo**

**Emolumenti arretrati per anni precedenti – Tassazione separata – Causa del ritardato pagamento – Irrilevante.**

Gli emolumenti arretrati, relativi a prestazioni di lavoro dipendente (nel caso di specie derivanti dall'esercizio dell'attività di giudice tributario), ove pacificamente riferibili ad anni precedenti, sono soggetti alla tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b) del TUIR, anche ove il pagamento ritardato sia una conseguenza fisiologica derivante dalle modalità di erogazione degli emolumenti stessi, dal momento che, ai fini dell'applicazione della disposizione citata, è irrilevante quale sia la causa del ritardato pagamento, purché la stessa non dipenda dalla volontà delle parti. (I.B.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 17, comma 1, lett. b)*

99. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1277 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Società a ristretta base azionaria – Utili extrabilancio – Presunzione distribuzione ai soci – Inapplicabilità.**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la normativa in materia di società di capitali a ristretta base azionaria, prescrive che gli utili extra-bilancio debbano presumersi distribuiti ai soci attesa la complicità che secondo l'id quod plerumque accidit, sussiste in un gruppo di soggetti così composto. In tale ipotesi, saranno i soci a dover provare la destinazione di detti utili a finalità diverse dalla distribuzione. Nel caso di specie, tuttavia, la Commissione ha ritenuto gravare sull'Ufficio l'onere di provare che le società abbiano corrisposto emolumenti al socio.

Diversamente argomentando, il contribuente sarebbe tenuto a fornire una probatio diabolica: ossia la prova negativa di non aver mai percepito alcuna somma. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39*

**100. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1438 del 29 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

**Evasione fiscale – Socio occulto – Elementi presuntivi – Non sussiste.**

L'Amministrazione finanziaria non può giungere ad affermare la responsabilità del contribuente come socio occulto di una società sulla base di meri indizi privi dei caratteri della gravità, precisione e concordanza. In particolare, la responsabilità del socio occulto può emergere allorquando risultino evidenze in ordine a tre elementi costitutivi, tipici del rapporto societario: a) tutti i soci hanno concorso, mediante conferimenti, alla formazione del patrimonio sociale; b) l'attività è esercitata secondo modalità che consentono di imputarla al gruppo in quanto tale, prima ancora che a coloro che di esso fanno parte; c) i risultati, siano essi positivi o negativi, ricadono sui partecipanti alla società. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

**IRES**

***Aliquota e detrazione d'imposta***

**101. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 800 del 25 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Evangelista**

**Spese di riqualificazione energetica – Agevolazione ex art. 1, l. 292/2006 – Immobili concessi in locazione a terzi – Sussiste.**

L'agevolazione fiscale per interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 1 commi 344-350, della legge 27 dicembre 2006, n. 292 e al D.M. 19.02.2007 spetta anche ai soggetti titolari di reddito di impresa (incluse le società), i quali abbiano sostenuto le spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 292/2006, art. 1, commi 344-350; d.m. 19.02.2007*

**102. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1343 del 26 giugno 2020. Presidente: Gravina, Estensore: Crespi**

**IRES – Deduzione quota IRAP per lavoro dipendente – Periodi d'imposta pregressi – Presentazione dichiarazione integrativa – Non necessaria.**

Ai fini IRES, per beneficiare della deduzione pari alla quota imponibile IRAP relativa alle spese sostenute per il personale dipendente e assimilato, ex art. 2 del d.l. 201/2011, per i periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, non è necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa, risultando invece sufficiente la presentazione di un'istanza di rimborso entro il termine di cui all'art. 38 del d.P.R. 602/73, anche nel caso in cui dalla dichiarazione relativa al suddetto periodo d'imposta non sia emerso alcun debito tributario. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 2; d.P.R. 602/73, art. 38*

***Riporto eccedenze-perdite***

103. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 139 del 21 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Ortolani**

**Cartella di pagamento – Dichiarazione integrativa – Oltre il periodo successivo – Riporto perdite – Correzione errori contabili – Ammissibile.**

Il limite temporale di cui all'art. 2 comma 8 d.P.R. 322/98 si applica alle dichiarazioni integrative a favore del contribuente, ma non anche alla mera correzione di errori contabili. Pertanto, qualora le maggiori perdite riportabili derivino da un errore contabile con necessità di riapprovazione del bilancio di esercizio, è ammessa la presentazione di una dichiarazione rettificativa anche oltre il limite ivi previsto. (Al.Ce.)

*Riferimenti normativi: art. 2, d.P.R. 322/98*

104. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 346 del 6 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Società estinte – Principio di ultrattività – Presentazione istanza di rimborso per eccedenze d'imposta – Legittimazione attiva dell'ex socio – Sussiste – Termine di prescrizione decennale.**

Il principio di ultrattività dell'ente consente all'ex socio di una società estinta, in quanto subentrante nei rapporti giuridici pregressi, di presentare domanda di rimborso delle imposte versate in eccesso dalla società entro l'ordinario termine prescrizione decennale (ex art. 2946 c.c.), dal momento che non sarebbe altrimenti possibile portare l'eccedenza in detrazione l'anno successivo a quello in cui l'attività è cessata. (I.B.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2946*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1827 del 23 gennaio 2019*

***Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze***

105. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 103 del 10 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Determinazione del reddito d'impresa – Costi deducibili – Principio di inerenza.**

In materia di deducibilità dei costi, ai fini fiscali, vanno esclusi dai componenti negativi del reddito d'impresa, per difetto del requisito della inerenza, le perdite finanziarie derivanti dalla stipulazione di un contratto finanziario avente natura speculativa. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. 5, sentenza n. 5160 del 28 febbraio 2017*

106. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 250 del 24 gennaio 2020. Presidente: Pilello, Estensore: Donvito**

**Deducibilità dei costi – Inerenza dei costi – Reddito di impresa – Onere della prova a carico dell'Amministrazione Finanziaria.**

L'eventualità che un libero professionista svolga le proprie prestazioni professionali a favore della società di cui egli è amministratore unico non incide sull'inerenza del costo dedotto dalla società. In particolare, l'inerenza di un costo deve ravvisarsi ogni volta che il costo sia direttamente necessario alla produzione del reddito e comunque fisiologicamente riconducibile alla sfera imprenditoriale, non potendo essere sindacate le libere scelte imprenditoriali nei limiti in cui non ledono i diritti dell'Erario. L'onere della prova sulla non inerenza dei costi grava sull'Ufficio accertatore. (G.Ba.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109*

**107. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 342 del 6 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Barbaini**

**Deduzione di costi in anni successivi – Violazione dei criteri di imputazione dei componenti reddituali – Natura sostanziale – Sussiste – Spostamento dei costi in altro esercizio – Necessario ancoramento a fatti obiettivi e verificabili.**

La violazione dei criteri di imputazione cronologica dei componenti positivi e negativi del reddito non costituisce una violazione meramente formale, sia perché l'imputazione ad un determinato periodo di imposta di componenti ad esso estranei (in quanto riferibili ad altro periodo) incide sulla determinazione del reddito di impresa di quella determinata annualità, sia perché, comunque, in nessun caso il contribuente può scegliere liberamente, secondo le proprie convenienze, l'esercizio in cui registrare i costi, dovendo l'eventuale spostamento dall'anno di riferimento essere ancorato a fatti obiettivi e verificabili. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 24006 del 3 ottobre 2018; Cass., sentenza n. 20095 del 30 luglio 2018*

**108. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 948 dell'8 giugno 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Crespi**

**Reddito d'impresa – Plusvalenze – Realizzazione.**

Le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni, titoli e diritti piuttosto che nell'eventuale diverso momento in cui viene liquidato il corrispettivo della cessione: la percezione del corrispettivo, infatti, può verificarsi, in tutto o in parte, sia in un momento antecedente che successivo al trasferimento stesso, come accade nei casi di pagamento in acconto ovvero delle dilazioni del pagamento. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

**109. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 993 dell'11 giugno 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho**

**Accertamento – Principio di autonomia dei periodi d'imposta – Costi pluriennali – Mancata rettifica della deduzione rispetto al periodo d'imposta in cui è per la prima volta stata esposta in dichiarazione – Conseguenze – Preclusione della rettifica nei periodi d'imposta successivi – Non sussiste.**

In base al principio di autonomia dei periodi d'imposta, le determinazioni cui è pervenuta l'amministrazione finanziaria con riguardo ad uno specifico esercizio non possono avere alcuna rilevanza esterna rispetto ad altri periodi e, in particolare, per quanto attiene alla deducibilità di un costo pluriennale, la mancata rettifica in un esercizio non preclude autonoma valutazione della dichiarazione fiscale nell'esercizio successivo. In ogni caso, per poter conformare il principio di autonomia del periodo d'imposta alla salvaguardia del diritto di difesa e dell'uniforme applicazione dei principi di diritto in materia fiscale, occorre la statuizione giurisdizionale incontrovertibile su un periodo fiscale precedente, ma non è mai stata ritenuta sufficiente la mera inazione dell'ufficio rispetto all'anno fiscale in cui è per la prima volta stata esposta in dichiarazione la deducibilità del costo pluriennale. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43; d.P.R. 917/86, art. 7*



*Ammortamenti/accantonamenti***110. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 234 del 23 gennaio 2020.****Presidente: Saresella, Estensore: Bertolo****Produzione di energia con impianti eolici – Centrale elettrica – Categoria catastale – Irrilevante – Coefficienti di ammortamento ai fini dell'imposta sul reddito – Autonomo coefficiente.**

Nonostante le pale eoliche siano parte integrante del fabbricato che costituisce una siffatta centrale elettrica, il loro ammortamento è autonomo rispetto a quello del fabbricato vero e proprio, dovendo, invece, essere assoggettato alla regola generale per cui in ogni complesso industriale ciascun bene strumentale viene assoggettato ad uno specifico, peculiare, coefficiente stabilito in funzione della sua "vita utile". (A.Fo.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 102**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 4028 del 2012; Corte Cost., sentenza n. 162 del 20 maggio 2008***111. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1142 del 18 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Sacchi****Quota di ammortamento dei diritti di concessione – Canone di concessione – Deducibilità di entrambi – Sussiste.**

L'art. 103, comma 2, d.P.R. 917/1986 regola l'ammortamento dei beni immateriali e prevede la legittimità dell'ammortamento dei diritti di concessione, e al comma 4 estende l'applicazione ai diritti ex art. 102, comma 8, d.P.R. 917/1986. Dalla suddetta disciplina risulta chiaramente la legittimità dell'ammortamento del valore di un bene o diritto anche quando quest'ultimo sia detenuto in base ad un contratto per il quale il concessionario (o affittuario ex art. 102, comma 8) paga anche al concedente (o locatore ex art. 102, comma 8) un canone periodico, non sussistendo alcuna duplicazione tra deduzione del canone di concessione e deducibilità delle quote di ammortamento. Pertanto, risulta legittimo che il concedente o il locatore trasferisca il proprio bene o diritto, legittimando in tal modo l'iscrizione in bilancio di un valore deducibile ed in aggiunta esiga il pagamento di un canone da parte del concessionario o affittuario. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 102 comma 8 e 103, comma 2**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 4028 del 2012; Corte Cost., sentenza n. 162 del 20 maggio 2008**Ristretta base societaria***112. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 29 del 30 giugno 2020.****Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza****Società a ristretta base partecipativa – Presunzione di distribuzione extracontabile degli utili ai soci – Sussiste – Violazione del divieto di doppia presunzione – Non sussiste.**

Quando venga accertato un maggior reddito in capo a una società a ristretta base partecipativa, la presunzione della distribuzione di utili extracontabili ai soci non comporta una violazione del divieto di doppia presunzione. Il fatto noto posto a base dell'inferenza, infatti, non è rappresentato dalla determinazione induttiva del maggior reddito accertato nei confronti della società, bensì risiede nella ristrettezza della base sociale caratterizzata da una partecipazione diretta dei soci agli atti di gestione. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: c.c., artt. 2727 e 2729*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25683 del 14 dicembre 2016*

**113. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 34 del 14 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Barbaini**

**Imposte sui redditi – Accertamento – Società a ristretta base – Attribuzione ai soci degli utili non contabilizzati – Presunzione relativa – Ambito di applicazione – Disconoscimento di un credito d'imposta – Esclusione.**

L'accertamento di un maggior imponibile a carico di una società di capitali a ristretta base azionaria con conseguente attribuzione ai soci degli utili non contabilizzati, sulla base di una presunzione relativa di ripartizione pro quota, trova applicazione nel caso di accertamento di utili extrabilancio, quindi solo in presenza di accertati ricavi occultati in capo alla società e non, invece, nel caso di disconoscimento di un credito di imposta. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi:*

**114. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 719 del 6 marzo 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

**Ristretta base societaria – Presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati presso la società – Contestazione dell'avviso spiccato verso la società, ancorché definitivo – Ammessa.**

L'indipendenza dei procedimenti relativi alla società di capitali ed al singolo socio comporta che quest'ultimo, ove abbia impugnato l'accertamento a lui notificato senza aver preso parte al processo instaurato dalla società, conserva la facoltà di contestare non solo la presunzione di distribuzione di maggiori utili ma anche la validità dell'accertamento, a carico della società, in ordine a ricavi non contabilizzati. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, ordinanza n. 19013 del 27 settembre 2016*

***Derivazione rafforzata***

**115. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 335 del 6 febbraio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentii**

**Reddito d'impresa – Sopravvenienze passive – Deducibilità – Condizioni – Dimostrazione dell'imprevedibilità rispetto alla normale gestione aziendale.**

Le sopravvenienze passive sono costi indicati in esercizi diversi da quelli di effettiva competenza e possono essere considerate componenti negative sia del reddito sia - per il principio della derivazione rafforzata - dell'imponibile IRAP solo quando il contribuente dimostri l'imprevedibilità delle medesime rispetto alla normale gestione dell'azienda. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 101, comma 4; d.lgs. 446/97, artt. 5 e 11*

***Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti***

**116. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 969 dell'11 giugno 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta**

**ONLUS – Requisiti oggettivi – Attività economiche – Ammissibilità – Condizioni.**

Ai fini dell'accesso alla qualifica di ONLUS, non è fatto divieto di svolgere attività economiche, ma è vietata la distribuzione anche indiretta di utili e attività economicamente rilevanti sono consentite nella misura in cui i proventi siano necessari alla copertura dei costi di gestione o siano comunque reinvestiti nella gestione caratteristica dell'ente. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 460/1997, art. 10*

***Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari)*****117. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 231 del 1° giugno 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Serena****Enti di tipo associativo – Obbligo di rendicontazione – Utilizzo di contante – Accertamento – Onere della prova a carico dell'ente.**

Chi è preposto alla gestione di una associazione sportiva dilettantistica deve garantire un controllo democratico degli associati sulla gestione amministrativa anche attraverso una fedele rappresentazione delle risorse finanziarie disponibili per assicurare il raggiungimento dei fini istituzionali previsti dallo statuto. Tale associazione, inoltre, deve assolvere specifici obblighi di rendicontazione anche per consentire all'amministrazione finanziaria (e, in caso di contestazione, all'autorità giudiziaria) lo svolgimento di una adeguata attività di verifica. In caso di utilizzo diffuso e non documentato di contante da parte dell'ente (a titolo di presunto rimborso spesa), l'Ufficio non ha contezza dei reali percettori delle somme né degli importi effettivamente pagati, sicché si presume distribuzione indiretta di utili, in violazione dell'obbligo di cui all'articolo 148, comma 8, TUIR, con onere della prova contraria in capo all'ASD. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986 art. 148, comma 8, lett. a), d), e)*

***Altro*****118. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 4 del 4 febbraio 2020.****Presidente ed Estensore: Platania****IRES – Costi sopportati da fornitore per la grande distribuzione per visibilità nell'esposizione dei prodotti – Inerenza – Sussiste.**

È inerente e non può essere ripreso a tassazione il costo che, nel caso di specie, ha dovuto sopportare la società contribuente, fornitore di prodotti per la grande distribuzione, per ottenere all'inizio del rapporto garanzie sulla presenza della merce negli scaffali e definire la puntuale collocazione degli stessi all'interno dei locali. Ai fini dell'inerenza dell'esborso, infatti, non rileva la convenienza dell'operazione ma il collegamento che la spesa manifesta con l'attività economica svolta dall'impresa. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109, comma 5*

**119. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 129 del 22 giugno 2020.****Presidente: Rabai, Estensore: Balba****Società sportive dilettantistiche – Perdita agevolazioni fiscali – Obbligo accertamento per ogni anno d'imposta – Non sussiste.**

Secondo l'articolo 149 TUIR il mutamento di qualifica che fa venir meno il diritto alle agevolazioni fiscali previste per le società sportive dilettantistiche opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni ed i requisiti previsti dalla normativa. Se l'Agenzia disconosce i benefici per una annualità, spetta al contribuente la prova positiva della sussistenza degli stessi per gli anni successivi. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: art. 149 TUIR*

**120. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 234 del 28 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Nocerino**

**IRES – Intervento Corte costituzionale – Effetti della sentenza – Richiesta di rimborso per importi precedenti – Rigetto istanza.**

In tema di addizionale IRES, non può essere accolta la richiesta di rimborso presentata da una società per azioni in virtù della sentenza n. 10/2015 con cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità della c.d. Robin Tax. La stessa Corte, infatti, anche al fine di tutelare l'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) ha ritenuto di far decorrere gli effetti della sentenza solo successivamente alla pubblicazione della pronuncia sulla Gazzetta ufficiale. Di conseguenza la norma introduttiva della Robin Tax ha cessato di avere effetto solo a partire dal 12.2.2015, con esclusione dei periodi d'imposta chiusi in precedenza, per i quali l'addizionale sarà dovuta anche in relazione ai soli acconti dovuti nel corso del 2014 (nel caso di specie, la richiesta di rimborso riguardava gli anni di imposta 2010, 2011, 2012). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: Cost. art. 81*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. n. 10/2015*

**121. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1105 del 17 giugno 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi**

**Principio di inerenza – Contestazione di antieconomicità – Non è fondata.**

La prassi del mero esame della c.d. "antieconomicità" dei comportamenti di conduzione aziendale non trova fondamento in diritto. Il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito di impresa, ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (nella specie, è stato ritenuto inerente il costo per l'acquisto di un bene aeromobile acquistato da un'azienda di trasporto aerei, stante l'evidente nesso diretto esistente tra il detto bene e la produzione del reddito). (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109, comma 5; d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 1, lett. d)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 18904 del 17 luglio 2018; Cass., sentenza n. 450 dell'11 gennaio 2018*

**122. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1206 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**IRES – Associazioni Sportive Dilettantistiche – Requisiti per accedere al regime – Onere della prova.**

Ai fini del riconoscimento del regime tributario agevolato previsto per le ASD non rileva il mero elemento formale della veste giuridica assunta. Per accedere al regime, il contribuente deve fornire la dimostrazione della sussistenza delle condizioni prescritte dalla legge: proventi non superiori a 250mila euro, affiliazione al CONI, democraticità interna della vita associativa, redazione di un rendiconto, attività "istituzionale" rivolta esclusivamente a propri associati e svolta senza fine di lucro. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

**123. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1252 del 23 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Spese di pubblicità – Cartelloni pubblicitari – Prestazione non fornita da agenzia di pubblicità – Deducibilità.**

I costi di sponsorizzazione si configurano generalmente quali spese di rappresentanza in quanto finalizzate all'incremento del prestigio e dell'immagine della società e come tali sono deducibili nella misura di un terzo del loro ammontare. Costituiscono invece spese di pubblicità, interamente deducibili, nel caso in cui dall'attività di sponsorizzazione (nel caso di specie acquisto di spazi pubblicitari durante partite di pallanuoto del campionato di serie A1) nasce l'aspettativa di un ritorno economico e commerciale a favore della società, prospettiva la cui dimostrazione incombe sulla società ricorrente. A tal fine, a nulla rileva, ai fini del disconoscimento della deduzione del costo, che la prestazione sia stata resa da soggetto che non si occupa in via esclusiva o principale di pubblicità. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 108*

**124. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1271 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Di Gaetano**

**IRES – Credito d'imposta per imposte assolute all'estero – Definitività del pagamento imposte estere – Decadenza – Non prevista – Prescrizione – Termine decennale – Sussiste.**

Il credito d'imposta per le imposte versate all'estero può essere detratto anche in un'annualità successiva rispetto a quella in cui è avvenuto il versamento ed è soggetto a prescrizione ordinaria decennale ai sensi dell'art. 2496 c.c. A tal fine, il contribuente è tenuto a conservare: a) un prospetto recante l'indicazione, separatamente Stato per Stato, dell'ammontare dei redditi prodotti all'estero, l'ammontare delle imposte pagate in via definitiva, la misura del credito spettante determinato sulla base della formula di cui all'art. 165 del d.P.R. n. 917/1986; b) la copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero, qualora sia ivi previsto tale adempimento; c) l'eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera; d) l'eventuale richiesta di rimborso, ogniqualvolta non sia inserita in dichiarazione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165*

**125. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1328 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Regime agevolato – Cooperative sociale – Cooperativa di produzione lavoro – Condizioni.**

Per poter usufruire dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 11, d.P.R. 601/73 una cooperativa sociale deve essere anche una cooperativa di produzione lavoro (categorie distinte indicate nell'art. 1 l. n. 381 del 1991). In particolare, tra queste ultime e le cooperative sociali non è configurabile, un rapporto di genere a specie, per la essenziale ragione che la categoria delle cooperative di produzione e lavoro non si pone sullo stesso piano delle altre, poiché è individuata in base ad elementi attinenti non alla tipologia dell'attività svolta, ma alla struttura, alle caratteristiche e alle finalità del rapporto tra soci e cooperativa. Ben può, pertanto, una cooperativa sociale essere (anche) una cooperativa di produzione e lavoro (e fruire, quindi, dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 11 del d.P.R. n.601 del 1973), ma non è detto che lo sia sempre e comunque, in assenza dell'accertamento in concreto del possesso dei relativi requisiti. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 601/1973, art. 11*

**DECADENZA E PRESCRIZIONE****126. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1192 del 22 giugno 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Colavolpe****Costi che danno luogo a deduzione frazionata in più anni – Termini di accertamento.**

Deve ritenersi irragionevole ed ingiustificata l'estensione dei termini, previsti per legge, ai fini della decadenza del potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui si sia in presenza di costi che danno luogo a diritto di deduzione frazionata in più anni (e di quote di ammortamento), non potendo essere lasciato il contribuente esposto all'azione esecutiva del Fisco, per termini eccessivamente dilatati. In caso di accertamento dei presupposti dell'esercizio del diritto di detrazione, dunque, i termini di decadenza decorrono dal momento in cui tale diritto è sorto, ovvero nel momento in cui la spesa è stata sostenuta. (F.Tam.)

*Riferimenti normativi: art. 43 del d.P.R. 600/73 e dell'art. 25 del d.P.R. 602/73*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9993 del 24 aprile 2018*

**TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO***Esterovestizione***127. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1009 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini****Esterovestizione – Onere della prova – Contribuente.**

Per “sede effettiva” di una società deve intendersi il luogo in cui si svolgono le attività di amministrazione e direzione, nonché l'edificio che ospita l'organo amministrativo dal quale vengono effettivamente impartiti gli impulsi volitivi. Al ricorrere di determinati elementi, scatta una presunzione legale relativa che riconduce in Italia la sede dell'amministrazione dell'impresa estera, spostandosi così sul contribuente l'onere di fornire prova contraria. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1985; art. 43 c.c.*

*Transfer price***128. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 700 del 4 marzo 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella****Accertamento – IRES – Transfer price – Onere della prova.**

Secondo il principio di vicinanza della prova, di cui all'art. 2697 c.c., l'onere probatorio è ripartito in base alle concrete possibilità di ciascuna parte di dimostrare fatti e circostanze che ricadono nelle rispettive sfere d'azione, per cui risulta ragionevole gravare la parte cui è più vicino il fatto da provare. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria deve documentare le proprie contestazioni, dimostrando di aver selezionato le transazioni comparabili mediante un'accurata analisi funzionale e un'attendibile analisi di comparabilità; mentre il contribuente ha l'onere di provare la congruità dei prezzi di trasferimento applicati. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 110, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 9615 del 5 aprile 2019*

**129. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 717 del 6 marzo 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

**Accertamento – IRES – Transfer price – Onere della prova.**

In tema prezzi di trasferimento, l'Amministrazione finanziaria ha solo l'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale; non anche la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, perché non si è in presenza di una disciplina antielusiva in senso proprio. Spetta invece al contribuente dimostrare che la transazione è avvenuta in conformità ai valori di mercato. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: TUIR, art. 110, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 898 del 16 gennaio 2019*

**130. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 918 del 5 giugno 2020. Presidente: Marini, Estensore: Palma**

**IRES – Onere della prova e thema probandum – Operazioni societarie – Transfer Price – Valutazione.**

Nell'art. 110, comma 7, d.P.R. 917 del 1986 – dettante principi generali in materia di valutazioni –, non è ravvisabile alcuna disposizione antielusiva; pertanto, incombe sull'Amministrazione finanziaria solamente l'onere di provare l'esistenza di transazioni tra imprese collegate e lo scostamento evidente tra il corrispettivo pattuito e il valore normale non l'intento elusivo dell'operazione. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 110*

*Accertamenti da indagini finanziarie*

**131. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 451 del 13 febbraio 2020. Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti**

**Accertamento – Imposte sui redditi – Verifiche bancarie – Presunzioni – Riparto dell'onere probatorio fra Amministrazione e contribuente – Criterio.**

Nel caso in cui l'accertamento si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, comma 1, n. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 4589 del 26 febbraio 2009; Cass., sentenza n. 9103 del 5 luglio 2001*

**132. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1321 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Indagini finanziarie – Presunzione iuris tantum – Presupposti.**

L'art. 32, co. 1, d.P.R. 600/1973 in materia di imposte dirette e l'art. 51 comma 2 d.P.R. 633/1972 determinano una presunzione iuris tantum in ordine alla circostanza che le movimentazioni di denaro, che non trovino giustificazione nel possesso di redditi attuali o pregressi, avvenute sui conti correnti del contribuente costituiscano materia imponibile sottratta a tassazione, presunzione che può essere vinta attraverso la produzione di idonei documenti giustificativi. Peraltro, ai sensi dell'art. 32, co. 1, n. 2, d.P.R. 600/73 l'unica condizione

perché l'amministrazione possa procedere a indagini finanziarie in ordine alla posizione delle persone fisiche è l'autorizzazione rilasciata dal comando generale della Guardia di Finanza. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 1 e 32, co. 1, n. 2; d.P.R. 633/1972, art. 51 comma 2*

**133. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1436 del 29 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

**Movimentazioni bancarie – Onere della prova del contribuente – Legittimità – Sussiste.**

In caso di avviso di accertamento emesso sulla scorta di movimentazioni bancarie riconducibili al ricorrente, la presunzione legale che queste ultime debbano essere considerate conseguenza di operazioni imponibili, può essere vinta solo allorché il contribuente dimostri di averne tenuto conto nelle dichiarazioni, ovvero che queste non si riferiscono ad operazioni imponibili. Simile dimostrazione deve essere analitica e riguardare la riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero della loro estraneità alla sua attività, con conseguente non rilevanza fiscale delle stesse. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: art.32 d.P.R. n. 600/1973*

***Onere della prova e thema probandum***

**134. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 91 del 4 febbraio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Società di fatto – Praesumptum de praesumpto – Vietata.**

L'operato dell'Amministrazione finanziaria che, sulla base di presunzioni, ritenga esistente una società di fatto e, ancora, sulla base di altri indizi affermi che il ricorrente ne sia socio e abbia, da questa, percepito redditi indimostrati sia nell'an sia nel quantum è illegittimo, in contrasto con il divieto praesumptum de praesumpto. Quest'ultimo in particolare vieta l'inferenza logica che muova non da un fatto noto come prescritto dall'art. 2727 c.c., bensì da un fatto desunto da una precedente presunzione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: c.c., artt. 2697 e 2727*

**135. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 436 del 12 febbraio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Malanetto**

**Avviso d'accertamento – Prova – Sentenza penale – Doppio Binario.**

La sentenza penale prodotta dal contribuente nel giudizio tributario può assumere solo valore indiziario: è evidente infatti che, qualora l'Agenzia non sia stata parte del giudizio penale, non possano essere opponibili ad essa i risultati raggiunti in quella sede. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

**136. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1010 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Avviso di accertamento – Società a ristretta base sociale – Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi – Dati emergenti dai conti correnti bancari – Riferibilità ai soci – Presunzione legale – Onere a carico del contribuente.**

Lo stretto rapporto familiare, ovvero la ristretta compagine sociale sono sufficienti a giustificare la riferibilità alla società accertata delle operazioni riscontrate sui conti correnti bancari intestati ai soci. Tale presunzione può essere superata dal contribuente con la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione ad operazioni già evidenziate in dichiarazione, ovvero della loro estraneità alla sua attività, con conseguente non rilevanza fiscale delle stesse. (C.F.)



*Riferimenti normativi: art.32 d.P.R. n. 600/1973*

- 137. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1088 del 17 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Evasione fiscale – Socio occulto – Assenza compiti di gestione e amministrazione – Non sussiste.**

L'Amministrazione finanziaria non può giungere a riconoscere la responsabilità per le obbligazioni fiscali di una società in capo a un soggetto quale socio occulto della medesima allorquando, dalla complessiva indagine dei verificatori, emerga che il ricorrente, pur assumendo un ruolo determinante nell'asserita associazione a delinquere, non avesse alcun compito nella gestione e amministrazione della società medesima, né tantomeno partecipasse alla distribuzione dei suoi utili. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

### ***Contraddittorio endoprocedimentale***

- 138. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 21 del 9 giugno 2020. Presidente: Platania, Estensore: Signorini**

**Contraddittorio endoprocedimentale – Tributi armonizzati – Principio generalizzato – Prova di resistenza – Necessità.**

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa. L'obbligo in questione riguarda tuttavia solo i tributi armonizzati, non essendo previsto un obbligo di contraddittorio in relazione ai tributi non armonizzati. Non è meritevole di accoglimento la mera eccezione circa il mancato preventivo esperimento del contraddittorio endoprocedimentale non supportata dall'enunciazione da parte del contribuente delle ragioni che avrebbe potuto fare valere se fosse stato sentito prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

### ***Abuso del diritto***

- 139. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 823 del 25 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Evangelista**

**Accertamento – Articolo 10-bis della l. 212/2000 – Prova dei presupposti – Mancanza – Abuso del diritto – Non sussiste.**

In materia tributaria, ai fini della configurabilità del c.d. abuso del diritto, l'Agenzia delle entrate deve necessariamente dimostrare l'esistenza di tutti i presupposti di cui all'art. 10-bis della l. 212/2000, sicché l'assenza di uno di questi determina un giudizio di assenza di abusività. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 10-bis*

- 140. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1441 del 29 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Abuso del diritto – Riparto onere della prova.**

In materia di abuso del diritto, integrano la fattispecie tutte quelle condotte che abbiano quale elemento predominante, ancorché non necessariamente esclusivo, l'obiettivo di perseguire un

risparmio d'imposta, eludendo la ratio o lo spirito delle norme o dei principi del sistema fiscale. In simili fattispecie, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno elusivo, mentre sul contribuente l'esistenza, dietro alla realizzazione delle operazioni economiche, di ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo e gestionale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 10-bis*

### ***Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti***

**141. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 26 del 15 gennaio 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**

**Avviso di accertamento – Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova.**

Nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, incombe sull'Amministrazione finanziaria, l'onere di provare, anche sulla scorta di meri indizi aventi i caratteri della gravità, precisione e concordanza, che le prestazioni contestate non siano, in realtà, state rese dal soggetto emittente la fattura. All'integrazione di tale onere, spetterà al contribuente smontare l'impianto accusatorio dell'Ufficio, anzitutto dimostrando la provenienza dei materiali acquistati dal fatturante (tramite, ad esempio, i documenti di trasporto) e, in secondo luogo, di versare in uno stato di incolpevole ignoranza in ordine al carattere fraudolento delle operazioni poste in essere dalla sua controparte commerciale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2697*

**142. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 22 del 21 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Deantoni**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova circa l'effettiva esistenza delle operazioni sul contribuente – Sussiste – Esibizione delle fatture e dei mezzi di pagamento impiegati – Irrilevanza.**

Nelle ipotesi in cui l'Ufficio ritenga che la fattura riguardi operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'iva e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non sarebbe stata effettuata. A quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Quest'ultima prova non potrà consistere, però, nell'esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2697*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 27554 del 30 ottobre 2018*

**143. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 536 del 19 febbraio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Imposte sui redditi – Utili societari extracontabili – Presunzione distribuzione ai soci – Prova contraria.**

In tema di imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, giustificata dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, il che induce all'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, che può superarla anche valorizzando elementi presuntivi

semplici purché gravi, precisi e concordanti (nel caso di specie, l'appellante risultava titolare del 45% delle quote societarie). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 27778/2017, 26132/2017, 1387/2016*

**144. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1091 del 17 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Distinzione tra contratto di appalto e somministrazione di lavoro irregolare.**

In materia di operazioni oggettivamente inesistenti, la distinzione tra contratto d'appalto e irregolare somministrazione di lavoro va ricercata in alcuni indici sintomatici, rivelatori della frode realizzata. All'uopo, si deve aver riguardo alla circostanza se l'impresa appaltatrice operi concretamente in condizioni di reale autonomia organizzativa e gestionale rispetto all'impresa committente; se sia provvista di una propria organizzazione imprenditoriale; se in concreto assuma su di sé l'alea economica insita nell'attività produttiva oggetto dell'appalto; da ultimo, se i lavoratori impiegati siano effettivamente diretti dall'appaltatore, agiscano alle sue dipendenze e nel di lui interesse. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 276/2003, artt. 18 e 29*

**145. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1286 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Operazione soggettivamente inesistente – Buona fede/diligenza – Onere della prova – Intermediario – Notizie reperibili attraverso motori di ricerca – Rilevano.**

In tema di fatture c.d. "soggettivamente inesistenti", attestanti cessioni di beni o prestazioni di servizi effettivamente avvenute, è l'Amministrazione tributaria a dover dimostrare adeguatamente e sulla base di elementi oggettivi, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione si iscriveva in un'evasione commessa a monte o a valle nella catena delle operazioni. A tal riguardo, la particolare facilità con cui potevano essere reperite alcune informazioni (id est tramite un qualsiasi motore di ricerca) sulle "qualità" del soggetto, intermediario tra la "cartiera" e la ricorrente, rende legittimo l'operato dell'Ufficio atteso che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19 comma 1*

**146. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1318 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Operazione soggettivamente inesistente – Fattura emessa da soggetto diverso da chi effettivamente si obbliga alla prestazione – Detraibilità dell'imposta da parte del destinatario della fattura – Condizioni.**

Il soggetto che abbia acquistato il bene o ricevuto la prestazione di servizi non può portare in detrazione l'IVA pagata, a titolo di rivalsa, all'emittente della fattura, se conosceva o avrebbe dovuto conoscere, usando l'ordinaria diligenza, che tale soggetto è, in realtà, diverso da quello che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione. In simili circostanze, il diritto a detrarre l'IVA può essere riconosciuto solo a condizione che il committente/cessionario provi che la controparte appariva, in virtù di circostanze univoche, legittimata a ricevere il pagamento. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19 comma 1*

**ALTRO****147. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 13 del 14 gennaio 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Serena****Accertamento – Plusvalenze – Redditi diversi – ONLUS – Singola operazione economica – Carattere commerciale dell'operazione – Sussiste.**

Anche una sola iniziativa economica intrapresa da una ONLUS può assumere i caratteri della commercialità ed essere, conseguentemente, assoggettata al regime riservato alle "attività commerciali non esercitate abitualmente" di cui all'art. 67, co. 1, lett. i), TUIR. All'uopo, infatti, i requisiti dell'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività economica assunti come indici della professionalità necessaria, ai sensi dell'art. 2082 c.c. per l'acquisto della qualifica di imprenditore vanno intesi in senso non assoluto, bensì relativo. Per l'effetto, anche la realizzazione di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni cui si articola, può comportare il sorgere della qualifica imprenditoriale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 67, co. 1, lett. i*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 3690 del 31 maggio 1986*

**148. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 171 del 24 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: De Ruggiero****Imposte sui redditi – Detrazione per le spese relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti – Ambito di applicazione.**

Il beneficio fiscale consistente in una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, spetta anche alle società titolari di reddito d'impresa che abbiano sostenuto spese per interventi di risparmio energetico su edifici dati in locazione, dal momento che l'agevolazione, nella sua ratio, vuole incentivare il miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale e peraltro, nella sua lettera, non prevede limitazioni di carattere soggettivo od oggettivo. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: l. n. 296/06, art. 1, commi 344, ss.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 19815 del 23 luglio 2019*

**149. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 467 del 18 febbraio 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio****Imposte sui redditi – Detrazione per le spese relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti – Ambito di applicazione.**

Il beneficio fiscale consistente in una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, riguarda tutte le unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale e si rivolge a categorie di contribuenti che possono essere persone fisiche o imprese. L'interpretazione diretta a limitare il diritto all'agevolazione solo ai fabbricati utilizzati strumentalmente dalle società che ne fruiscono nella propria attività imprenditoriale non trova riscontro in alcuna disposizione di legge. Invero, l'unica ratio di tale beneficio è quella di incentivare il risparmio energetico nell'interesse della collettività, riconoscendo l'agevolazione al soggetto che sostiene le spese dell'intervento, prescindendo dall'attività svolta e dal fatto che usi o meno direttamente il bene oggetto dell'intervento. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: l. n. 296/06, art. 1, commi 344, ss.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 19815 del 23 luglio 2019*

**150. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 695 del 3 marzo 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

**Accertamento – Agevolazioni – Detrazione per interventi di riqualificazione energetica degli immobili – Immobili non strumentali delle società – Applicabilità – Ammessa.**

La detrazione d'imposta per le spese di riqualificazione energetica degli edifici spetta a condizione che gli interventi eseguiti aumentino il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti. Non sono previste limitazioni di tipo oggettivo o soggettivo. Pertanto, spetta anche in relazione agli immobili non strumentali posseduti dalle società. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: l. n. 296/06, art. 1, commi 344, ss.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 19815 del 23 luglio 2019*

**151. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 952 dell'11 giugno 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

**IRES – Agevolazioni – Ristrutturazione edilizia – Requisiti oggettivi.**

Possono beneficiare legittimamente della detrazione d'imposta per la ristrutturazione energetica anche gli immobili aventi destinazione strumentale all'attività d'impresa: tale beneficio, infatti, è concesso ai titolari di reddito d'impresa per l'effettuazione di interventi energetici su cespiti societari, senza alcuna limitazione in riferimento alla natura del bene immobile "agevolato". (J.R.)

*Riferimenti normativi: l. n. 296/06, art. 1, commi 344, ss.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 19815 del 23 luglio 2019*



## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE**

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA	pag. 319
RIMBORSI	pag. 319
IMPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA	pag. 319
ALTRO	pag. 320





## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE**

### **VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA**

- 152. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 93 del 4 febbraio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Accertamento doganale – Riconoscimento preferenza daziaria – Omissione adempimenti all'atto dell'importazione.**

Per poter beneficiare dei trattamenti daziari preferenziali previsti dall'accordo stipulato tra la Confederazione Elvetica e l'Unione Europea del 19 dicembre 1972, da ultimo modificato dalla Decisione n. 2/2016 del Comitato misto UE-Svizzera, è necessario che l'importatore presenti in dogana, unitamente alla bolletta d'importazione, uno dei documenti indicati (EUR 1, EUR-MED) o una dichiarazione d'origine rilasciata dall'esportatore. Nel caso di omissione di simile adempimento, da effettuarsi all'atto dell'importazione, l'Autorità doganale non potrà riconoscere la preferenza daziaria e, per l'effetto, dovrà applicare il dazio nella misura indicata dalla TARIC in relazione alle varie tipologie di merci. Nel caso di specie, non risultando essere stato presentato alcun documento all'Autorità doganale, quest'ultima non potrà riconoscere la preferenza tariffaria, dovrà esigere il pagamento del dazio pieno e, in caso di mancato pagamento, dovrà contestare l'illecito di contrabbando. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: Reg. UE 952/2013, art. 79, par. 1, lett. c)*

### **RIMBORSI**

- 153. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 186 del 23 gennaio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Richiesta rimborso – Diniego – Modifiche al veicolo – Irrilevanza per agevolazione fiscale.**

L'installazione su veicoli immatricolati come Euro 2 di sistemi idonei alla riduzione della massa di particolato prodotto dai motori determina un diverso inquadramento ai fini dell'inquinamento, ma non comporta una completa equiparazione di questi a quelli di categoria Euro 3 o superiori. Sicché, è corretto il diniego di rimborso opposto dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli alla domanda di rimborso delle accise sul gasolio per autotrasporto per l'anno 2016, in quanto l'intervento di modifica, non comportando una variazione della categoria di classificazione del mezzo, non è sufficiente a consentire alla parte di usufruire dell'agevolazione fiscale. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: l. 208/2015, art. 1 comma 645 d.m. Trasporti n. 39/2008*

### **IMPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA**

- 154. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 40 del 21 gennaio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Lamari**

**Ammissione temporanea – Autoveicolo immatricolato in Paese Extra UE – Circolazione temporanea – Nazionalità del conducente – Rileva.**

I mezzi di trasporto adibiti ad uso privato ed immatricolati in Paesi extra UE a nome di soggetto ivi residente possono beneficiare dell'esenzione dal pagamento dei dazi all'importazione, circolando nel territorio nazionale in regime di ammissione temporanea. Tale esonero è previsto anche nel caso in cui il conducente sia stabilito nel territorio doganale dell'Unione, ma solo in circostanze eccezionali, tassativamente elencate dall'art. 215, Regolamento delegato (UE) n. 2015/2446. Segnatamente: (a) uso a titolo occasionale o di emergenza; (b) mezzo di

trasporto in locazione; (C) utilizzo sistematico per motivi di lavoro di autoveicoli e altri mezzi di trasporto immatricolati all'estero. Nel caso di specie, nel corso di un controllo della Polizia Locale, il conducente aveva pacificamente ammesso di utilizzare l'autovettura per motivi personali e, pertanto, del tutto legittimamente l'Ufficio delle Dogane ne aveva disposto il sequestro e irrogato le relative sanzioni amministrative. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: Reg. UE, 2015/2446, artt. 212 ss.*

## **ALTRO**

### **155. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 186 del 23 gennaio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

#### **Agevolazione gasolio – Disciplina europea – Disciplina interna – Assenza di contrasto.**

L'art. 1 comma 645 l. 208/2015, a mente del quale il credito d'imposta relativo all'agevolazione sul gasolio per autotrazione degli autotrasportatori non spetta per i veicoli di categoria euro 2 o inferiore, non contrasta con la direttiva 2003/96/CE che prevede all'art. 7 che gli Stati membri "possono" introdurre un trattamento di favore per il gasolio commerciale, lasciando facoltà di procedere ai legislatori nazionali senza imporre alcun obbligo. Oltre a ciò, la disposizione comunitaria presuppone una regolazione specifica interna tale da escludere sul punto una portata self executing della direttiva. Secondo la CTR, dunque, non è ravvisabile alcun contrasto tra la normativa comunitaria e quella italiana e non sussistono i presupposti per sottoporre alla Corte di Giustizia Europea – come richiesto dall'appellante – la questione pregiudiziale ex art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE**

DISCIPLINA SANZIONATORIA

pag. 321



## **Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE**

### **DISCIPLINA SANZIONATORIA**

**156. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1261 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

**Agenzia delle Dogane – Direzione Regionale – Potestà sanzionatoria – Delega – Legittima.**

L'art. 19, co. 1, d.lgs. n. 504/1995 – nella formulazione previgente, pur disponendo che la competenza per l'irrogazione delle sanzioni amministrative fosse riferibile alla Direzione Regionale dell'Agente delle Dogane e dell'Ufficio Regionale dei monopoli di Stato – non prevedeva alcun divieto di delega interna. Pertanto, considerato che gli Uffici periferici non sono che articolazioni territoriali della Direzione Regionale (o Interregionale), il Direttore di quest'ultima può delegare qualsivoglia funzionario dipendente all'esercizio dei poteri a lui spettanti, compresi quelli sanzionatori. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1995, art. 19, co. 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 24678 del 3 ottobre 2019*



### **Titolo III FINANZA LOCALE**

CONTRIBUTO CONSORTILE	pag. 323
COSAP/TOSAP	pag. 323
ICI/IMU/IMIS	pag. 324
Abitazione principale e relative pertinenze	pag. 324
Fabbricati rurali ad uso strumentale	pag. 326
Aree edificabili	pag. 327
Altri fabbricati	pag. 328
Fabbricati Gruppo Catastale	pag. 331
ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)	pag. 333
IRAP	pag. 336
Requisiti oggettivi	pag. 336
Requisiti soggettivi	pag. 338
TARES/TARI/TARSU	pag. 339
Tariffa	pag. 339
TASSA AUTOMOBILISTICA	pag. 341
ALTRO	pag. 341





## **Titolo III FINANZA LOCALE**

### **CONTRIBUTO CONSORTILE**

**157. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 19 del 29 aprile 2020.**

**Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

**Iscrizione a ruolo dei contributi non riscossi da parte del Consorzio di bonifica – Illegittimità.**

Stante l'intervenuta abrogazione dell'art. 21 del r.d. 215/1933, a partire dal 16 dicembre 2010 i Consorzi di bonifica non sono più legittimati a provvedere alla riscossione coattiva dei contributi mediante iscrizione a ruolo. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: r.d. 215/33, art. 21; d.lgs. 179/2009*

### **COSAP/TOSAP**

**158. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1125 del 3 giugno 2020.**

**Presidente: Giucastro, Estensore: Salvo**

**TOSAP – Presupposti – Autorizzazioni e concessioni – Irrilevanza – Effettiva occupazione del suolo.**

La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è in ogni caso dovuta, ai sensi degli artt. 38 e 39 del d.lgs. n. 507/1993, soltanto laddove vi sia stata effettiva occupazione a qualsiasi titolo di spazi ed aree, anche soprastanti e sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o patrimonio indisponibile dei comuni e delle province senza che assuma rilevanza alcuna il rilascio di autorizzazioni o concessioni relativi all'occupazione. (M.A.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600 del 1973, art. 39, art. 109 TUIR*

**159. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 646 del 27 febbraio 2020. Presidente: Currò, Estensore: Palma**

**TOSAP – Società concessionaria di autostrada – Soggettività passiva – Sussiste – Esenzione – Non sussiste.**

Sulla base della lettera e della "ratio" dell'art. 38 del d.lgs. 507/93, è corretto ritenere che sia assoggettata a TOSAP anche la società concessionaria di un'autostrada. Presupposto impositivo è infatti l'occupazione del suolo comunale e dello spazio sovrastante da parte di un soggetto, anche soltanto in via di fatto, con conseguente sottrazione della superficie all'uso pubblico. A nulla rileva che la società concessionaria non abbia ricevuto la concessione dall'ente comunale, riconducendosi la presente fattispecie ad un'occupazione di fatto comunque tassabile. Inoltre, la fattispecie non può essere ricompresa tra le esenzioni d'imposta disposte dall'art. 49 del d.lgs. 507/93, posto che con tale norma il legislatore ha esentato dal tributo solo le due categorie ivi menzionate di concessionari, ritenendo viceversa per tutti gli altri la loro assoggettabilità al tributo. (M.Fas.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 38 e 49*

**ICI/IMU/IMIS***Abitazione principale e relative pertinenze***160. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 12 del 14 gennaio 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Serena****IMU – Soggettività passiva – Risoluzione anticipata contratto di locazione finanziaria.**

La Corte di Cassazione – in materia di soggettività passiva ai fini IMU in caso di risoluzione anticipata del contratto di locazione finanziaria allorché il bene permanga nella disponibilità della parte locatoria inadempiente – ha recentemente manifestato orientamenti contrastanti. Dapprima, con sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019 ha affermato la soggettività passiva del locatore in virtù della rilevanza, ai fini impositivi, non della materiale disponibilità del bene, bensì dell'esistenza e permanenza del vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata. Di poi, a distanza di pochi giorni, il 17 luglio 2019, con la sentenza n. 19166 è giunta a conclusioni diametralmente opposte, individuando nel locatario il soggetto passivo. Infatti, in virtù della regola espressa dal brocardo latino *mora debitoris perpetuat obligationem*, la risoluzione del contratto di leasing a cui non segua la restituzione (e dunque la permanente detenzione) del bene lascia impregiudicati gli obblighi e i rischi che fanno capo all'utilizzatore (si parla a tal proposito di ultrattività del contratto) e integra il presupposto giuridico della soggettività passiva IMU. Quest'ultima è la tesi condivisa dal giudice nel caso di specie. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 8, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenze n. 19166 del 17 luglio 2019 e n. 13793 del 22 maggio 2019*

**161. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 15 del 14 gennaio 2020.****Presidente: Caristi, Estensore: Serena****ICI – Agevolazione – Abitazione principale – Residenze anagrafiche diverse – Dimostrazione – Coabitazione.**

I coniugi separati di fatto e anagraficamente residenti in due dimore distinte possono vedersi riconosciuti per ciascuno dei due immobili i benefici previsti ai fini ICI/IMU per la "abitazione principale" a prescindere dal venir meno del vincolo coniugale a seguito di separazione giudiziale o divorzio. All'uopo, è sufficiente che la ricorrente – a cui il Comune aveva disconosciuto il beneficio – dimostri di aver interrotto la convivenza matrimoniale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 8*

**162. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 198 del 22 maggio 2020.****Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti****IMU – Doppia fruizione del beneficio – Illegittimità – Sussiste.**

L'esenzione dall'IMU si applica esclusivamente alla abitazione principale, intendendosi per questa l'immobile nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Ne deriva, pertanto, che la possibilità di un doppio beneficio, nell'ipotesi in cui i coniugi risiedano in Comuni diversi, collide con lo stesso concetto di abitazione principale, presupponendo che la convivenza tra gli stessi avvenga contemporaneamente in due Comuni diversi. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13*

**163. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 203 del 22 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Chiappani**

**IMU – Esenzione – Qualifica soggettiva – Appartenente alle forze armate – Esclusione beneficio per Polizia Municipale.**

Gli appartenenti alla Polizia Locale collaborano e aiutano le forze di Polizia nell'ambito delle proprie attribuzioni, ma non sono ad esse equiparati per quanto riguarda il rapporto di impiego e il trattamento giuridico, economico e sindacale; sicché non beneficiano dell'esenzione I.M.U. prevista dall'art. 13 d.l. n. 201/2011, norma eccezionale non suscettibile di interpretazione ed applicazione analogica. Tale beneficio spetta esclusivamente, sussistendo le condizioni, agli appartenenti alle Forze Armate dello Stato, al Corpo Nazionale dei Vigili del Fuoco, al personale prefettizio e agli appartenenti alle Forze dell'ordine a carattere militare e civile, cioè alle Forze di polizia, specificamente indicate all'art.16 della legge 1.4.1981 n. 121 ed individuate nell'Arma dei Carabinieri e nel Corpo della Guardia di Finanza, nella Polizia di Stato, nel Corpo degli Agenti di Custodia (ora Polizia Penitenziaria) e nel Corpo Forestale (ora assorbito nell'Arma dei Carabinieri), quali Corpi di polizia 'civile', tutti organizzati in forma gerarchica sul territorio dello Stato e soggetti alla legislazione esclusiva di quest'ultimo in materia di ordine pubblico e sicurezza, diversamente dalla "polizia amministrativa locale". (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: art. 3 l. 7.3.86 n. 65, art. 13 d.l. n. 201/2011, art. 16 l. 1.4.1981 n. 121, art. 1 d.P.R. 15.3.2018 n. 39*

**164. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1032 del 4 giugno 2020. Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone**

**IMU – Abitazione principale – Requisito della dimora abituale – Appartenenti alle forze dell'ordine – Stretta interpretazione – Familiari esclusi.**

L'art. 2, comma 5, d.l. 102/2013, nel prevedere ai fini dell'applicazione della normativa IMU sull'abitazione principale l'irrilevanza del requisito della dimora abituale e della residenza a favore degli appartenenti alle forze dell'ordine, è norma di stretta applicazione dal momento che rappresenta un'agevolazione eccezionale volta a contemperare i soventi trasferimenti per ragioni di servizio. Per tale ragione essa non può essere applicata ad altri né al coniuge, pur avendo questi il diritto di trasferire la propria residenza nel luogo di lavoro del militare. (D.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. 102/2013, art. 2, comma 5*

**165. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2 del 2 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**IMU – Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Requisiti.**

L'obbligo di motivazione dell'accertamento per il recupero a tassazione di IMU deve ritenersi assolto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta. Il requisito motivazionale esige l'indicazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria, dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, mentre restano poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: l. n. 431/1998, art. 3, co. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 8371 del 27 aprile 2016*

**166. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 7 del 2 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**IMU – Abitazione lusso – Beneficio prima casa – Esclusione.**

Al fine di individuare la superficie utile per identificare le abitazioni di lusso, è irrilevante la calpestabilità dell'area: la superficie utile va considerata escludendo, dal computo metrico, solo i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine e, in particolare, includendo nella metratura i muri, le soglie di passaggio da un vano all'altro, le nicchie, gli sguinci di porte e finestre. Tale conclusione è avallata dallo stesso tenore letterale della norma, posto che nella formula "superficie utile complessiva" contenuta nel citato articolo 6 manca l'aggettivo "netta" che, invece, era presente nel testo della disposizione che dettava la previgente definizione delle caratteristiche delle abitazioni di lusso. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.m. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 6*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza 7 giugno – 17 luglio 2019, n. 19186*

**167. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 994 del 12 giugno 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Esenzione IMU – “Prima casa” – Residenza anagrafica e dimora abituale – Sussiste.**

Ai fini dell'esenzione IMU sulla “prima casa”, deve intendersi per abilitazione principale l'immobile iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore (sia proprietario o comproprietario) e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente, compatibilmente con le esigenze di lavoro. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, comma 2*

**168. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1387 del 29 giugno 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

**IMU – Proprietario immobile – Soggetto passivo – Risoluzione contratto per inadempimento – Mancata restituzione del bene – Irrilevante.**

In materia di IMU, il proprietario dell'immobile torna ad essere l'unico soggetto passivo dell'imposta in seguito alla risoluzione del contratto di locazione/leasing per inadempimento del conduttore/utilizzatore, anche in mancanza di materiale restituzione del bene, dal momento che è irrilevante, ai fini della tassazione, che l'immobile sia detenuto da altro soggetto, qualora tale detenzione sia priva di titolo legittimante. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, comma 1*

***Fabbricati rurali ad uso strumentale***

**169. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1156 del 19 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

**ICI – Fabbricati rurali – Esenzione – Classificazione catastale – Ruralità – Istanza.**

Per la dimostrazione della ruralità dei fabbricati, ai fini del trattamento esonerativo ICI, è dirimente l'oggettiva classificazione catastale, con attribuzione della relativa categoria (A/6 per le unità abitative, o D/10 per gli immobili strumentali). Pertanto, allorquando l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale (non rurale), grava sul contribuente presentare una domanda di variazione catastale alla quale deve essere allegata un'autocertificazione ove viene dichiarato che il bene ha avuto continuativamente, ininterrottamente e a decorrere dal quinto anno antecedente i requisiti di ruralità di cui all'art. 8 del d.l. n. 557/1993. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 70/2011, art. 7 co. 2-bis; d.l. 557/1993, art. 9*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sezioni Unite, sentenza n. 20260 del 22 agosto 2017*

### ***Aree edificabili***

**170. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 6 del 17 gennaio 2020.**

**Presidente: Massa, Estensore: Fornoni**

**IMU – Area edificabile – Terreni potenzialmente edificabili per la costruzione di edifici pubblici – Nozione.**

Sono soggetti all'IMU, da determinarsi secondo i criteri previsti per le aree edificabili, anche quei lotti che, secondo gli strumenti urbanistici vigenti, mostrano potenzialità edificatorie per la realizzazione, con il concorso di operatori privati, di edifici pubblici o di pubblica utilità. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1*

**171. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 14 del 13 maggio 2020.**

**Presidente: Matacchioni, Estensore: Scalise**

**Avviso di accertamento IMU – Valore area edificabile – Provvedimenti di valorizzazione dell'Ente.**

I provvedimenti di attribuzione di maggior valore delle aree edificabili predisposti dal Comune hanno valenza di presunzione liberamente valutabile nell'ambito del processo tributario dove il proprietario può dimostrare, con altri elementi, che il valore deliberato non è in linea con i prezzi di mercato. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 17248/2019*

**172. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 362 del 7 febbraio 2020. Presidente: Currò, Estensore: Scurpa**

**ICI – Aree fabbricabili – Piano paesaggistico regionale – Prevale sul PRG – Vincolo di inedificabilità assoluta – Esclude il presupposto impositivo.**

In tema di ICI, ai fini della tassabilità delle aree fabbricabili, le previsioni del piano paesaggistico regionale prevalgono, a norma dell'art. 145, comma 3, del d.lgs. n. 42 del 2004, sugli strumenti urbanistici dei Comuni, con la conseguenza che è irrilevante che il terreno sia edificabile secondo il piano regolatore generale qualora, in base al piano paesaggistico regionale, lo stesso sia soggetto a un vincolo di inedificabilità assoluta, il quale, diversamente dai vincoli di inedificabilità specifica - che possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile - è idoneo a escludere la natura edificabile dell'area e, quindi, il presupposto impositivo. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 42/2004, art. 145, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. n. 33012 del 14 dicembre 2019*

**173. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1257 del 23 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**IMU/ICI – Area edificabile – Nozione – Accezione ampia.**

Con la nozione di area edificabile – di cui all'art. 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504/1992, come interpretata autenticamente dall'art. 11-quaterdecies, comma 16, del d.l. n. 203/2006 (convertito con modificazioni dalla l. n. 248/2005) – il legislatore si riferisce a quelle aree utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. In particolare, un'area deve essere considerata edificabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico

generale anche semplicemente adottato dal Comune, ancorché non approvato dalla Regione e indipendentemente dall'adozione o meno di strumenti attuativi. A tal proposito, infatti, è pacifico in giurisprudenza il ricorso ad un'accezione ampia di area edificabile, ispirata alla mera potenzialità edificatoria dell'area. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2 comma 1*

### ***Altri fabbricati***

**174. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 32 del 10 gennaio 2020.**

**Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti**

**IMU – Contratto di locazione finanziaria – Contratto di leasing – Risoluzione – Mancata consegna dell'immobile da parte del conduttore – Soggettività passiva in capo al locatore – Sussiste.**

In tema di soggettività passiva ai fini IMU, la dizione utilizzata dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 23/2011, nell'individuare il presupposto di applicazione dell'imposta, si riferisce espressamente al "possesso di immobili diversi dall'abitazione principale". Ciò porta a ritenere che nell'ipotesi di contratto di leasing risolto per effetto di clausola risolutiva espressa, senza che vi sia stata la riconsegna del bene, soggetto passivo debba essere considerata anche la società di leasing. Quest'ultima, infatti, pur non essendo nel possesso del bene e non avendone il godimento, vede ritornare in capo a sé stessa la titolarità del diritto di proprietà del bene immobile. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 8*

**175. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 73 del 30 gennaio 2020.**

**Presidente ed Estensore: Pianta**

**IMU – Presupposto – Impresa edile – Beni acquistati per aggiudicazione – Beni merce – Obbligazione tributaria – Sussiste.**

Gli immobili acquistati da un'impresa edile per aggiudicazione ad un'asta giudiziaria, pur risultando iscritti nel bilancio della ricorrente tra i "beni merce" e pur risultando non locati, non possono accedere al regime di favore che esonera da IMU "i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati". Infatti, il mero acquisto della proprietà non è sufficiente per accedere al regime di favore, essendo altresì necessario che l'impresa abbia sugli stessi, quantomeno, eseguito incisivi interventi di recupero. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13*

**176. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 95 del 6 febbraio 2020.**

**Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

**IMU – Inagibilità immobile – Riduzione base imponibile – Sussiste.**

È sufficiente ad escludere l'agibilità dell'immobile e, per l'effetto, valida per ottenere la riduzione del 50% della base imponibile IMU la certificazione che, all'uopo, sia stata rilasciata dal medico igienista dell'ASL. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. n. 160/2019, art. 1, comma 747*

**177. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 115 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Bellotti**

**Locazione finanziaria – Risoluzione del contratto – Mancata restituzione del bene – Legittimazione passiva del locatore – Sussiste.**

Ai fini IMU, una volta risolto il contratto di locazione finanziaria, è la società di leasing soggetto passivo di imposta. Non è possibile, infatti, ritenere che, con la risoluzione, il contratto di locazione cessi di produrre tutti i suoi effetti ad eccezione dell'obbligazione relativa al pagamento dell'IMU, anche laddove non vi sia un verbale di riconsegna del bene. Ne consegue che, per effetto della risoluzione del contratto, la soggettività passiva del pagamento dell'imposta è da rinvenirsi in capo alla società di leasing, che, dunque, torna ad essere titolare del diritto di proprietà del bene immobile. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 8*

**178. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 117 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Bellotti**

**Locazione finanziaria – Inadempimento – Risoluzione del contratto – Mancata riconsegna del bene – Soggettività passiva del locatore – Sussiste.**

Nel leasing, soggetto passivo IMU è il locatario limitatamente al periodo di durata del contratto. Intervenuta la risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva si determina in capo al locatore, a nulla rilevando la circostanza che l'utilizzatore continui a disporre dell'immobile. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9*

**179. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 178 del 12 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Pianta**

**Risoluzione del contratto di leasing – Mancata riconsegna del bene – Soggettività passiva cedente – Sussiste.**

In materia di leasing, in considerazione del disposto di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 23/2011, soggetto passivo IMU, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9*

**180. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 3 del 16 gennaio 2020. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

**IMU – Esenzione per gli immobili posseduti dagli enti religiosi – Svolgimento di attività di natura commerciale – Non spetta.**

Non spetta l'esenzione dall'IMU per gli immobili che, seppur condotti da enti religiosi, siano adibiti a servizi di mensa e ristoro-bar con somministrazione di alimenti e bevande, di spaccio di generi alimentari e ad altre attività di natura commerciale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 7, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 10286 del 12 aprile 2019*

**181. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 904 del 26 maggio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Salvo**

**IMU – Esenzione – Immobili adoperati per fini assistenziali – Requisito soggettivo – Ente pubblico o privato.**

Ai fini dell'esenzione IMU sugli immobili adoperati per lo svolgimento di attività assistenziali, il requisito soggettivo previsto dalla norma, rappresentato dal diretto svolgimento delle attività di assistenza da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, non viene soddisfatto dalla mera circostanza che l'ente abbia stipulato una convenzione con le autorità pubbliche, in quanto tale circostanza non esclude la natura economica/commerciale delle attività richieste dal regime di esonero, rilevando, invece, che i soggetti passivi facciano parte integrante del servizio sanitario nazionale e che il servizio venga svolto a titolo gratuito o dietro un versamento da ritenersi simbolico. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 7, comma 1, lett. i) d.P.R. 917/86, art. 87*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sezione V, sentenza n. 6711 del 2 aprile 2015*

**182. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 177 del 24 gennaio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Fazzini**

**IMU – Contratto di leasing – Soggettività passiva – Utilizzatore/società di leasing – Ripartizione – Criterio.**

Ai fini IMU, nel caso di locazione finanziaria, il locatario è il soggetto passivo, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di leasing sia risolto, che la soggettività passiva si individua nella società di leasing, anche se essa non ha ancora acquistato la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019; Cass., sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019*

**183. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 696 del 3 marzo 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

**IMU – Soggetti passivi – Risoluzione del contratto di locazione finanziaria – Mancata restituzione dell'immobile – Soggettività passiva del proprietario – Ammessa.**

Terminato il contratto di locazione finanziaria, soggetto passivo dell'IMU torna ad essere il proprietario, anche per il periodo intercorrente tra la cessazione del contratto e la restituzione materiale del bene. Il presupposto impositivo IMU è il possesso qualificato dell'immobile, trattandosi di imposta avente natura meramente patrimoniale, mentre non rileva l'avvenuta riconsegna dell'immobile, che attiene al piano della detenzione e non del possesso. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9*

**184. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 821 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**IMU – Servitù d'uso pubblico – Soggetto passivo – Proprietario – Imponibilità – Non sussiste.**

Non può essere soggetto passivo d'imposta il privato proprietario i cui beni sono soggetti a servitù d'uso pubblico e, dunque, destinati ad essere utilizzati da parte dei cittadini. (C.F.)



*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 4*

***Fabbricati Gruppo Catastale***

**185. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 83 del 31 gennaio 2020.**

**Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

**Classamento – DOCFA – Rettifiche - Rendita catastale - Motivazione.**

Qualora la rettifica della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi accertati dall'Ufficio (e dettagliatamente specificati nella relazione di stima sintetica), nonché della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi conosciuti o, quantomeno, conoscibili dal contribuente il quale, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, può comprendere le ragioni della rettifica ed eventualmente tutelarsi presentando ricorso alle Commissioni tributarie. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 16/1993, art. 2; d.m. 701/1994*

**186. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 11 del 30 gennaio 2020. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi**

**Classamento – Lavori di ampliamento dell'immobile di contenute dimensioni – Laboratorio – Immobile destinato ad attività industriali – Idoneità dei lavori a determinare il passaggio dal gruppo catastale C al gruppo catastale D – Non sussiste.**

Le modifiche apportate allo stato dell'immobile, nel caso di specie consistenti nella realizzazione di uno spogliatoio e di un bagno di contenute dimensioni, non sono sufficienti a legittimare il diverso classamento del bene nella categoria D/7, con una diversa attribuzione di rendita, in luogo della categoria C/3 proposta dal contribuente, non essendo idonee dette modifiche a trasformare l'ambiente da luogo destinato a laboratorio a luogo destinato ad attività di tipo industriale. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: r.d.l. 652/39, art. 20*

**187. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 921 del 26 maggio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Zucchini**

**IMU – TASI – Abuso edilizio – Debenza del tributo.**

Atteso che costituisce presupposto per l'assoggettamento ad IMU o a TASI l'accatastamento del fabbricato, la circostanza che su un immobile accatastato siano stati realizzati interventi edilizi senza titolo, con conseguente carattere abusivo degli interventi stessi, non può esonerare il proprietario dal pagamento del tributo. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, artt. 1 e ss.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, sezione 17, sentenza n. 5134 del 29 novembre 2019*

**188. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 434 del 12 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Servetti**

**ICI/IMU – Avviso d'accertamento – Impianti fotovoltaici.**

Gli impianti fotovoltaici costituiscono beni immobili quando sono iscrivibili nelle categorie catastali D/1 (opifici) o D/10 (immobili rurali) e quando sono posizionati sulle pareti o sul tetto, oppure realizzati su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato; beni mobili quando, invece, sono di modesta entità e soddisfano uno dei requisiti richiamati dalla normativa di settore. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

- 189. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 740 del 6 marzo 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

**Classamento – Finalità lucrativa – Onere della prova – Amministrazione finanziaria.**

Le case di cura e gli ospedali possono essere alternativamente classati in categoria B/2 o D/4 a seconda che siano nel primo caso senza fine di lucro e nel secondo caso con fine di lucro. Al riguardo, è indispensabile distinguere tra immobili aventi “destinazione funzionale e produttiva” e dunque fine di lucro e immobili che per le loro caratteristiche, comparate “alle potenzialità d'utilizzo” tale fine non abbiano. In tema di onere, spetta all'amministrazione chiarire in base a quali elementi l'immobile oggetto di accertamento dovrebbe essere schiettamente connotato da una destinazione funzionale e produttiva accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo così da poterlo inserire nella categoria D/4 (nel caso di specie tale onere non è stato assolto, essendosi l'Agenzia delle entrate limitata ad affermare che “l'immobile presso il quale la ONLUS esercita attività di residenza sanitaria assistita risultava suscettibile di perseguire fini commerciali e lucrativi”, avendo accertato “che l'immobile non era né un ospizio né una casa di cura”). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 22103/2018*

- 190. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1171 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Determinazione rendita catastale – Categoria catastale – D – Beni strumentali – Computabilità – Non sussiste.**

Va escluso nella determinazione della rendita degli immobili censibili in categoria catastale D, il valore dei beni (nel caso di specie silos, “imbullonati”) strumentali all'attività produttiva. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. 208/2015, art. 1, co. 2*

- 191. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1262 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

**Categoria catastale – Determinazione – Attività svolta nell'immobile – Rilevanza – Non sussiste.**

In tema di rideterminazione della categoria catastale di un'unità immobiliare adibita a residenza socio-assistenziale, modificata dall'Amministrazione finanziaria da B/2 (case di cura ed ospedali senza fini di lucro) e ricondotta a D/4 (case di cura ed ospedali con fini di lucro) a nulla rileva la circostanza che la stessa sia gestita da una ONLUS senza scopo di lucro. La Commissione regionale, in riforma della sentenza impugnata, ha infatti sostenuto che la rendita catastale inerisce al bene secondo una prospettiva di tipo “reale”, riferita alle caratteristiche oggettive (costruttive e tipologiche in genere), che costituiscono il nucleo sostanziale della c.d. “destinazione ordinaria” del bene. Pertanto, il fine di lucro – pur previsto, in alcuni casi, quale criterio di classificazione per numerose categorie – va preso in considerazione in termini “oggettivati”, ossia desumendolo dalle caratteristiche strutturali dell'immobile. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.m. Mef 19 aprile 1994, n. 701*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 34002 del 19 dicembre 2019*

192. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1427 del 30 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Nocerino**

**Categoria catastale – Case di cura – Rilevanza attività non lucrativa svolta nell’immobile – Sussiste.**

In tema di determinazione della categoria catastale di un’unità immobiliare adibita ad ospizio (immobile comunque assimilabile alle case di cura o RSA), poiché la normativa distingue (rispettivamente tra B/1, B/2 e D/4) in ragione della finalità lucrativa o meno dell’attività svolta al suo interno, l’esercizio del potere impositivo non può prescindere dalla natura giuridica del soggetto (nel caso di specie ONLUS) e dalle finalità, da questi, perseguite. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.m. Mef 19 aprile 1994, n. 701*

193. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1430 del 29 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

**Categoria catastale – Progetto di trasformazione – Non rileva.**

In materia di trattamento tributario di un trasferimento immobiliare, l’unico criterio discrezionale tra immobili abitativi e strumentali dev’essere ricercato nella categoria catastale del fabbricato, a prescindere dall’effettivo utilizzo del bene. A tal proposito, è irrilevante l’esistenza di un progetto di trasformazione del bene, in quanto nulla garantisce che il progetto sia realizzato e che da esso consegua un nuovo classamento. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

194. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1432 del 29 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

**Classamento – Impianto di depurazione di acque – Categoria D.**

È legittima la rettifica catastale di un impianto di depurazione di acque reflue in D/7 che annovera i fabbricati costruiti per particolari esigenze di un’attività industriale anziché in E/9 nella quale sono inseriti gli “edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti”. Infatti, secondo prassi e giurisprudenza consolidate, le costruzioni tese ad ospitare impianti industriali preposti al trattamento delle acque reflue sono tipiche di processi industriali o comunque produttivi e pertanto la categoria da attribuire agli immobili che le ospitano è da individuare nel gruppo D. A tal riguardo, non assume alcuna rilevanza la circostanza che la natura economica dell’attività viene meno allorché a gestire il servizio sia direttamente l’ente territoriale piuttosto che un’azienda municipalizzata o una società partecipata dal Comune in quanto ciò che rileva ai fini del classamento catastale sono le caratteristiche dell’immobile e la sua destinazione funzionale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 9427 del 4 aprile 2019*

## **ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)**

195. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 20 del 20 febbraio 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

**Targhe cartello indicanti il parcheggio – Imposta comunale sulla pubblicità – Non assoggettabilità – Targhe cartello indicanti “ufficio e laboratorio di vendita” – Imposta comunale sulla pubblicità – Non assoggettabilità.**

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, le targhe cartello indicanti il parcheggio nonché quelle indicanti “ufficio e laboratorio di vendita” non possono essere considerate quali insegne contenenti pubblicità, non integrando alcuna delle fattispecie individuate dalla legge. (F.T.)

*Riferimenti normativi: artt. 5 e 17, comma 1-bis, del d.lgs. n. 507/1993*

**196. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 1, sentenza n. 20 del 25 giugno 2020.  
Presidente: Piglionica, Estensore: Crivelli**

**Insegne cabine fotografiche - Esenzione.**

È prevista l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità per le insegne di esercizio di attività commerciali che contraddistinguono la sede dove l'attività viene svolta, intesa come tale quella ove si svolgono le attività amministrative di controllo e direzione dell'impresa. È da escludersi che il concetto di "sede dell'attività" possa essere attribuito ad una cabina di distribuzione automatica di fotografie e, pertanto, i cartelli apposti sulla cabina devono scontare l'imposta sulla pubblicità non potendo godere di alcuna esenzione. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art.17*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 7778/2019*

**197. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 2 del 27 gennaio 2020.  
Presidente ed Estensore: Fantini**

**Cabine per foto-tessere qualificate come sedi della società – Illegittimità – Pubblicità affissa sulle cabine per foto-tessere – Esenzione dal prelievo – Non sussiste.**

Le cabine per foto-tessere non possono qualificarsi sedi della società, costituendo piuttosto beni strumentali, con la conseguenza che la pubblicità affissa sulle stesse non può beneficiare dell'esenzione accordata alle insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17, comma 1-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 13023 del 24 giugno 2015*

**198. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 78 del 5 marzo 2020.  
Presidente ed Estensore: Ferrari**

**Insegne cabine fotografiche – Esenzione.**

Le cabine foto tessera non possono essere considerate alla stregua della sede dell'azienda, trattandosi piuttosto di macchinari, apparecchi automatici che rendono possibile lo svolgimento dell'attività. È pertanto da assoggettarsi ad imposta sulla pubblicità l'insegna apposta sulle medesime. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17*

**199. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 338 del 6 febbraio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

**Insegne di esercizio – Esenzione – Condizioni – Destinazione a contraddistinguere la sede ove si svolge l'attività – Distributori automatici – Sono luoghi diversi dalla sede.**

Per rilevare ai fini dell'esenzione dall'imposta pubblicitaria, le insegne di esercizio devono essere destinate a contraddistinguere la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono e avere una superficie non superiore a cinque metri quadri; quindi le insegne ubicate in luoghi diversi dalla sede, quali i distributori automatici e, nella specie, le cabine per foto tessera e foto digitale, sono soggette all'imposta. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17, comma 1-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 27497 del 30 dicembre 2014*

**200. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 421 del 12 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Avviso d'accertamento – Manifesti interni.**

L'affissione di insegne e messaggi promozionali all'interno del locale esercente l'attività commerciale non è soggetta a imposta; neppure è tassabile il manifesto posto sulla vetrina, sulla porta di ingresso del locale o nelle immediate vicinanze del punto vendita. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 1, 5, 7 e 17*

**201. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 826 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Imposta sulla pubblicità – Soggettività passiva.**

In materia di imposta sulla pubblicità, soggetto passivo d'imposta è, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 507/1993, colui che acquista la disponibilità di un impianto idoneo alla trasmissione di messaggi pubblicitari. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 6*

**202. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1011 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Insegne di attività commerciali e di produzione di beni o servizi – Dimensione non superiore a 5 mq. – Imposta comunale sulla pubblicità – Esenzione – Sussiste.**

Le affissioni sulle cabine fotografiche, all'interno delle quali è possibile fare le fototessere automatiche, rappresentano l'insegna dell'azienda e hanno lo scopo di indicare il luogo ove viene in concreto svolta l'attività. Di conseguenza, se dette affissioni rispettano il limite dimensionale di 5 mq., per le stesse non è dovuta alcuna imposta comunale sulla pubblicità. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17, comma 1-bis*

**203. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1377 del 26 giugno 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Correrà**

**Pluralità messaggi su unico pannello – Tassazione singolo messaggio – Legittima.**

Nell'ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti diverse aziende, collocati su un unico pannello, il tributo deve essere determinato in base alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 252 del 12 gennaio 2012*

**204. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1392 del 29 giugno 2020. Presidente: Guicciardi, Estensore: Vicuna**

**Pubblicità esposta su carrelli della spesa – Esenzione dall'imposta – Inapplicabile.**

La pubblicità effettuata mediante esposizione di un cartoncino promozionale sui carrelli della spesa di un supermercato, che siano collocati nel parcheggio interno di un centro commerciale, non rientra tra le ipotesi di esenzione ex art. 17, co. 1, lett a) del d.lgs. 507/93 (che si applica, invece, alla pubblicità esposta in vetrina o sulle porte d'ingresso dell'esercizio commerciale), dal momento che l'ubicazione di tale mezzo pubblicitario è idonea a fare conoscere alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività e il prodotto dell'azienda pubblicizzata. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17, comma 1*

**IRAP*****Requisiti oggettivi*****205. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 68 del 27 gennaio 2020.****Presidente: Caristi, Estensore: Di Giorgio****Avvocato – Segretarie part-time – Autonoma organizzazione – Non sussiste.**

Non integra il requisito dell'autonoma organizzazione, rilevante ai fini IRAP, l'attività espletata da un avvocato che si avvalga esclusivamente della collaborazione di due segretarie assunte part-time, con funzioni prevalentemente esecutive. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016*

**206. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 9 del 10 febbraio 2020.****Presidente: Mottola, Estensore: Coltro****Impresa familiare – Esercizio abituale di attività autonomamente organizzata – Sussiste.**

In tema di IRAP, la presenza di un familiare collaboratore integra il requisito della autonoma organizzazione. L'imprenditore titolare di impresa familiare è quindi soggetto passivo IRAP, mentre non lo sono i familiari collaboratori – cui viene imputato, a determinate condizioni e proporzionalmente alle rispettive quote di partecipazione, il reddito derivante dall'impresa familiare – colpendo tale imposta il valore della produzione netta dell'impresa e integrando la collaborazione dei partecipanti quel quid pluris dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 15217 del 4 giugno 2019; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 12616 del 17 giugno 2016; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 22628 del 24 ottobre 2014; Cass., sez. V, sentenza n. 1537 del 27 gennaio 2014*

**207. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 12 del 21 febbraio 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina****Coworking – Esercizio abituale di attività autonomamente organizzata – Sussiste.**

In tema di Irapp il presupposto dell'autonoma organizzazione di cui all'art. 2 del d.lgs. 446/97 non ricorre quando il contribuente responsabile dell'organizzazione impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive. Il presupposto in questione sussiste quindi in capo ad un avvocato che in virtù di un contratto di coworking si avvalga di locali, di postazioni telefoniche e pc, di dipendenti a tempo pieno nonché di servizi (quali, ad esempio, servizi di reception, segreteria, ricevimento clienti) per l'esercizio dell'attività. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016*

**208. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 169 del 24 gennaio 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella****Presupposto oggettivo – Configurabilità – Condizioni.**

Per configurare il presupposto oggettivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive, affinché esista un'attività autonomamente organizzata, occorre che il contribuente, nel contempo, sia il responsabile, sotto qualsiasi forma, dell'organizzazione - e non sia, quindi,

inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse - e impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive. In particolare, le condizioni dell'impiego di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile e dell'utilizzo del lavoro altrui (ove non si tratti di un unico collaboratore esecutivo) non devono concorrere, essendo sufficiente anche la presenza di una sola di esse, la quale deve comunque sempre sommarsi alla condizione che il titolare sia il responsabile dell'organizzazione. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2, comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016*

**209. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 709 del 6 marzo 2020. Presidente ed Estensore: Martorelli**

**IRAP – Credito d'imposta per incremento dell'accisa su gasolio per autotrazione – Imponibilità – Esclusa.**

il credito inerente alla restituzione del maggior onere derivante dall'aumento dell'aliquota di accisa sul gasolio, come non concorre alla base imponibile IRES, non concorre nemmeno alla base imponibile dell'Irap, anche perché identica è la ratio normativa, in quanto non avrebbe avuto senso tassare quel che si intende restituire. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: l. 448/98, art. 8, comma 10, lett. e); d.P.R. 277/2000, art. 2*

**210. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 808 del 25 maggio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Vicini**

**Presupposto impositivo – Organizzazione.**

Il requisito organizzativo rilevante ai fini dell'applicazione dell'IRAP sussiste quando il contribuente eserciti l'attività di lavoro autonomo con l'impiego di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività auto organizzata, oppure si avvalga, in modo non occasionale, del lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2*

**211. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 997 del 12 giugno 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Attività ausiliari al commercio – Difetto del presupposto dell'"autonoma organizzazione".**

L'assoggettabilità ad IRAP degli ausiliari del commercio non è automatica, ma subordinata alla verifica dell'"autonoma organizzazione". Pertanto, le attività ausiliari al commercio di cui all'art. 2195 c.c., se svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui, non rilevano ai fini IRAP. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2; art. 2195 c.c.*

**212. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1434 del 29 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

**Agente di commercio – Autonoma organizzazione – Sussiste.**

In materia di autonoma organizzazione rilevante ai fini IRAP, allorché il socio legale rappresentante e la società di persone svolgano la medesima attività, si presume che il primo si sia avvalso della struttura organizzativa della seconda, integrando il requisito richiesto dalla normativa e dovendo per l'effetto assolvere un'autonoma obbligazione impositiva. In simili

fattispecie, l'onere di provare la mancanza del requisito in questione incombe sul contribuente che agisca per ottenere il rimborso di quanto versato, mentre sull'Ufficio allorquando faccia valere la propria volontà impositiva. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

### ***Requisiti soggettivi***

#### **213. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 4 del 7 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Chiappani**

**Libero professionista – Requisiti applicativi – Autonoma organizzazione – Impresa familiare – Sussiste.**

Il presupposto IRAP, per ritenere un libero professionista soggetto all'imposta, è rappresentato dallo svolgimento dell'attività per il tramite di un'autonoma organizzazione. Simile requisito è integrato allorquando il professionista (nel caso di specie un promotore finanziario), da un lato, è il responsabile dell'organizzazione e, dall'altro, utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e si avvale in maniera non occasionale di lavoro altrui. Simili criteri possono essere utilizzati con riguardo anche all'impresa familiare e, allorquando presenti, condurre all'integrazione del fatto imponibile. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 22469 del 9 settembre 2019*

#### **214. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1380 del 29 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Attività di amministratore e sindaco di società – Svolta congiuntamente ad attività professionale – Diritto a rimborso – Escluso.**

Il presupposto IRAP, per ritenere un libero professionista soggetto all'imposta, è rappresentato dallo svolgimento dell'attività per il tramite di un'autonoma organizzazione. Simile requisito è integrato allorquando il professionista (nel caso di specie un promotore finanziario), da un lato, è il responsabile dell'organizzazione e, dall'altro, utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e si avvale in maniera non occasionale di lavoro altrui. Simili criteri possono essere utilizzati con riguardo anche all'impresa familiare e, allorquando presenti, condurre all'integrazione del fatto imponibile. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 3434 del 5 marzo 2012*

#### **215. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1422 del 29 giugno 2020. Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani**

**Attività di gestione dei servizi di pubblico trasporto – Contratto di natura privatistica – Agevolazioni fiscali – Applicabili.**

In materia di IRAP, si applicano le agevolazioni fiscali previste dall'art. 11, comma 1, lett. a) n. 2 e 4 del d.lgs. 446/97, ad una società che svolge l'attività di gestione dei servizi di trasporto pubblico di persone non in forza di una concessione traslativa emanata dalla Pubblica Amministrazione, bensì in forza di un contratto di appalto di servizi di natura eminentemente privatistica, il quale ricorre allorché la parte privata si assume, anche solo in parte, l'alea della gestione economica del servizio offerto. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 11, comma 1*



**TARES/TARI/TARSU*****Tariffa*****216. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1190 del 5 giugno 2020.****Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri****TARI – Rifiuti speciali non pericolosi – Obbligo smaltimento autonomo.**

Ai fini degli artt. 221 e 226, d.lgs. n. 152/2006, secondo cui non possono essere immessi nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, con conseguente obbligo di smaltimento differenziato e autonomo da parte del loro produttore, deve considerarsi che le aree di vendita, l'area casse e le aree carico/scarico merci relativi a supermercato non sono una illegittima estensione delle aree produttive di rifiuti speciali, ma coincidono proprio con le superfici in cui la produzione di tale tipologia di rifiuti risulta 'continuativa e prevalente, con conseguente obbligo di detassazione. (D.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 152/2006, artt. 221 e 226*

**217. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 24 del 14 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Chindemi****TARSU – Esclusione dalla Tassa – Presupposti.**

La situazione che legittima l'esonero dalla TARSU si verifica allorché l'impossibilità di produrre rifiuti dipende dalla natura stessa dell'area o del locale, ovvero dalla loro condizione di materiale ed oggettiva inutilizzabilità, ovvero dal fatto che l'area ed il locale siano stabilmente, e cioè in modo permanentemente e non modificabile, insuscettibili di essere destinati a funzioni direttamente o indirettamente produttive di rifiuti. Ne consegue l'inapplicabilità dell'esclusione ai box auto. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 62, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 22124 del 22 settembre 2017; Cass., sentenza n. 5047 del 13 marzo 2015; Cass., sentenza n. 19720 del 17 settembre 2010*

**218. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 187 del 23 gennaio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini****Agevolazione gasolio – Disciplina europea – Disciplina interna – Assenza di contrasto.**

La Tassa Rifiuti è dovuta per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, con la precisazione che le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. In particolare, ai sensi dell'art. 1 comma 649 l. 147/2013, nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori (nel caso di specie, a fronte della discussa l'assoggettabilità ad imposta delle aree scoperte operative e dei magazzini di prodotti finiti, la parte ha provato la sussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'agevolazione). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1, co. 649*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 12979/2019*

**219. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 998 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**TARSU – Presupposto – Immobile inutilizzato – Esenzione – Non sussiste.**

La tassa di smaltimento dei rifiuti urbani è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali suscettibili di produrre rifiuti, a nulla rilevando l'effettiva utilizzazione del bene. L'esonero dal tributo sussiste solo quando l'immobile versi in "obiettive condizioni di inutilizzabilità", le quali devono essere non solo denunciate, ma anche debitamente documentate e non quando l'immobile risulti allacciato ai c.d. servizi di rete e si rilevi inutilizzato ma oggettivamente utilizzabile. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 507/1993, art. 62*

**220. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1001 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Rifiuti prodotti nell'esercizio di un'attività agricola – TARI/TARES – Esenzioni – Sussiste.**

Sono esenti da TARI/TARES le superfici che producono prevalentemente rifiuti speciali smaltiti a cura e a spese della società, quali i rifiuti prodotti nei fabbricati destinati all'attività agricola, ovvero quelli prodotti nell'esercizio di un'attività agricola. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 147/2013*

**221. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1181 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**TARI – Rifiuti speciali – Esclusione da imposizione – Smaltimento in proprio – Insufficienza.**

In materia di TARI, allorché il contribuente non offra la dimostrazione che i rifiuti industriali prodotti durante il processo di lavorazione siano annoverabili tra i rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani, lo smaltimento in proprio di simili scarti non è da ritenersi sufficiente ai fini dell'esclusione da imposizione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 63 e 71; l. 147/2013, art. 1, commi da 641 a 668*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 12979 del 15 maggio 2019*

**222. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1364 del 26 giugno 2020. Presidente: Ceccherini, Estensore: Franconiero**

**TARI – Auto-smaltimento di rifiuti speciali – Esenzione dall'imposta – Applicabile.**

Deve essere riconosciuta l'esenzione dal pagamento della TARI di cui all'art. 1, comma 649, della l. 147 del 2013, nei confronti di un commerciante che provveda all'auto-smaltimento, attraverso soggetti specializzati, dei rifiuti speciali (nel caso di specie, imballaggi), non avvalendosi del servizio di raccolta "porta a porta" organizzato nell'ambito del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani dal Comune, dal momento che la norma di Legge dispone che, per la determinazione dell'imponibile, non si considerano le superfici «ove si formano in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori». (I.B.)

*Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1, comma 649*

**TASSA AUTOMOBILISTICA**

223. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 61 del 16 gennaio 2020. Presidente: Liguoro, Estensore: Sacchi**

**Imposte e tasse in genere – Atti impositivi – Notificazione – Applicabilità del principio della diversa decorrenza degli effetti della notificazione nelle sfere giuridiche, rispettivamente, del notificante e del destinatario – Non sussiste.**

La scissione degli effetti della notifica per il mittente e per il destinatario si applica soltanto per la notifica degli atti processuali e non per quella relativa agli atti sostanziali, i quali producono i loro effetti soltanto dal momento in cui pervengono all'indirizzo del destinatario, a nulla rilevando il momento in cui siano stati consegnati dal notificante all'ufficiale giudiziario o all'ufficio postale; né è ammessa alcuna applicazione in via interpretativa del principio della diversa decorrenza degli effetti della notificazione nelle sfere giuridiche, rispettivamente, del notificante e del destinatario, stante l'impedimento derivante dal disposto dell'art. 1334, c.c., ai sensi del quale gli atti unilaterali (nella specie, un'ingiunzione di pagamento di tassa automobilistica) producono effetto dal momento in cui pervengono alla conoscenza del destinatario. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 1334; c.p.c., art. 149*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 24822 del 9 dicembre 2015*

**ALTRO**

224. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 114 dell'8 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Fischetti**

**Accertamento della rendita catastale – Procedura DOCFA – Obbligo di motivazione dell'avviso di classamento – Contenuto della motivazione.**

L'obbligo della motivazione dell'avviso di classamento dell'immobile deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Ufficio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni davanti alla Commissione tributaria. L'atto di classamento conseguente alla c.d., procedura DOCFA, con allegata relazione di stima UTE, quando fondato sui medesimi fatti indicati dal contribuente nella proposta di attribuzione della rendita, deve ritenersi sufficientemente motivato con la sola precisazione di unità immobiliare, canone censuario, foglio, particella, subalterno, zona censuaria, categoria, classe, consistenza, rendita; questo perché i fatti su cui si fonda l'atto di classamento debbono ritenersi inter partes pacifici, essendo appunto quelli stessi indicati dal contribuente nella procedura DOCFA, così che nemmeno è onere dell'Ufficio la loro prova. (L.S.)

*Riferimenti normativi: art. 1, comma 22, l. n. 208/15*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. VI., sentenza n. 12497 del 16 giugno 2016*

225. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 60 del 24 gennaio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

**IMU – Fondazione – Esenzione – Campi da golf – Non sussiste.**

Per poter beneficiare dell'esenzione dal pagamento della imposta municipale unica prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992 devono sussistere due requisiti uno soggettivo, l'altro oggettivo. Quanto al primo, l'immobile deve essere utilizzato da un ente pubblico o privato che non abbia quale oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Il secondo, invece, presuppone che l'immobile sia utilizzato esclusivamente per lo

svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica e di culto di cui all'art. 16, lett. a), l. n. 222/85. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992*

**226. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 232 del 28 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Nocerino**

**IMU – Attività assistenziale – Esenzione – Attività di consulenza agraria – Esclusione beneficio.** Possono essere esentate da ICI-IMU solo le attività non commerciali assistenziali e/o previdenziali, intendendosi per queste le attività destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nella vita, ad esclusione di quelle già tutelate dal sistema previdenziale, sanitario o giudiziario (art. 128 del d.lgs. 112 del 1998). Non rientrano in tali categorie le attività di consulenza agraria, ancorché effettuate ad esclusivo beneficio degli iscritti all'associazione. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 112 del 1998, art. 128; l. 504/1992*

**227. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 277 del 3 febbraio 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Fucci**

**IRAP – Accertamento – Termini di decadenza – Raddoppio – Applicabilità – Non sussiste.** Il raddoppio dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento previsto dall'art. 43, 3° comma, d.P.R. n. 600/1973, e dall'art. 57, 3° comma, d.P.R. n. 633/1972, nei testi applicabili *ratione temporis* non può operare in relazione all'IRAP, in quanto la violazione delle disposizioni inerenti questa imposta non è presidiata da norme di carattere penale. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 57, comma 3; d.P.R. n. 600/73, art. 43, comma 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 29998 del 20 novembre 2018*

## **Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO**

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	pag. 343
ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	pag. 344
BENEFICI PRIMA CASA	pag. 345
TRASFERIMENTI D'AZIENDA	pag. 347
CONTRATTI PRELIMINARI	pag. 349
LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	pag. 349
ATTI SOCIETARI ED AFFINI	pag. 352
FIDEIUSSIONI	pag. 353
INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	pag. 354
ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI	pag. 355
ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	pag. 356
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 358
ALTRO	pag. 359



## **Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO**

### **TRASFERIMENTI IMMOBILIARI**

228. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 497 del 19 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Lamanna**

**Imposta di registro – Registrazione – Compravendita – Pattuizione della consegna differita del bene – Non si configura come negozio autonomo di comodato – Autonoma tassabilità – Non sussiste.**

Nell'atto di compravendita la consegna del bene (articolo 1476, c.c.) e il pagamento del prezzo (articolo 1498, c.c.) sono le due prestazioni corrispettive delle parti e ciascuna prestazione può avere un termine per l'adempimento, come del resto qualsiasi altra obbligazione, senza che il termine variamente determinabile dalle parti nell'esercizio della propria autonomia contrattuale possa mutare la natura del contratto o far sorgere un negozio giuridico aggiuntivo ed autonomo; pertanto la consegna differita del bene rispetto al momento della stipula non si configura come negozio autonomo di comodato, soggetto autonomamente ad imposta di registro, ma è solo il momento esecutivo della vendita. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa parte prima, art. 5*

229. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1114 del 18 giugno 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Bussani**

**Determinazione del valore degli immobili – Metodo della valutazione automatica per la definizione della base d'asta nelle vendite forzate dell'agente per la riscossione – Esclusione.**

Il metodo della valutazione automatica di cui all'art. 79 del d.P.R. n. 602/1973 ha la finalità di determinare il prezzo base delle aste che devono essere effettuate dai concessionari con riferimento ad un valore che escluda la necessità di qualsiasi indagine e possibile contestazione. Il valore degli immobili ai fini dell'imposta di registro non può dunque essere stimato sulla base di tale metodo, dato che i metodi di stima dei valori immobiliari sono indicati nell'art. 51 del d.P.R. n. 131/1986, che non prevede detto speciale metodo, il quale non è ad essi assimilabile nemmeno in via interpretativa, attesa la diversa finalità dello strumento volto a definire, con procedura semplificata, la base d'asta nelle vendite forzate. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51; d.P.R. 602/1973, art. 79*

230. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1335 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Imposta di registro – Sentenza che dà esecuzione a un obbligo di contrarre – Sottoposizione a condizione sospensiva – Mancata realizzazione della condizione *per factum principis* – Registrazione in misura fissa.**

Nel caso di sentenza (volta a dare esecuzione ad un contratto preliminare di compravendita immobiliare che subordini l'effetto traslativo della proprietà alla condizione sospensiva del pagamento degli oneri urbanistici, allorquando l'adempimento della prestazione diventi impossibile *per factum principis*, l'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa, secondo quanto dispone il primo comma dell'art. 27 del d.P.R. 131/1986. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 27 commi 1 e 3*

**ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO****231. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 39 del 21 gennaio 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Serena****Imposta di registro – Alternatività IVA/registro – Lodo rituale – Risarcimento dei danni – Aliquota proporzionale.**

La registrazione del lodo arbitrare rituale intervenuto a riconoscere la responsabilità contrattuale dell'operatore finanziario per inadempimento degli obblighi di cui all'art. 21 TUF sconta l'imposta di registro in misura proporzionale, trovando applicazione il principio di alternatività IVA/registro. In primo luogo, ancorché in via astratta il contratto da cui la vertenza ha tratto origine (stipulazione di contratti derivati) scaturisse dall'esercizio dell'attività di impresa della ricorrente, tali operazioni dovevano essere considerate come speculative e, pertanto, non annoverabili tra le attività aziendali di normale gestione economico/finanziaria. Di poi, il lodo ha riconosciuto la natura risarcitoria della somma corrisposta e, pertanto, la sua riconducibilità tra le operazioni fuori campo IVA. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40***232. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 43 del 21 gennaio 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Lamari****Imposta di registro – Cessione di credito – Alternatività tra IVA e imposta di registro – Aliquota proporzionale.**

La cessione di credito non essendo inquadrabile né fra le cessioni di beni, né tantomeno fra le prestazioni di servizi di cui al d.P.R. 633/72, è operazione fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo. Pertanto, in virtù del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, quest'ultima andrà applicata con aliquota proporzionale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40***233. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 84 del 31 gennaio 2020.****Presidente: Caristi, Estensore: Perini****Imposta di registro – Cessione di credito – Alternatività tra IVA e imposta di registro – Aliquota proporzionale.**

La registrazione di un decreto ingiuntivo ottenuto da una società per il pagamento di un credito di cui si è resa cessionaria, sconta l'imposta di registro, ai sensi dell'art. 8, lett. b), Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986, nella misura proporzionale del 3% della base imponibile. Infatti, ancorché il credito dell'ingiunto scaturisse da un'operazione di finanziamento e ancorché queste ultime siano operazioni astrattamente rilevanti ai fini IVA, la società ricorrente allorquando ha chiesto l'emissione del decreto ingiuntivo non ha fatto valere il credito da corrispettivo per la prestazione resa, ma ha esercitato i diritti scaturiti dal contratto di cessione del credito. Altrimenti detto, l'obbligazione che si vuol portare ad esecuzione mediante la pronuncia di condanna non attiene al credito tra cedente e ceduto (soggetto ad IVA), bensì al diverso ed autonomo rapporto tra il debitore ceduto ed il terzo cessionario. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40***234. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 243 del 16 giugno 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Lamari****Cessione di credito – Natura – Principio di alternatività IVA/registro – Imposta di registro in misura proporzionale.**

In ipotesi di cessione di credito - non inquadrabile né fra le cessioni di beni né fra quelle di prestazioni di servizi, di cui al d.P.R. n. 633/72 - che trovi la sua fonte in un rapporto soggetto



ad IVA, la sentenza di condanna al pagamento del corrispettivo in favore del cessionario soggiace all'imposta di registro che, per il principio di alternatività, va applicata in misura proporzionale (nel caso di specie, secondo la CTP correttamente l'ufficio ha liquidato l'imposta nella misura del 3% del credito di cui ai decreti ingiuntivi emessi dal Tribunale ordinario). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 8 Tariffa, parte prima d.P.R. 131/1986, 37 e 57*

**235. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 330 del 6 febbraio 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Bianchi**

**Imposta di registro – Contratto preliminare di vendita di beni in cui definitivo sia soggetto ad IVA – Caparra confirmatoria – Assoggettabilità a IVA e a imposta di registro in misura fissa – Condizioni.**

Per stabilire quale sia il regime fiscale applicabile alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria, quando detta clausola sia contenuta in un contratto preliminare di vendita di beni, il cui definitivo sia soggetto ad IVA, occorre valutare - con accertamento che costituisce questione di fatto, rimessa al giudice di merito - se la caparra medesima abbia la funzione di anticipo sul prezzo, unitamente a quella di rafforzamento della garanzia o costituisca, invece, un elemento accidentale del contratto. Nel primo caso la dazione di denaro corrispondente alla caparra, rivestendo la stessa natura della corresponsione del prezzo, è assoggettata ad IVA ed all'imposta di registro in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività tra imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 40, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Nel secondo caso, invece, avendo autonomia contrattuale rispetto al preliminare in cui è inserita, è assoggettabile, ex art. 21, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, all'imposta di registro in misura proporzionale. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 21, comma 1, e 40*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24570 del 3 dicembre 2010*

### **BENEFICI PRIMA CASA**

**236. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 2 del 16 gennaio 2020. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

**Omesso trasferimento residenza – Forza maggiore per inutilizzabilità dell'immobile – Decadenza benefici fiscali.**

In tema di benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa", la causa di forza maggiore - idonea ad impedire la decadenza dell'acquirente che non abbia trasferito la propria residenza nel comune ove è situato l'immobile entro 18 mesi dall'acquisto - può essere costituita dall'inutilizzabilità dell'immobile; la giusta causa deve essere tuttavia caratterizzata dai requisiti della non imputabilità al contribuente, della necessità e della imprevedibilità. Rientrano in questa definizione gli avvenimenti di gravità estrema, fuori da ogni possibile previsione in quanto del tutto eccezionali ed inevitabili. Non può considerarsi tale il mancato completamento dei lavori di un immobile acquistato in fase di costruzione. (M.An.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 1, nota 2-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Sez. VI-5, sentenza n. 864 del 19 gennaio 2016*

**237. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1252 del 16 giugno 2020. Presidente: D'Andrea, Estensore: Grassi**

**Agevolazioni tributarie – Benefici per l'acquisto della "prima casa" – Casa di abitazione – Nozione.**

In tema di benefici fiscali per l'acquisto della c.d. "prima casa", ai sensi dell'art. 1, nota II bis, della Tariffa allegata al TUR, nel testo (applicabile "ratione temporis") modificato dall'art. 3, comma 131, della l. n. 549 del 1995, il concetto di "idoneità" della casa pre-posseduta ostativo alla fruizione del beneficio (ed espressamente previsto nella previgente normativa) deve ritenersi intrinseco alla nozione stessa di "casa di abitazione", da intendersi quale alloggio concretamente idoneo, sia sotto il profilo oggettivo-materiale (stato e condizioni dell'immobile in relazione ai fabbisogni abitativi familiari) che giuridico a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato. (L.R.C.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 1, nota II bis, della Tariffa*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione sez. VI, sentenza n. 22490 del 22 ottobre 2014, Cassazione sez. V, ordinanza n. 19989 del 27 luglio 2018*

**238. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 115 del 21 gennaio 2020. Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti**

**Imposta di registro – Agevolazioni – Agevolazioni prima casa – Agevolazioni di cui alla c.d. legge Tupini – Autonomia – Sussiste.**

Le agevolazioni relative alla prima casa e quelle di cui alla c.d. legge Tupini sono indipendenti fra loro e, quindi, autonome e possono essere invocate separatamente dal contribuente qualora sussistano, per ognuna di essa, i relativi presupposti. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: l. n. 408/1949, art. 13; d.P.R. n. 131/86, Tariffa Parte prima, art. 1, nota II bis*

**239. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 956 dell'11 giugno 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Mietto**

**Imposta di registro – Agevolazioni prima casa – Beneficio – Decadenza.**

Il mancato trasferimento entro 18 mesi dal rogito della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile acquistato con le agevolazioni c.d. "prima casa", fa perdere il diritto al beneficio fiscale anche se il mancato trasferimento della residenza del contribuente sia dovuto all'inabitabilità dell'immobile stesso (rappresentata, nella fattispecie, dall'asserita assenza degli allacci degli impianti di servizio). (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

**240. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 1106 del 17 giugno 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi**

**Immagine idoneo ad uso abitativo – Acquisto di un altro immobile nel medesimo Comune – Spettanza dell'agevolazione "prima casa" – Sussiste.**

Il possesso di una casa di abitazione costituisce ostacolo alla fruizione delle agevolazioni fiscali per il successivo acquisto di un'altra casa ubicata nello stesso comune, soltanto se la prima delle due case sia già idonea a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato. Pertanto, è possibile accedere all'agevolazione "prima casa" anche nel caso in cui il contribuente sia già titolare di un immobile che, se pur accatastato come abitativo, non risulti idoneo ad essere considerato tale per dimensioni o caratteristiche complessive (nella specie, si trattava di un monolocale soppalcato con una superficie complessiva di soli 29 mq idoneo ad ospitare una sola persona e non il nucleo familiare dell'appellante, composto da tre persone). (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa parte I, art. 1, nota II-bis.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27376 del 17 novembre 2017 e n. 2565 del 2 febbraio 2018*

**241. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1221 del 24 giugno 2020. Presidente: Catania, Estensore: Salvo**

**Prima casa – Vendita entro il quinquennio – Revoca benefici fiscali – Forza maggiore – Motivi personali – Irrilevanza.**

In materia di revoca dei benefici connessi all'acquisto della "prima casa", ex art. 3, comma 131 della l. 549/95 e ss.mm., non sussiste l'esimente della causa di forza maggiore allorché il contribuente sia stato costretto a vendere l'immobile acquistato entro il quinquennio a causa di vicissitudini, anche gravi, di natura personale, dal momento che per "forza maggiore" deve intendersi un evento non prevedibile, che sopraggiunge inaspettato, cioè fuori da ogni previsione e sovrastante la volontà e non addebitabile al contribuente. (I.B.)

*Riferimenti normativi: l. 549/95, art. 3, comma 131*

#### **TRASFERIMENTI D'AZIENDA**

**242. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 20 del 14 gennaio 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

**Registro – Base imponibile – Cessione d'azienda – Avviamento – Determinazione del valore – Criteri.**

Nella determinazione del valore venale in comune commercio dell'azienda ceduta, ai fini dell'imposta di registro, deve essere incluso il valore dell'avviamento. Per la quantificazione economica di quest'ultimo può farsi ricorso al metodo reddituale. A tal fine, trattandosi di un valore unico, influenzato da variabili esclusive e tipiche di ciascuna realtà imprenditoriale, la redditività non può essere stimata per confronto, bensì avendo riguardo alla situazione economica della ceduta e alla sua capacità prospettica di produrre reddito. Quest'ultima è estrapolabile dalle risultanze riferibili agli anni precedenti il trasferimento dalle quali venga ricavato un valore medio, idoneo a mitigare l'influenza di fenomeni contingenti. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52*

**243. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 169 del 21 gennaio 2020. Presidente: Ingino, Estensore: Moroni**

**Imposta di registro – Affitto d'azienda – Cessione dell'azienda affittata all'affittuario – Avviamento generato dall'affittuario – Non tassabilità.**

L'avviamento creato da un'azienda concessa in locazione è stato prodotto dal locatario e, qualora quest'ultimo si renda acquirente della medesima azienda, non si verifica alcun trasferimento del medesimo suscettibile di imposizione ai fini del registro. (Al.Ce.)

*Riferimenti normativi:*

**244. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 935 del 20 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Locatelli**

**Imposta di registro – Trasferimento azienda – Avviamento – Valutazione.**

L'unica metodologia normativamente contemplata per la determinazione del valore dell'avviamento dell'azienda ai fini dell'imposta di registro è quella prevista dall'abrogato Regolamento del 1996, atteso che le nuove disposizioni normative non hanno previsto un metodo alternativo di determinazione di tale valore; pertanto, l'Agenzia delle Entrate non può

accertare tale valore utilizzando, senza motivazione, un valore mediano determinato con il suddetto metodo ed un ulteriore metodo non previsto dalla legge. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51; d.P.R. n. 460/196, art. 2*

**245. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 343 del 6 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Barbaini**

**Cessione d'azienda – Imposta di registro – Determinazione della base imponibile – Calcolo del valore di avviamento commerciale – Applicazione della percentuale di redditività alla media dei ricavi – Utili operativi – Irrilevanti.**

Ai fini del calcolo del valore di avviamento commerciale, quale parte del corrispettivo di cessione di azienda, per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, secondo il disposto dell'art. 51 del d.P.R. 131/1986 e dell'art. 2, comma 4, del d.P.R. 460/1996, disposizione quest'ultima avente la funzione di fungere da parametro minimo per il relativo calcolo, dovrà applicarsi la percentuale di redditività, nella misura ritenuta congrua dal giudice di merito, parametrata alla media dei ricavi, e non degli utili operativi, accertati, o in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte su redditi negli ultimi tre periodi di imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, applicando di seguito il moltiplicatore previsto dall'art. 2 comma 4 del d.P.R. 460/96. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 7941 del 21 marzo 2019*

**246. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 355 del 6 febbraio 2020. Presidente: Catania, Estensore: Salvo**

**Cessione d'azienda – Imposta di registro – Determinazione della base imponibile – Avviamento – Valore patrimoniale – Percentuale di redditività – Applicazione alla media dei ricavi dell'ultimo triennio.**

L'avviamento è una componente del valore dell'azienda, costituito dal maggior valore che il complesso aziendale, unitamente considerato, presenta rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono. Esso si atteggia quale bene dell'azienda, ed è ricompreso nel trasferimento della stessa, quindi è da assoggettare ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 51, comma 4 del TUR. La natura dell'avviamento è un valore patrimoniale e, come tale, non configura un valore dell'attività di impresa, ma dell'azienda obiettivamente considerata. Ai fini del calcolo del valore dell'avviamento commerciale, quale parte del corrispettivo di cessione di azienda, dovrà applicarsi la percentuale di redditività, nella misura ritenuta congrua dal giudice del merito, parametrata alla media dei ricavi (e non degli utili operativi) accertati, o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi di imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, applicando di seguito il moltiplicatore previsto dall'art. 2, comma 4, del d.P.R. 460/96. (I.B.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 51, comma 4; d.P.R. 460/96, art. 2, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25448 del 12 ottobre 2018*

**247. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 641 del 27 febbraio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Santamaria Amato**

**Valutazione ramo d'azienda – Processo di asta pubblica competitivo – Rileva.**

In materia di valutazione del ramo d'azienda ceduto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il processo di asta pubblica competitivo gestito da una banca d'affari internazionale costituisce una valida garanzia di raggiungimento del maggior prezzo possibile. (M.Fas.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 51 e 52*

**CONTRATTI PRELIMINARI**

248. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 162 del 24 febbraio 2020. Presidente: Caristi, Relatore: Di Giorgio**

**Registro – Contratto preliminare – Caparra confirmatoria – Acconto.**

In materia di tassazione dei contratti preliminari, si applica l'aliquota dello 0,5% in caso di dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria e quella del 3% in caso di pagamento di acconti di prezzo. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986*

249. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 217 del 26 maggio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

**Registro – Contratto preliminare – Contratto vendita con soggetto terzo – Assoggettamento ad IVA.**

Il contratto di vendita concluso dalla società promittente venditrice con soggetto diverso dalla promissaria acquirente non altera l'inquadramento fiscale del contratto preliminare, che rimane soggetto ad IVA, pure avuto riguardo alle retrocessioni degli importi eventualmente già pagati, per i quali è dovuta l'emissione di nota assoggettata ad IVA. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI**

250. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 49 del 22 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Macca**

**Imposta di registro – Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonomia rilevanza causale – Sussiste.**

La clausola penale apposta ad un contratto di locazione integra la previsione normativa disciplinante la risoluzione contrattuale, ha causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto al quale assume una autonoma rilevanza negoziale. Trova, pertanto, applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10046 del 24 aprile 2018*

251. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 56 del 24 gennaio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**

**Imposta di registro – Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonomia rilevanza causale – Non sussiste.**

La clausola penale apposta ad un contratto di locazione – limitandosi a quantificare forfettariamente il danno per il caso di inadempimento del conduttore – integra la disciplina della risoluzione contrattuale e non rappresenta, dunque, una pattuizione avente autonoma rilevanza causale. Non può pertanto trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1*

**252. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 66 del 27 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Imposta di registro – Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonomia rilevanza causale – Non sussiste.**

La clausola apposta ad un contratto di locazione con la quale vengono contrattualmente previsti interessi moratori in caso di ritardato pagamento del canone – limitandosi a quantificare forfettariamente il danno per il caso di inadempimento del conduttore – integra la disciplina della risoluzione contrattuale e non rappresenta, dunque, una pattuizione avente autonoma rilevanza causale. Non può pertanto trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1*

**253. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 99 del 7 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Maddalo**

**Imposta di registro – Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonomia rilevanza causale – Non sussiste.**

La clausola penale apposta ad un contratto di locazione – limitandosi a quantificare forfettariamente il danno per il caso di inadempimento del conduttore – integra la disciplina della risoluzione contrattuale e non rappresenta, dunque, una pattuizione avente autonoma rilevanza causale. Ove la clausola *de qua* venisse considerata avulsa dal contratto cui è apposta sarebbe priva di qualsiasi autonomia concettuale, prima ancora che giuridica. Non può pertanto trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1*

**254. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 113 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**Registro – Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Sussiste.**

La clausola penale inserita in un contratto di locazione, la cui funzione è quella di determinare preventivamente una determinata sanzione in caso di inadempimento, ha una causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto alla quale assume rilevanza autonoma, anche se collegata e complementare. Pertanto, si applica l'art. 21, comma 1, del d.P.R. 131/1986, con conseguente tassazione autonoma delle diverse disposizioni. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 1*

**255. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 120 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

**Registro – Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.**

La clausola penale relativa al risarcimento dei danni per inadempimento o ritardo nell'adempimento da parte di uno dei contraenti non ha natura autonoma ma trova la sua ragion d'essere nel vincolo contrattuale. Essa, pertanto, rappresentando una parte del contratto stesso, non può essere oggetto di tassazione autonoma ai fini dell'imposta di registro. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21*

**256. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 122 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

**Registro – Clausola penale – Locazioni immobiliari – Tassazione autonoma – Non sussiste.**

La clausola penale non può assurgere ad autonoma pattuizione, apparendo piuttosto come un'integrazione delle obbligazioni del conduttore. Tale pattuizione, convenuta dalle parti al fine di stabilire preventivamente una determinata sanzione per il caso di inadempimento, mira a rafforzare il vincolo contrattuale sicché, senza il contratto cui accede, essa sarebbe priva di alcuna causa. Ne deriva che la clausola penale non ha causa propria e non può essere autonomamente tassata. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21*

**257. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 136 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

**Registro – Contratti di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.**

La clausola penale, inserita in un contratto di locazione, trova la sua ragion d'essere nel vincolo contrattuale per rafforzarlo e determinare in via preventiva una sanzione per il caso di inadempimento o di ritardo nell'adempimento, sicché senza il contratto cui accede sarebbe priva di causa. Pertanto, lungi dall'aver carattere di negozio autonomo, essa rappresenta una parte del contratto stesso non autonomamente tassabile. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21*

**258. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 472 dell'11 febbraio 2020. Presidente: Ortolani, Estensore: Mazza**

**Imposta di registro – Base imponibile – Canone ridotto in considerazione dei disagi e degli oneri di ristrutturazione concordati a carico del locatore – Non rileva – Natura permutativa delle spese di ristrutturazione rispetto al canone di locazione – Sussiste.**

Nel caso il contratto di locazione preveda una riduzione del canone annuale per un periodo temporaneo rispetto a quello ordinariamente previsto per la durata contrattuale in ragione delle spese di ristrutturazione e dei disagi conseguenti che le parti concordano a carico del locatario, l'imposta di registro deve comunque essere applicata sulla base del canone non ridotto anche per quel periodo, poiché le spese di ristrutturazione, spettando al proprietario, assumono natura corrispettiva del canone pattuito, che in termini economici rimane inalterato. (G.Gu.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986*

**259. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 479 dell'11 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Duchi**

**Imposta di registro – Registrazione tardiva – Opzione per il versamento annuale – Sanzione commisurata sull'intera durata contrattuale.**

Nel caso di registrazione tardiva del contratto di locazione, se il contribuente opta per il versamento annuale, la sanzione va commisurata al canone annuale e non all'intera durata contrattuale, essendo la scelta nella libera determinazione del contribuente. (G.Gu.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986 art. 69*

**260. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 100 del 21 gennaio 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

**Imposta di registro – Locazione immobiliare – Tardiva registrazione – Irrogazione delle sanzioni – Criteri.**

Il contratto di locazione tardivamente registrato non può essere sanzionato per ciascuna annualità successiva alla prima, non potendosi pretendere sanzioni interessi nei confronti di annualità per le quali la verifica della tempestività della registrazione ancora non può essere affatto eseguita; si tratta, invero, di annualità ancora a scadere relativamente alle quali nessun ritardo può essere invocato dall'Ufficio. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, artt. 17 e 43*

**261. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 577 del 21 febbraio 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

**Imposta di registro – Contratti di locazione pluriennale – Sanzione per la tardiva registrazione – È commisurata all'intero ammontare del canone.**

In tema di imposta di registro, nel caso di locazione, l'imposta è dovuta sull'intero ammontare del canone, con facoltà di assolverla per intero o annualmente, ma in ogni caso, la registrazione del contratto va fatta una sola volta e l'imposta complessivamente dovuta è determinata con riguardo all'intero ammontare del canone; pertanto, nei casi tardiva registrazione di un contratto di locazione pluriennale, integrando la registrazione del contratto e la determinazione dell'imposta un adempimento unitario, la sanzione per la tardiva registrazione va parametrata all'imposta dovuta e determinata sull'intero canone contrattuale. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39*

**262. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1045 del 16 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

**Imposta di registro – Contratto di locazione stipulato verbalmente – Risoluzione del contratto.**

La proprietaria di un immobile ha l'obbligo di comunicare la risoluzione del contratto e di pagare la relativa imposta di registro, non rilevando in alcun modo la circostanza secondo cui il contratto di locazione sia stato stipulato verbalmente. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986*

#### **ATTI SOCIETARI ED AFFINI**

**263. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 110 dell'8 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Fischetti**

**Imposta di registro – Conferimento di azienda – Conferitaria – Aumento di capitale – Imputazione a capitale e a riserva sovrapprezzo – Criterio – Valore economico azienda conferita – Valore economico conferitaria – Sproporzione – Negozio misto con donazione – È tale.**

Qualora il conferimento di azienda determini sia un aumento di capitale sociale della società conferitaria sia imputazione a riserva sovrapprezzo e il primo non sia proporzionale al rapporto tra il valore economico dell'azienda conferita e il valore economico della società conferitaria prima del conferimento, si determina un arricchimento del socio della conferitaria che non partecipa all'aumento di capitale asservito al conferimento. Il conferimento costituisce in tal caso atto in parte oneroso e in parte gratuito da tassare ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 131/1986. Se la parte non fornisce elementi all'Ufficio per la determinazione del valore, l'Ufficio determina il valore sulla base degli elementi disponibili. (M.B.)



*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 25, 53*

**264. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 166 del 24 gennaio 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella**

**Imposta di registro – Art. 20 TUR – Riqualificazione degli atti soggetti a registrazione basata sull'analisi degli effetti giuridici e non economici dell'atto o dell'operazione considerata.**

In tema di imposta di registro, è nullo l'avviso di liquidazione che, sulla base dell'art. 20, d.P.R. n. 131/1986, riqualifichi il conferimento di ramo di azienda seguito dalla cessione totalitaria della partecipazione in cessione di ramo di azienda. La citata norma non attribuisce agli uffici finanziari un generalizzato potere di sostituire alla qualificazione giuridica propria degli atti portati a registrazione una qualificazione diversa, finalizzata ad incrementare l'onere tributario complessivo. Una simile legittimazione determinerebbe l'assoggettamento a tassazione di un negozio completamente diverso, negli effetti giuridici ed economici, rispetto a quello voluto ed effettivamente realizzato dalle parti. Come aberrante conseguenza, infatti, l'imposta di registro non sarebbe più applicata sugli atti soggetti a registrazione – come sancito dal fondamentale art. 1 del TUR – quanto piuttosto su un atto arbitrariamente *ex post* "ricostruito" dall'Ufficio per nulla confacente con la realtà dei fatti. Ogni qual volta l'interprete intenda valorizzare non gli effetti giuridici dell'atto portato alla registrazione, bensì gli effetti economici di esso o dell'operazione considerata (tenendo conto, quindi, di molteplici atti), si rientra nel campo di applicazione dell'art. 10-bis della l. 212/2000, atteso che si tratta di una contestazione avente ad oggetto un'operazione abusiva o elusiva. Peraltro, considerata l'applicazione retroattiva dell'art. 20, d.P.R. n. 131/1986, la riqualificazione basata su elementi extra testuali o atti collegati non è ammissibile, ai fini del registro, anche per atti anteriori all'1 gennaio 2018, a meno che non sia supportata dalla prova dell'abuso del diritto *ex art. 10-bis* della l. 212/2000. (L.Man.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 20*

*Riferimenti giurisprudenziali: C.T.P. Reggio Emilia, sentenza n. 4/2/18, del 31 gennaio 2018*

## **FIDEIUSSIONI**

**265. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 576 del 21 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Giordano**

**Imposta di registro – Fideiussioni – Prestazione principale soggetta ad IVA – Costituiscono autonoma espressione di capacità contributiva – Principio di alternatività IVA/registro – Non si applica.**

Le fideiussioni enunciate in decreti ingiuntivi - anche se il creditore un è soggetto IVA ed anche se la prestazione principale è soggetta ad IVA - scontano l'imposta di registro in misura proporzionale senza che possa trovare applicazione il principio di alternatività fra IVA e imposta di registro di cui all'art. 40, d.P.R. 131/1986. Invero, la natura accessoria del contratto di fideiussione non può essere trasfusa nell'ambito della disciplina tributaria e in particolare in quello dell'imposta di registro, in quanto la fideiussione costituisce, ai fini di tale imposta, un'autonoma espressione di capacità contributiva. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 17237 del 12 luglio 2013*

**266. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1120 del 18 giugno 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Ruta**

**Fideiussioni rilasciate da diversi soggetti – Imposta di registro sulla somma delle garanzie prestate da ciascun fideiussore – Non si applica – Imposta di registro su un solo atto di garanzia nell'importo massimo garantito – Si applica.**

Nel caso di più fideiussioni rilasciate in solido da diversi soggetti, nei confronti del medesimo debitore, a garanzia di un debito complessivo, gli artt. 43, comma 1, lett. f) e 6 della Tariffa parte I, d.P.R. 131/1986 devono essere interpretati nel senso che l'imposta di registro si applica solo in relazione alla garanzia prestata da uno dei fideiussori in solido nell'ammontare massimo garantito, e non sulla somma delle garanzie prestate da ciascun fideiussore, ciascuna singolarmente considerata. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 43 e 6 della Tariffa parte I*

**INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)**

**267. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 847 del 20 maggio 2020. Presidente: Molinari, Estensore: Ercolani**

**Locazione – Clausola penale – Interpretazione atti – Prestazione autonoma.**

La clausola penale inserita nei contratti di locazione ha carattere autonomo poiché non risulta connaturata al contratto ma costituisce un elemento meramente incidentale che assume una sua rilevanza contrattuale autonoma anche se collegata e complementare, e conseguentemente è da assoggettare ad imposta di registro da qualificarsi come "principale". (F.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 20, 21 e 27, art. 1382 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione II, ordinanza n. 10046 del 24 aprile 2018*

**268. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 6 del 2 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Imposta di registro – Pluralità di atti – Interpretazione – Volontà delle parti.**

In presenza di due atti con cui una società, rispettivamente, ne costituisce una nuova a responsabilità limitata conferendovi il ramo d'azienda comprendente il complesso dei beni e dei rapporti funzionali all'esercizio delle attività e cede ad altra società l'intera quota di partecipazione sociale alla nuova società formata, deve aversi riguardo, al fine di individuare il regime di tassazione, a quel che le parti hanno inteso porre in essere. Nel caso di specie, la CTR lombarda non condivide la tesi per cui i due atti avrebbero un unico intento (cessione di quote) trattandosi di due operazioni distinte e aventi diversa finalità. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20, d.P.R. 917/1986, art. 87*

**269. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 731 del 9 marzo 2020. Presidente ed Estensore: Pezza**

**Imposta di registro – Interpretazione degli atti – Cessione di azienda – Nozione di azienda – Effettivo esercizio dell'attività d'impresa – Non necessario.**

Ai fini dell'imposta di registro, perché si configuri una cessione di azienda, non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'attività d'impresa; nemmeno è necessario che siano cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: TUR, artt. 20 e 51*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 27290 del 17 novembre 2017*

**270. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 764 del 14 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Gravina**

**Imposta di registro – Interpretazione degli atti – Collegamento negoziale – Non ammesso.**

L'interpretazione dell'articolo 20, TUR, contenuta nell'art. 1, comma 1084, l. 145/2018, costituisce *jus superveniens* vincolante anche per i giudizi precedenti ad esso. Pertanto, l'Amministrazione non può applicare l'imposta di registro in base al collegamento finalistico tra l'aumento di capitale, il conferimento a copertura di ramo d'azienda e la cessione delle partecipazioni sociali. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 20; l. 145/2018, art. 1, comma 1084*

**271. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1353 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Imposta di registro – Interpretazione degli atti – Conferimento di ramo di azienda – Successiva cessione delle quote – Riqualficazione in cessione di azienda – Illegittimità.**

In tema di imposta di registro, l'art. 20 d.P.R. n. 131/1986 non è una norma antielusiva, bensì una norma sull'interpretazione degli atti. Pertanto all'Amministrazione non è concesso utilizzarla per operare una riqualficazione fondata sugli effetti economici degli atti. L'operazione complessa che vede, da un lato, il conferimento del ramo di azienda e, dall'altro, a breve distanza di tempo la cessione delle quote, rappresenta una legittima scelta del contribuente in ordine al negozio giuridico da utilizzare, per cui non può essere riqualficata *sic et simpliciter* alla stregua di una cessione di azienda (fatti salvi, ovviamente, i possibili risvolti elusivi dell'operazione per i quali, tuttavia, l'ordinamento appresta una specifica norma, *id est* l'art. 10-bis, l. 212/2000). (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 20*

## **ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI**

**272. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 223 del 29 maggio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Registro – Preliminare inadempito – Sentenza costitutiva – Effetto sospensivo – Imposta fissa.**

La sentenza che tiene luogo del contratto preliminare di compravendita di beni immobili inadempito e sottopone l'effetto traslativo alla condizione sospensiva del pagamento del corrispettivo deve essere registrata con pagamento dell'imposta in misura fissa (art. 27, d.P.R. n. 131/1986), essendo differito l'assoggettamento all'imposta proporzionale al momento del verificarsi della condizione. Considerato che, in presenza di una sentenza costitutiva ex art. 2932 c.c., l'obbligo del pagamento del prezzo diviene attuale solo col passaggio in giudicato di questa e che, nel caso di specie, l'effetto traslativo della proprietà, quando la pronuncia è passata in giudicato, non è avvenuto, le imposte sulla registrazione di una sentenza che obbliga il promissario acquirente a concludere il contratto non sono dovute. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986 art. 27, comma 1, artt. 2932 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cass., 10 aprile 2017, n. 9184*

**273. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1125 del 18 giugno 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Bussani**

**Atti dell'autorità giudiziaria – Successivo annullamento per effetto di sentenza passata in giudicato – Presupposto impositivo – Non sussiste.**

La "ratio" della disposizione dell'art. 37 del d.P.R. 131/1986 si spiega considerando che l'imposta di registro si applica solo a quegli atti giudiziari che siano idonei a produrre effetti costitutivi, modificativi o estintivi dei rapporti giuridici facenti capo alle parti in causa. Quando una successiva sentenza, passata in giudicato, determini l'annullamento dell'atto giudiziario sottoposto a tassazione, privandolo della sua idoneità a produrre effetti nel mondo giuridico, viene meno il presupposto impositivo e, quindi, l'obbligo di versamento della relativa imposta (nella specie, l'atto giudiziario per il quale si chiedeva il pagamento dell'imposta di registro era stato annullato dalla Corte di appello con sentenza passata in giudicato prima della notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro). (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 37*

**ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO**

**274. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 94 del 30 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Chiappani**

**Imposta di registro – Espropriazione per pubblica utilità – Opposizione alla stima – Provvedimento giurisdizionale che definisce la vertenza – Imposta proporzionale.**

In tema di imposta di registro, al provvedimento giurisdizionale (sentenza od ordinanza) che, rideterminandone l'entità, ordina il deposito, presso Cassa Depositi e Prestiti, delle dovute indennità di esproprio, si applica l'imposta proporzionale di cui all'art. 8, lett. b) della Tariffa allegata, Parte prima, d.P.R. 131/1986. Infatti si tratta, in parte *qua*, di statuizione di condanna, priva della funzione propria del provvedimento amministrativo di espropriazione per pubblica utilità di trasferire la proprietà del bene allo Stato e che si limita, nel definire una controversia di natura patrimoniale derivante dall'opposizione alla stima, a determinare in via definitiva il *quantum* spettante all'espropriato in conseguenza del provvedimento ablatorio. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa allegata, Parte prima, art. 8, lett. b)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6481 del 6 marzo 2019*

**275. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 97 del 7 febbraio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli**

**Imposta di registro – Espropriazione per pubblica utilità – Pronuncia di condanna della Ragioneria di Stato a trasferire l'indennità – Imposta fissa.**

In tema di imposta di registro, il provvedimento giurisdizionale (ordinanza resa a seguito di giudizio sommario di cognizione) che non ridetermini l'entità dell'indennità per il sofferto esproprio (già quantificata in precedente giudizio), ma si limiti a sbloccare le somme dovute, abilitando la Ragioneria di Stato a trasferirle ai ricorrenti, non sconta l'imposta di registro in misura proporzionale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

**276. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 105 del 10 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Imposta di registro – Applicazione dell’imposta – Presupposto dell’imposta – Decreto ingiuntivo.**

In tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, il mancato conseguimento degli effetti discendenti dal decreto ingiuntivo non fa venir meno il presupposto dell’imposta, costituito, ai sensi dell’art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, dall’esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione. (C.F.)

*Riferimenti normativi: art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986*

**277. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 147 del 19 febbraio 2020. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

**Decreto ingiuntivo – Riconoscimento di debito – Imposta di registro in misura fissa – Applicabilità.**

La ricognizione di debito, in quanto atto avente natura di dichiarazione di scienza, è da sottoporre a imposta di registro in misura fissa ai sensi dell’art. 4, Tariffa, Parte II, del d.P.R. 131/1986. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 4, Tariffa, Parte II*

**278. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 217 del 26 maggio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

**Registro – Contratto preliminare – Vendita ad acquirente diverso dal promissario acquirente – Somme non restituite – Decreto ingiuntivo – Alternatività IVA registro – Applicazione – Liquidazione imposta di registro su atti giudiziaria – Onere Agenzia Entrate – Sanzioni – Esclusione.**

In fattispecie di promessa di compravendita soggetta ad IVA e non registrata, allorché la promittente venditrice – come concesso nel contratto – venda ad altra società l’immobile, la promissaria acquirente può chiedere e ottenere decreto ingiuntivo per la restituzione della quota di prezzo versata e non restituita. In tal caso la liquidazione delle imposte dovute per il preliminare enunciato resta soggetta all’alternatività iva registro e quella dovuta per la registrazione dell’atto giudiziario, competendo d’ufficio all’Agenzia delle Entrate, non può comportare interessi né sanzioni. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**279. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1154 del 18 giugno 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Betti**

**Imposta di registro – ONLUS parte processuale – Applicabilità imposta atti giudiziari.**

In materia di agevolazioni tributarie, le ONLUS non sono esenti dal pagamento dell’imposta di registro di atti giudiziari (nel caso di specie sentenza) di cause in cui parte sia stata la stessa ONLUS. Infatti, non sussiste nell’ordinamento una norma che esplicitamente esenti da imposta di registro gli atti giudiziari di cui sia parte una ONLUS, né tale esenzione può essere ricavata dall’art. 8, co. 1, l. 266/1991, che è disposizione di carattere eccezionale, da interpretarsi restrittivamente. (F.Tam.)

*Riferimenti normativi: art. 8, co. 1, l. 266/1991*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 27331 del 29 dicembre 2016*

**280. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1336 del 26 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Guicciardi**

**Registro – Tassazione decreto ingiuntivo – Enunciazione atto di ricognizione di debito – Rapporto sottostante soggetto a IVA – Imposta proporzionale – Inapplicabilità.**

L'atto di ricognizione di debito, enunciato in un ricorso per decreto ingiuntivo, non è idoneo a produrre un'ulteriore obbligazione tributaria rispetto a quella fondante il rapporto giuridico sottostante, ma ne costituisce una prova presunta sino a prova contraria, con la conseguenza che non può essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale ove il rapporto sottostante sia assoggettato ad IVA. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 481 dell'11 gennaio 2018*

**Registro – Tassazione decreto ingiuntivo – Operazione commerciali sottostanti soggette ad IVA ma fuori campo IVA – Registro proporzionale – Inapplicabilità.**

In applicazione del principio dell'alternatività IVA/Registro, la registrazione del decreto ingiuntivo esecutivo, ottenuto per il pagamento di prestazioni commerciali soggette a IVA, sconta la sottoposizione all'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. 131/1986, anche qualora le somme si riferiscano ad operazioni esenti, escluse o fuori campo. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40*

*Riferimenti giurisprudenziali: Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sentenza n. 4859/1/2019 del 3 dicembre 2019*

## **DISCIPLINA SANZIONATORIA**

**281. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 128 del 21 gennaio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Fagnoni**

**Avviso di liquidazione imposta di registro – Fideiussione – Garanzia di un contratto assoggettabile ad IVA – Alternanza – Non sussiste.**

Dal punto di vista tributario la garanzia fideiussoria costituisce un negozio autonomo indice di specifica capacità contributiva: non è dunque possibile applicare alla fideiussione enunciata le agevolazioni tributarie previste per il rapporto principale. (Al.Ce.)

*Riferimenti normativi: art. 22 TUR*

**282. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 893 del 26 maggio 2020. Presidente: Celletti, Estensore: Galli**

**Imposta di registro – Locazione – Registrazione tardiva – Sanzioni.**

Nell'ipotesi di registrazione tardiva del contratto di locazione pluriennale la base di calcolo della sanzione è costituita dal valore della sola annualità per la quale è avvenuta la tardiva registrazione, atteso che per le annualità successive non si è verificata alcuna violazione. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 43, comma 1, lett. h, art. 69*

**283. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1122 del 18 giugno 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Ruta**

**Registrazione del contratto di locazione – Opzione per il pagamento annuale – Sanzione per ritardata registrazione – Commisurazione sul corrispettivo del primo anno.**

La sanzione per il ritardo nella registrazione di un contratto di locazione pluriennale deve essere parametrata all'imposta dovuta così come delineata dal legislatore e cioè in riferimento al primo anno del rapporto locatizio. Poiché la norma che quantifica la sanzione (art. 69, d.P.R.

131/1986) in relazione all'omissione o al ritardo della registrazione dell'atto fa riferimento all'imposta dovuta e poiché l'art. 17, comma 3, d.P.R. 131/1986 consente al contribuente di assolvere l'imposta di registro sul corrispettivo pattuito annualmente, la relativa sanzione deve essere calcolata - nei casi in cui si sia optato per il pagamento annuale - avendo riguardo al corrispettivo del primo anno. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 17, comma 3 e 69*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, ordinanza n. 461 del 2006*

## ALTRO

### 284. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 128 del 17 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Caristi

#### **Imposta di registro – Divisione ereditaria – Collazione.**

In sede di divisione ereditaria, ai fini della determinazione del valore del patrimonio su cui applicare l'imposta di registro, si deve necessariamente applicare l'istituto della collazione, teso a ripristinare la situazione di uguaglianza tra i coeredi. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 34, comma 1; art. 724 c.c.*

### 285. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 32 del 30 giugno 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza

#### **Enunciazione – Parti intervenute – Non necessaria identità.**

L'imposta di registro per "enunciazione", ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 131/1986, rileva non solo con riferimento alle parti che hanno sottoscritto l'atto enunciante e l'atto enunciato, ma per tutti i soggetti che, benché non sottoscrittori, hanno risentito direttamente dei relativi effetti, trattandosi di parti sostanziali dell'atto. (M.An.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22*

### 286. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 1010 del 3 giugno 2020. Presidente: Nobile de Santis, Estensore: Mazzotta

#### **Imposta di registro – Contratto di locazione – Clausola penale – Imposta fissa – Natura autonoma – Imposizione a tassa fissa.**

Alla clausola penale deve essere riconosciuta una propria causa, distinta da quella del contratto cui afferisce, con la conseguenza che essa non può essere equiparata a qualsiasi altra clausola del contratto principale, ma assume una sua rilevanza contrattuale autonoma, anche se collegata e complementare al contratto nel cui contesto si inserisce. Essendo dotata di causa diversa ed autonoma rispetto al contratto di locazione cui non accede necessariamente ma solo in base alla volontà delle parti essa deve essere assoggettata ad autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro. (D.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 21, 22 e 27*

### 287. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 250 del 30 gennaio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi

#### **Imposta di registro – Riconoscimento di debito mediante scrittura privata non autenticata – Atto meramente dichiarativo – Imposta in misura fissa.**

Il riconoscimento di debito – con il quale il debitore esonera il creditore dall'onere di provare l'esistenza del rapporto sottostante, determinando quindi un'inversione dell'onere probatorio a proprio svantaggio – ha valore meramente dichiarativo e ad esso è applicabile la norma dell'art. 4, Tariffa Parte seconda allegata al d.P.R. n. 131/1986, concernente le scritture private

non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; detta tipologia di atti, in forza della norma richiamata, sconta l'imposta in misura fissa. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, Tariffa Parte seconda, art. 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 481 dell'11 gennaio 2018*

**288. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 500 del 19 febbraio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Scarzella**

**Imposta di registro – Registrazione – Contratto – Clausola penale – Autonoma tassabilità – Non sussiste.**

La clausola penale è collegata e complementare, per natura ed oggetto, al contratto cui afferisce, ex art. 1382, c.c., tenuto conto che la stessa ha una funzione di coercizione all'adempimento dell'obbligazione negoziale principale e serve a predeterminare l'importo risarcitorio, in caso di inadempimento, e che l'eventuale invalidità del contratto comporta, ex lege, l'invalidità e l'inefficacia della predetta clausola; l'imposta di registro non è pertanto dovuta, ex art. 21, 2° comma, d.P.R. n. 131/86, trattandosi di disposizione negoziale derivante e connessa con l'obbligazione principale contenuta nel contratto, né la volontarietà della clausola in esame influisce sulla sua natura visto che la stessa ha ragion d'essere in quanto connessa e collegata con l'obbligazione principale contenuta nel contratto e con il suo adempimento. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 2*

**289. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 526 del 19 febbraio 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Fucci**

**Imposta di registro – Pagamento dell'imposta – Solidarietà passiva – Condizioni.**

Ai fini dell'imposta di registro, la solidarietà passiva di cui all'articolo 57, d.P.R. n. 131/1986, trova applicazione solo se il soggetto interessato è parte in senso sostanziale e non solo in senso formale del rapporto giuridico. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 57*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 21134 dell'8 ottobre 2014*

**290. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 939 dell'8 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli**

**Ricognizione di debito – Imposta di registro in misura fissa – Sussiste.**

La promessa di pagamento o la ricognizione di un debito hanno effetto meramente confermativo di un preesistente rapporto obbligatorio e possono essere sottoposti a tassazione ove non risulti tassato l'atto presupposto. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986*

**291. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1006 del 12 giugno 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Marcellini**

**Imposta di registro – Benefici fiscali ex art. 2, comma 4, d.l. 194/2009 – Requisito ruralità – Assente – Non sussiste.**

I benefici fiscali di cui all'art. 2, comma 4, del d.l. 194/2009 trovano applicazione solo con riferimento al trasferimento, a titolo oneroso, di terreni e relative pertinenze qualificate agricole in base a strumenti urbanistici vigenti. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.l. 194/2009, art. 2, comma 4*



292. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1069 del 16 giugno 2020. Presidente Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Espropriazione – Indennità aggiuntiva – Imposta di registro – Aliquota 3% – Applicabilità.**

L'indennità aggiuntiva a favore del proprietario coltivatore ha natura risarcitoria in quanto viene erogata per compensare la diminuzione patrimoniale del soggetto che subisce il procedimento espropriativo. Pertanto, essa, avendo un contenuto patrimoniale è soggetta all'aliquota del 3%. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1968*

293. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1264 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Imposta di registro – Accollo del debito avente origine in un mutuo ipotecario – Esenzione – Non sussiste.**

L'agevolazione prevista dall'art. 15 d.P.R. n. 601/73 (applicazione di un'imposta sostitutiva pari allo 0,25% ed esenzione da imposta di bollo e di registro) per le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine effettuate da aziende e istituti di credito non trova applicazione nel caso di accollo interno di un debito avente origine in un mutuo ipotecario. Nel caso di specie l'accordo, avente carattere cumulativo e non liberatorio, è intervenuto tra soggetti privati, ove l'uno (accollante) si è obbligato verso l'altro (accollato) ad adempiere il debito nei confronti di un istituto di credito. Quest'ultimo è rimasto totalmente estraneo alla pattuizione. Manca pertanto il requisito soggettivo previsto dalla norma per l'applicazione dell'agevolazione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 601/73, art. 15*

294. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1426 del 30 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Nocerino**

**Imposta di registro – Agevolazioni – Acquisto di immobili con destinazione agricola – Cessione entro i dieci anni – Decadenza dalle agevolazioni – Sussiste.**

Perché si abbia decadenza dalle agevolazioni (aliquota ridotta per la registrazione dell'atto) previste per l'acquisto di immobili con destinazione agricola, è sufficiente che il contribuente abbia rivenduto il bene entro dieci anni dall'acquisto, con ciò manifestando la volontà di cessare (su quel bene) l'attività di imprenditore agricolo, a nulla rilevando che l'atto di alienazione non abbia di fatto comportato il mutamento di destinazione del terreno. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*



## **Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI**

BASE IMPONIBILE

pag. 363

ALTRO

pag. 364



## **Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI**

### **BASE IMPONIBILE**

- 295. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 350 del 6 febbraio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

**Istituto del coacervo – Inapplicabilità – Abrogazione implicita art. 8, comma 4 del d.lgs. 346/90 – Sussiste.**

In tema di imposte di successione, intervenuta la soppressione del sistema della aliquota progressiva in forza dell'art. 69 della l. 342/00, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, comma 4, del d.lgs. 346/90, che prevedeva il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare le aliquote progressive da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dalla aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato". (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 8, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 758 del 15 gennaio 2019*

- 296. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 582 del 21 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Craveia**

**Asse ereditario – Determinazione del valore globale netto – Coacervo delle donazioni pregresse agli eredi e legatari – Donazioni fatte nel periodo in cui l'imposta era stata abilita – Non si applica.**

La norma dell'art. 8, comma 4, d.lgs. 346/90 – che impone il coacervo delle donazioni fatte dal defunto agli eredi e legatari al fine di determinare il valore globale netto dell'asse ereditario – dapprima abolita nel 2001 con la legge 383/2001 per poi essere successivamente reintrodotta con il d.l. 262/2006, non ha effetto retroattivo con riguardo alle donazioni compiute nel periodo in cui la norma non era vigente; invero, nel caso si considerassero indistintamente tutte le donazioni poste in essere tra il 25 ottobre 2001 ed il 28 novembre 2006 quali fattispecie a cui applicare il coacervo previsto dalla norma in esame, si determinerebbe l'ingiusto risultato di dar rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'imposta, ad ipotesi che nel momento in cui si sono realizzate non ne avevano. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 8, comma 4*

- 297. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1280 del 25 giugno 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

**Istituto del coacervo – Inapplicabilità – Abrogazione implicita art. 8, comma 4 del d.lgs. 346/90 – Sussiste.**

In materia di imposta sulle successioni e donazioni, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, comma 4 del d.lgs. n. 346 del 1990, che prevedeva il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 8, comma 4*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 758 del 15 gennaio 2019*

**ALTRO****298. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 61 del 27 gennaio 2020.****Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani****Donazione modale – Causa liberale – Rendita vitalizia – Atto a titolo oneroso – Imposta di registro – Non sussiste.**

L'atto di donazione non può essere riqualificato dall'Ufficio alla stregua di un atto a titolo oneroso (nel caso di specie, costituzione di rendita vitalizia ex art. 1872, c.c.) e, dunque, essere assoggettato a imposta di registro, sol perché le parti hanno inteso onerare il donatario di una prestazione vitalizia a favore del donante. Il *modus dev'* essere, infatti, considerato un elemento accessorio della donazione e, come tale, inidoneo a modificarne la causa liberale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 6925 del 7 aprile 2015***299. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 198 del 27 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Lamanna****Imposta sulle successioni – Imposte ipotecarie e catastali – Si applicano nel momento in cui avviene un effettivo trasferimento della proprietà – Trust – Trasferimento di beni dal disponente al trustee – Applicabilità – Non sussiste.**

Le imposte ipotecarie e catastali e le imposte sulle donazioni e successioni si applicano nel momento in cui avviene un effettivo trasferimento della proprietà e la sola costituzione del trust non comporta il trasferimento di beni dal disponente al trustee ed il conseguente arricchimento di quest'ultimo, quindi, tali imposte non trovano applicazione prima che si verifichi il ritrasferimento finale dei beni a favore del beneficiario. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 262/06, art. 2, commi 47 e seguenti; d.lgs. n. 346/90, art. 1; d.lgs. n. 347/90, artt. 1 e 10**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenze dalla n. 16699 alla n. 16705 del 21 giugno 2019***300. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 263 del 3 febbraio 2020. Presidente: Secchi, Estensore: Rota****Coacervo – Donazioni registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59, d.lgs. n. 346/1990 – Esclusione.**

In base all'art. 57, d.lgs. n. 346/1990, sono escluse dal novero delle donazioni rilevanti ai fini della disciplina del coacervo, quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59 del medesimo decreto, tra cui le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge (art. 59, comma primo, lettera b), quali risultano essere le liberalità indirette, collegate ad atti di trasferimento immobiliari. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346/90, artt. 55, 57 e 59*

## **Titolo VI IVA**

OPERAZIONI IMPONIBILI	pag. 365
Prestazione di servizi	pag. 365
OPERAZIONI ESENTI	pag. 365
BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE	pag. 365
DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ	pag. 366
SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE	pag. 367
DETRAZIONE E RIVALSA	pag. 367
FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE	pag. 368
PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO	pag. 369
SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI	pag. 371
RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA	pag. 371
IVA INTRACOMUNITARIA	pag. 374
Territorialità	pag. 374
Non imponibilità-esenzione	pag. 375
Obblighi (VIIES)	pag. 376
ALTRO	pag. 376





## Titolo VI IVA

### OPERAZIONI IMPONIBILI

#### *Prestazione di servizi*

301. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 30 del 30 giugno 2020.**  
**Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

**Oneri generali del servizio elettrico (O.G.S.E.) – Natura non tributaria – Imponibilità – Sussiste.**

Gli oneri generali del servizio elettrico (O.G.S.E.) esposti dall'ente erogatore del servizio nelle fatture di somministrazione di energia elettrica non hanno natura tributaria e sono conseguentemente imponibili ai fini IVA. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: contra CTP Varese, sez. IV, sentenza n. 504 del 16 ottobre 2019*

### OPERAZIONI ESENTI

302. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 176 del 2 marzo 2020.**  
**Presidente ed Estensore: Macca**

**Prestazioni di medicina e chirurgia estetica – Esenzione – Sussiste.**

Sono esenti da IVA le prestazioni di un medico specializzato in medicina estetica, in quanto il professionista è obbligatoriamente tenuto ad operare, sia nella fase di ricerca che nella pratica professionale, secondo i principi di precauzione, proporzionalità e rispetto dell'autodeterminazione della persona. Ne deriva che la valutazione del medico (nella specie, di un chirurgo plastico) in ordine alla necessità soggettiva dell'intervento di chirurgia estetica al fine di alleviare o ridurre uno stato di disagio psichico, appare requisito necessario e sufficiente per far rientrare tali tipi di intervento tra le ipotesi di esenzione. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 10, comma 1, n. 18)*

303. **Commissione tributaria provinciale di Milano, sezione 4, sentenza n. 852 del 20 maggio 2020.**  
**Presidente: Molinari, Estensore: Ercolani**

**Prestazioni educative – Elemento soggettivo.**

Le prestazioni educative per essere esenti devono essere, sotto il profilo soggettivo, effettuate da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del terzo settore di natura non commerciale, da ciò ne deriva che per risultare integrato il presupposto soggettivo non è sufficiente che l'ente privato sia riconosciuto dalla pubblica amministrazione ma occorre che il riconoscimento investa, specificamente, l'attività formativa e i corsi svolti dallo stesso. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 10, comma 1, n. 20*

### BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE

304. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 115 del 21 gennaio 2020.**  
**Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti**

**Aliquote agevolate IVA – Agevolazione “prima casa” – Agevolazione “legge Tupini” – Possono essere invocate separatamente dal contribuente.**

Le agevolazioni della “prima casa” nulla hanno a che vedere con le agevolazioni di cui alla “legge Tupini”, art. 13 della legge 408/1949. Ciò perché, una cosa sono le agevolazioni della legge Tupini, altra cosa sono le agevolazioni della prima casa. Le due agevolazioni sono indipendenti

fra loro e, quindi, autonome e possono essere invocate separatamente dal contribuente qualora sussistano, per ognuna di essa, i relativi presupposti. Ogni atto notarile è autonomo e quindi risulta corretta l'applicazione dell'IVA nella misura del 4% per due distinti acquisti immobiliari in capo allo stesso soggetto, tenuto conto altresì che la legge "prima casa" non preclude i benefici della "legge Tupini", qualora quest'ultima sia stata già invocata e goduta. (B.B.)

*Riferimenti normativi: l. 408/49, art. 13*

**305. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1349 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Energia elettrica – Acquisto – Trasporto dell'energia – Prestazione accessoria – Non è tale.**

Non costituisce prestazione accessoria rispetto alla cessione di energia elettrica, ma assume autonoma rilevanza, quella di trasporto della stessa, fornita da soggetto diverso dal cedente. Perché, infatti, possa attribuirsi il carattere dell'accessorietà ad una simile prestazione è necessario anzitutto che questa sia resa nei confronti del destinatario della prestazione principale e, di poi, che il prestatore di quest'ultima e di quella accessoria siano il medesimo soggetto ovvero un terzo, il quale si impegna a fornire per conto e a spese del primo. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 12*

#### **DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ**

**306. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 118 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Serena**

**Infrastrutture di reti di comunicazione elettronica ad uso pubblico – Art. 12 d.lgs. 33/2016 – Norma interpretativa – Catasto – Classamento immobile – Opere di urbanizzazione primaria – Accatastamento – Esclusione.**

L'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 33/2016, che equipara le infrastrutture delle reti di comunicazione elettronica ad uso pubblico alle opere di urbanizzazione primaria, è norma di natura interpretativa ed in quanto tale, ha efficacia retroattiva, con la conseguenza che la particolare condizione giuridica legislativamente riconosciuta agli impianti di trasmissione delle reti di comunicazione elettronica si riflette in maniera diretta anche sul loro regime catastale. Pertanto, tali opere non sono oggetto di accatastamento, poiché per esse non è riconoscibile alcuna autonoma potenzialità reddituale, intesa come capacità di costituire un cespite indipendente come richiede l'art. 40 del d.P.R. n. 1142/1949. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 33/2016, art. 12, comma 2; d.lgs. 259/2003, art. 86, comma 3*

**307. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 776 del 14 maggio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

**Solidarietà del cessionario – Cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale – Necessaria notifica dell'avviso di accertamento – Esclusa.**

La solidarietà prevista dall'art. 60-bis, d.P.R. 633/72, per il pagamento dell'imposta, sorge in capo al cessionario per il semplice omesso versamento del dovuto da parte del cedente. Non presuppone alcuna attività accertativa da parte dell'Ufficio, perché non comporta il disconoscimento della detrazione operata dal cessionario. (D.Ca.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 60-bis*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 17171 del 28 giugno 2018*

**SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE****308. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 226 del 1° giugno 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Serena****Reverse charge – Operazioni con soggetti non residenti – Insussistenza danno all'erario e indebito vantaggio – Neutralità tributo.**

Non costituisce operazione volta ad arrecare un danno all'erario e un indebito vantaggio al contribuente l'aver effettuato per operazioni con soggetti non residenti il *reverse charge* esterno ai fini IVA, essendo comunque in tali casi garantita la neutralità del tributo e nessun danno erariale, posto che alcuna movimentazione in entrata sarebbe comunque spettata al fisco. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 26/10/1972 num. 633, art. 17*

**DETRAZIONE E RIVALSA****309. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 103 del 18 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Maggipinto****Subappalto – Riqualficazione del contratto come somministrazione di manodopera – Prova – Ingerenza nell'amministrazione della somministratrice di manodopera – Rimborso costi di gestione amministrativa e consulenza tecnica – Coincidenza della sede legale.**

Nel caso di contratto di subappalto, al di là del *nomen iuris* di subappalto (dato dai contraenti ai rapporti contrattuali) l'Amministrazione Finanziaria può provare che il rapporto in essere abbia natura di somministrazione di manodopera, sulla scorta di vari elementi come l'ingerenza nell'amministrazione della società subappaltatrice, il rimborso delle spese per il personale (consulenze tecniche, vestiario dei dipendenti, rimborsi a piè di lista e costi chilometrici), la coincidenza dei luoghi nei quali hanno la sede legale le società parti del contratto. In queste ipotesi, la società funge da mero serbatoio di personale per la controparte che, in tal modo, esternalizza il costo del personale, riversandolo sulla cooperativa. (R.S.)

*Riferimenti normativi: c.c. 1655; d.P.R. 633/72, art. 19*

**310. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 11 del 14 gennaio 2020.****Presidente: Spartà, Estensore: Serena****Fatture per operazioni inesistenti – Frode carosello – Onere della prova.**

Ai fini della detraibilità dell'IVA, in caso di operazioni fittizie, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche in via presuntiva ai sensi dell'art. 2727 c.c., la frode fiscale realizzata a monte dell'operazione nonché la conoscenza o conoscibilità da parte del cessionario della frode commessa. Qualora l'Amministrazione assolva un simile incombenza, spetta al contribuente – intenzionato a esercitare il diritto alla detrazione – provare non solo l'effettiva realizzazione delle operazioni, ma anche l'incolpevole coinvolgimento nella frode perpetrata ai danni dell'Erario dalla sua controparte negoziale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 24201 del 26 settembre 2008*

**311. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 234 del 1° giugno 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

**Operazioni oggettivamente inesistenti – Deduzione costi – Detrazione IVA – Onere della prova – Documentazione di anni e soggetti diversi – Non esaustiva.**

Il fisco per contestare la deduzione dei costi e il diritto alla detrazione dell'IVA, in relazione ad importi fatturati per operazioni qualificate come oggettivamente inesistenti, non può limitarsi a fondare la propria tesi su mail scambiate tra soggetti estranei alla società ricorrente e risalenti ad un periodo antecedente a quello in contestazione (nel caso di specie periodo compreso tra il 2007 e il 2013, quando gli atti impugnati si riferiscono ai periodi di imposta dal 2014 al 2016). Da documenti relativi ad anni passati non è possibile inferire una evasione fiscale per gli anni futuri, soprattutto in presenza di fatture che fanno effettivo riferimento agli affari conclusi dalla ricorrente. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 26/10/1972 n. 633*

**312. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 401 del 6 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Ercolani**

**Operazioni soggettivamente inesistenti – Prova contraria – DURC regolare – Sussiste.**

Ai fini del superamento dell'onere della prova in materia di operazioni soggettivamente inesistenti gravanti sul contribuente e consistente nella dimostrazione di aver utilizzato "la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto", è validamente utilizzabile il DURC, la certificazione Regolamento UE 333/2011 e il documento di "subentro all'autorizzazione al recupero di rifiuti non pericolosi" intestati alla fornitrice. (G.Gu.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997 art. 6 comma 9bis 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 5 ordinanza 29319 del 7 giugno 2018*

## **FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE**

**313. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4 del 2 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Operazioni soggettivamente inesistenti – Indeducibilità costi.**

La falsità delle fatture ha carattere soggettivo quando l'operazione è stata effettivamente posta in essere, ma tra soggetti diversi da quelli figuranti dalle fatture come parti del rapporto. Anche la falsa indicazione dell'emittente e/o del destinatario della fattura va ad inficiare la veridicità dell'attestazione documentale della transazione, permettendo all'utilizzatore di portare in deduzione costi effettivamente sostenuti e, tuttavia, non documentati o non documentabili ufficialmente per varie ragioni. I costi e le spese espresse in fattura che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi non possono essere resi indeducibili in capo al destinatario della fattura. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.l. 162/2012, art. 8 comma 1, 2 e 3*

**314. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 996 del 12 giugno 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

**Fattura con descrizione generica – Deducibilità costi – Detrazione IVA – Non sussiste.**

Ai fini della deduzione dei costi e della detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi, la fattura deve indicare in maniera fedele tutti i dati obbligatori previsti dall'art. 21 del d.P.R. 633/72, tra i quali rileva in particolare la descrizione dettagliata del bene o del servizio acquistato. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 21; d.P.R. 917/1986, art. 109*

**315. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1390 del 29 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Currò**

**Lavoratore autonomo – Acquisti senza registrazione della fattura passiva – Presunzione effettuazione acquisti derivante da prelevamenti ingiustificati – Atto di contestazione delle sanzioni – Illegittimo – Dimostrazione utilizzo del denaro – Necessaria – Onere della prova – Grava sull'Ufficio.**

È illegittimo l'atto di contestazione delle sanzioni emesso ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 471/97 nei confronti di un professionista che abbia acquistato, nell'esercizio della propria professione, beni o servizi senza l'emissione della relativa fattura da parte del cedente, qualora tali acquisti si desumano unicamente dai prelevamenti bancari dal medesimo effettuati sul proprio conto corrente, dal momento che, in seguito alla declaratoria di incostituzionalità dell'art. 32 del d.P.R. 600/73, grava sull'Ufficio l'onere di dimostrare che i prelevamenti ingiustificati e non annotati nelle scritture contabili siano stati utilizzati per acquisti inerenti alla produzione dei redditi. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 6; d.P.R. 600/73, art. 32*

#### **PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO**

**316. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 216 del 26 maggio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

**Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Buona fede e diligenza.**

L'Agenzia delle entrate, allorché contesti la sussistenza di operazioni soggettivamente inesistenti e accerti un minor importo IVA detraibile a carico di una società che ha acquistato attrezzature e utensili da una società presunta cartiera, deve esporre elementi sufficienti, seppur indiziari, a rivelare la possibilità di conoscere l'inesistenza/cartiera del fornitore. Ai fini dell'inversione dell'onere della prova, spetta all'Amministrazione provare l'assenza di buona fede e di un comportamento prudente della parte ricorrente verso la società fornitrice (nel caso di specie, peraltro, all'acquirente non erano, né potevano essere note informazioni dalle quali desumere la natura della società - quali spesometro del fornitore, fatturazioni complessive, dichiarazioni fiscali -). (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, l. n. 212/2000, art. 7*

**317. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 226 del 1° giugno 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Inerenza costi – Riparto onere della prova – Contestazione insufficiente.**

Affinché operi l'inversione dell'onere probatorio, l'Amministrazione deve contestare la carenza del requisito di inerENZA dei costi lamentando che le spese sostenute non siano direttamente connesse ai ricavi, che le fatture ricevute siano prive dei requisiti previsti dall'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972 (natura, qualità e quantità delle prestazioni rese) e infine, in ipotesi di importi rilevanti, che i costi siano stati dedotti in assenza di un accordo scritto. In mancanza di tali elementi la pretesa diviene radicalmente priva di ogni fondamento. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 26/10/1972 n. 633, art. 21*

**318. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 22 del 13 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Biancospino**

**Accertamento – Contraddittorio endoprocedimentale – Tributi armonizzati – Atto invalido in assenza di contraddittorio preventivo.**

L'Amministrazione Finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini c.d. "a tavolino", il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati". La violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa. (G.An.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. V, sentenza n. 701 del 15 gennaio 2019, Cass. Sez. VI, sentenza n. 20036 del 27 luglio 2018*

**319. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 47 del 7 febbraio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Moroni**

**Accertamento IVA – Frode carosello – Consapevolezza.**

L'ufficio in sede di accertamento può negare la detrazione dell'iva se l'acquirente era consapevole, o avrebbe dovuto esserlo utilizzando l'ordinaria diligenza, della natura delle operazioni realizzate a monte.

Nel caso specifico la commissione ha ritenuto esclusa la buona fede del ricorrente, socio e rappresentante in più di una delle società coinvolte nella frode, che pertanto non poteva non conoscere l'operato fraudolento delle società tra loro collegate. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenza 5173/2017*

**320. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1209 del 24 giugno 2020. Presidente: D'Addea, Estensore: Crespi**

**Contraddittorio preventivo.**

Nella legge italiana l'onere del contraddittorio preventivo nel procedimento tributario non è generalizzato e non esiste l'onere del contraddittorio preventivo per gli accertamenti a tavolino. Anche in ambito IVA, l'omissione del contraddittorio comporta la nullità dell'atto solo quando il contribuente dimostri che, ove fosse stato interpellato, il procedimento avrebbe avuto esito diverso. (F.Tam.)

*Riferimenti normativi: art. 32, comma 1, n2) d.P.R. 600/73 e art. 12, comma 2, l. 212/2000*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 16641 del 25 giugno 2018*

**321. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1385 del 29 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Tributi armonizzati – Contraddittorio preventivo – Obbligatorietà – Mancanza – Vizio – Onere enunciazione ragioni non fatte valere – Grava sul contribuente.**

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa. Il contraddittorio preventivo trova applicazione solo per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella

legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015*

## **SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI**

### **322. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1327 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

#### **Regime del margine – Condizioni di applicabilità – Onere di verificarne la ricorrenza – Contribuente.**

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che il cessionario abbia fruito indebitamente del regime di margine, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, vale a dire di aver agito non sapendo dell'evasione fiscale e aver adottato tutte le cautele imposte dall'ordinaria diligenza. Con riguardo alla compravendita di veicoli usati, rientra tra le condotte esigibili dal contribuente, l'individuazione dei precedenti intestatari dei veicoli, al fine di accertare, anche solo in via presuntiva, se l'IVA sia già stata assolta a monte senza possibilità di detrazione. Nel caso di esito positivo della verifica, il diritto di applicare il regime del margine va riconosciuto, anche quando l'amministrazione dimostri che, in realtà, l'imposta è stata detratta. Al contrario, invece, allorquando i precedenti proprietari svolgono attività di rivendita, noleggio o leasing nel mercato di riferimento, l'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA si presume, in quanto trattasi di beni destinati ad essere impiegati nell'attività d'impresa. In tale ipotesi, legittimo è l'operato dell'Amministrazione che neghi l'applicabilità del trattamento fiscale più favorevole. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 41/95, art. 36*

## **RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA**

### **323. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 62 del 27 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Caristi**

#### **Rimborso – Diniego – Non residente con partita IVA italiana – Obblighi dichiarativi – Sussistono.**

È legittimo il diniego di rimborso dell'IVA per omessa presentazione della dichiarazione entro il termine di novanta giorni previsto dal d.P.R. 322/1998 da parte di un soggetto non residente dotato di partita IVA nel territorio della Repubblica Italiana. In particolare, l'istante, pur avendo l'organizzazione societaria in uno Stato estero, ancorché all'interno dell'Unione Europea, avendo richiesto e ottenuto la partita IVA in Italia, per vedersi riconosciuto il diritto al rimborso, era tenuto a presentare, annualmente, la prescritta dichiarazione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 322/1998, art. 2*

### **324. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 1 del 27 gennaio 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

#### **Cessazione attività – Rimborso – Compensazione – Decadenza – Non sussiste.**

In tema di iva, l'istanza di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi già presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale "RX4", che configura formale esercizio del diritto, mentre la presentazione del modello "VR" costituisce, ai sensi dell'art. 38-bis del d.P.R. 633/72, solo un presupposto per l'esigibilità del credito e, dunque, un adempimento prodromico al procedimento di esecuzione del

rimborso; ne consegue che, ove si tratti di istanza di rimborso relativa all'eccedenza d'imposta risultata alla cessazione dell'attività, la fattispecie è regolata dall'art. 30, comma 2, del d.P.R. 633/72, assoggettata all'ordinario termine di prescrizione decennale, non a quello biennale di decadenza di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. 546/92, applicabile solo in via sussidiaria e residuale.

Il principio secondo cui l'istanza di rimborso dell'eccedenza d'imposta, essendo opzione distinta dall'istanza di compensazione, soggiace al termine biennale di decadenza ove non presentata tempestivamente, non trova tuttavia applicazione in presenza di una richiesta che, benché formulata in termini di compensazione, denoti l'inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito.

In caso di cessazione dell'attività, potendo il contribuente optare solamente per il rimborso dell'eccedenza detraibile, la scelta della compensazione non può che essere frutto di palese errore materiale. Essendo quindi irrilevante la forma concretamente impiegata dal contribuente per esercitare il proprio diritto, l'Amministrazione finanziaria è quindi tenuta ad eseguire il rimborso. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30, comma 2, 38-bis; d.lgs. 546/92, art. 21, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 32424 dell'11 dicembre 2019; Cass., sez. III, ordinanza n. 30168 del 22 novembre 2018*

**325. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 30 del 30 giugno 2020. Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

**Rimborso – Provvedimento di diniego – Motivazione – Sussiste.**

Solo nei provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva l'Amministrazione finanziaria è tenuta a motivare la pretesa esplicitando le ragioni della stessa in modo compiuto, onde consentire al contribuente di comprenderla appieno e, conseguentemente, determinarsi all'impugnativa giurisdizionale ovvero a prestarvi acquiescenza. Per converso, nei provvedimenti di diniego l'Amministrazione finanziaria, assumendo la posizione di soggetto passivo che resiste alla asserita pretesa creditoria del contribuente, non è gravata dall'onere di motivare in modo approfondito le ragioni del diniego, ben potendosi limitare ad affermare l'insussistenza dei presupposti di legge per operare il rimborso richiesto. (S.A.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 27674 del 29 ottobre 2019; Cass., sez. V, sentenza n. 20693 del 1° ottobre 2014; Cass., sez. V, sentenza n. 8998 del 18 aprile 2014*

**326. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 253 del 30 gennaio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

**Rimborso – Cessazione dell'attività – Consiste nella messa in liquidazione della società.**

In tema di IVA, per cessazione dell'attività, quale fatto costitutivo dell'insorgenza del diritto al rimborso dell'eccedenza di imposta, ai sensi dell'art. 30, d.P.R. n. 633/1972, deve intendersi la messa in liquidazione della società, non il suo scioglimento o la sua cancellazione, successivi alla data della domanda di rimborso. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, art. 30*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 5893 del 28 febbraio 2019*



**327. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 341 del 6 febbraio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Scarzella**

**Crediti d'imposta – Compensazione – Utilizzo dell'home banking anziché dei canali Entratel o Fisconline – Condotta sanzionabile – Esclusione.**

L'utilizzo, ai fini della compensazione dei crediti IVA, dell'home banking anziché dei canali telematici Entratel o Fisconline messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, non integra una specifica fattispecie sanzionatoria dato che l'art. 37, comma 49-bis, d.l. n. 223/2006, non prevede una specifica sanzione in caso di mancata utilizzazione di tali servizi telematici, e che la condotta tenuta dal contribuente, oltre a non aver inciso sulla determinazione della base imponibile o sull'imposta, non pregiudica l'attività di controllo dell'amministrazione; la condotta in esame costituisce, pertanto, una violazione meramente formale per cui è esclusa la punibilità, anche ai sensi dell'art. 11, comma I, lett. a), d.lgs. n. 471/1997. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471/97, art. 11, comma 1, lett. a; d.l. n. 223/06, art. 37, comma 49-bis*

**328. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 369 del 7 febbraio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Chiametti**

**Rimborso credito IVA – Dichiarazione di fallimento della società – Equiparazione a chiusura attività – Diritto di presentare l'istanza di rimborso – Sussiste in capo al curatore – Precedenti dinieghi – Irrilevanti.**

In materia di rimborso di un credito IVA, la dichiarazione di fallimento della società è equiparata alla chiusura dell'attività d'impresa di cui all'art. 30, comma 2, del d.P.R. 633/72, e, pertanto, spetta al curatore il diritto di avanzare la richiesta di rimborso, essendo del tutto irrilevante, a tal fine, che lo stesso sia già stato negato nei confronti della società *in bonis*. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30, comma 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 14620 del 29 maggio 2019*

**329. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 625 del 25 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Barbaini**

**Rimborso accelerato – Rimborso dei costi di fideiussione – Non spetta.**

Con il combinato disposto dell'art. 8 comma 4 l. 212/2000 e dell'art 38 bis comma 1 e 2 del d.P.R. 633/72 nonché del comma 6 dello stesso articolo 38 bis, il legislatore bilancia i contrapposti interessi dell'erario e del contribuente in tema di rimborso, scegliendo di porre a carico dell'Amministrazione soltanto gli oneri di fideiussione sopportati in modo ingiustificato dal contribuente in caso di avvio da parte dell'Ufficio di una procedura di accertamento, la cui conclusione "definitiva" sancisca il non corretto avvio della procedura stessa da parte dell'erario. Diversamente, nell'ipotesi di istanza di rimborso ex art. 38 bis comma 1 e 2 d.P.R. 633/72, l'Amministrazione finanziaria deve essere posta in grado di provvedere in tempi brevi al rimborso con il rilascio di adeguate misure con finalità di garanzia, per accelerare al massimo il rimborso, senza che si profili alcun comportamento scorretto da parte della Amministrazione finanziaria, sanzionabile con l'obbligo di far fronte agli oneri ingiustificatamente sopportati per le fideiussioni. (M.Fas.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8; d.P.R. 633/1972, art. 38-bis*

**330. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 973 dell'11 giugno 2020. Presidente: Lamanna, Estensore: De Rentis**

**Sospensione rimborso – Natura dell'istituto.**

L'istituto della sospensione del rimborso è espressione del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria e la sua funzione "cautelare" va intesa nel senso che con esso si salvaguarda la possibilità di consentire l'operatività del meccanismo della compensazione tra reciproche posizioni debitorie/creditorie pendenti tra le parti; con ciò, il presupposto per l'applicabilità dell'istituto è la reciprocità e pendenza di posizioni debitorie/creditorie che, nel caso di specie, sono rappresentate dalla richiesta di rimborso per il credito IVA e da crediti erariali iscritti al ruolo. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 23*

**331. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1220 del 24 giugno 2020. Presidente: Catania, Estensore: Rota**

**Richiesta di rimborso IVA – Compilazione quadro RX – Manifestazione di volontà – Sufficiente – Assenza – Necessaria presentazione di apposita istanza.**

In tema di rimborso IVA, la compilazione del quadro RX del modello di dichiarazione unica, nel campo attinente al credito di cui si chiede il rimborso, è legittimamente considerata alla stregua di manifestazione di volontà di ottenere il rimborso stesso, integrando tale manifestazione di volontà la domanda di rimborso fatta in dichiarazione; in mancanza, la richiesta di rimborso va considerata quale fattispecie non espressamente regolata, assoggettata al termine biennale di decadenza previsto dalla legge. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 5938 del 28 febbraio 2019*

## **IVA INTRACOMUNITARIA**

### ***Territorialità***

**332. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 1 del 13 gennaio 2020. Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore**

**Cessioni intracomunitarie – Non assoggettamento ad IVA – Onere della prova.**

In caso di cessioni intracomunitarie è l'invio della merce nello stato estero a giustificare e legittimare l'emissione della fattura senza indicazione dell'imposta. In caso di contestazione grava sul cedente la prova dei fatti costitutivi del diritto di fruire della deroga agevolativa, ossia la dimostrazione dell'effettiva esportazione non essendo sufficiente la prova della regolarità degli adempimenti formali quali l'indicazione della fattura sul modello Intrastat. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenza 13122/2018, Cass. sentenza 20575/2011*

***Non imponibilità-esenzione*****333. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 15 del 2 gennaio 2020.****Presidente: Fischetti, Estensore: Maurini****Cessione intracomunitaria – Non imponibilità – Prova del trasferimento dei beni in altro Stato membro.**

La prova del trasferimento dei beni in altro Stato membro, che costituisce una delle condizioni di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, è fornita dalle fatture emesse, dalla documentazione bancaria di incasso delle fatture, da dichiarazione da parte dei cessionari che le merci oggetto delle fatture di vendita sono regolarmente pervenute a destinazione, nonché dai modelli Intrastat relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate.

Il fatto che le dichiarazioni rilasciate dai cessionari siano state emesse solo in seguito all'accertamento non ha rilevanza ai fini della regolarità della prova dell'avvenuto trasferimento intracomunitario delle merci, non essendo stabilita alcuna preclusione all'utilizzo, in sede contenziosa, di una dichiarazione resa anche in epoca successiva a quella di effettivo trasferimento delle merci. (M.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. 5, ordinanza n. 9717 del 19 aprile 2018*

**334. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 798 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini****Cessione di beni intracomunitaria – Non imponibilità – Movimentazione dei beni ceduti – Onere della prova cedente – Non sussiste.**

In materia di cessione intracomunitaria di beni ai sensi dell'art. 41 del d.l. 331/1993, il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato nel quale risiede il cessionario, ma non è tenuto a svolgere un'attività investigativa sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi sono stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.l. 331/1993, art. 41*

**335. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1258 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini****Cessioni intracomunitarie – Esenzione – Requisiti – Diligenza – Onere della prova.**

In tema di operazioni intracomunitarie, requisiti costitutivi per l'esenzione IVA sono l'onerosità della cessione, la soggettività passiva del cedente e del cessionario, nonché la movimentazione del bene con partenza dall'Italia e arrivo in altro Stato membro. L'onere della prova di simili requisiti grava sul cedente, il quale è tenuto a fornire elementi oggettivi che permettano di qualificare come "intracomunitaria" una cessione onerosa di beni tra due soggetti passivi ovvero, in mancanza, di fornire adeguata dimostrazione della propria buona fede, nonché di aver agito con l'ordinaria diligenza, ossia di aver adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere per non concorrere, ancorché involontariamente, alla realizzazione di un'evasione fiscale. In simile prospettiva, è sufficiente che il contribuente si sia attivato chiedendo alle proprie controparti commerciali l'inoltro degli equipollenti delle visure della Camera di Commercio, nonché di aver verificato la validità delle relative partite IVA per il tramite del sistema VIES. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. 331/1993, art. 41 comma 1 lett. a)*

**Obblighi (VIES)****336. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 102 del 18 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Maggipinto**

**Cessione intracomunitaria – Presupposto soggettivo – Cancellazione della Partita IVA nell’altro Stato UE in seguito ad inattività e cancellazione dal Registro VIES – Non applicabilità del regime delle operazioni intracomunitarie.**

Spetta al contribuente che effettui cessioni intracomunitarie fornire la prova che sussistano le condizioni per poter applicare il relativo regime nel caso in cui l’Amministrazione Finanziaria abbia fornito la prova che la società cessionaria non residente non abbia svolto alcuna attività fra la data di apertura della Partita IVA e quella di cancellazione e, in ogni caso, avrebbe dovuto l’attività in altro settore e sia stata amministrata da un amministratore residente in Italia. (R.S.)

*Riferimenti normativi: d.l. 331/93, art. 41*

**ALTRO****337. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 8 del 9 gennaio 2020. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

**Avviso di accertamento – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione IVA – Non sussiste in assenza della dimostrazione della buona fede del cessionario.**

In caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l’Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli elementi di fatto della frode attinenti il cedente e, in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente, però, con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull’avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull’inesistenza sostanziale del contraente (Cass. n. 7848/2015).

Una volta provata, anche attraverso presunzioni, l’inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate, l’onere di fornire la prova contraria si sposta in capo al contribuente (Cass. n. 2010/9784, Cass. n. 2008/2847, Cass. n. 21953/2007, Cass. n. 19332/2011), il quale è tenuto a provare non solo la propria estraneità alla frode ma anche la totale inconsapevolezza della falsità delle fatture e tali prove non possono sostanzarsi nella regolarità della documentazione contabile esibita e nella mera dimostrazione della movimentazione dei beni o dell’effettivo pagamento del corrispettivo.

Ne discende che il committente/cessionario al quale sia contestata, sulla base di elementi presuntivi forniti dall’Amministrazione, la detrazione dell’IVA versata in rivalsa al soggetto che ha emesso la fattura (diverso dall’effettivo cedente/prestatore), ha il diritto di detrarre l’imposta nella sola ipotesi in cui possa provare, ai sensi dell’art. 2697 del c.c., che non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad una operazione fraudolenta. La dimostrazione del cessionario o committente di “non sapere” o “non poter sapere” deve avvenire mediante riscontri precisi che non possono esaurirsi nell’avvenuta consegna della merce, nell’avvenuto pagamento della stessa nonché dell’IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive in rapporto alla peculiarità del meccanismo dell’IVA e dei relativi possibili abusi. (A.Sa.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 19, 21, comma 2, 26, comma 3, 54, comma 2; d.P.R. 600/73, art. 39, comma 1, lett. d)*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 7848/2015; Cass. n. 2010/9784; Cass. n. 2008/2847; Cass. 21953/2007; Cass. n. 19332/2011; Corte di Giustizia UE, Sentenze 6 luglio 2006, C-439/04 e 21 giugno 2012, C-801/11*

**338. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1048 del 16 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Esenzione IVA – Prestazioni educative dell’infanzia e didattiche – Sussiste.**

Tutte le prestazioni educative dell’infanzia e didattiche di altro tipo possono beneficiare dell’esenzione IVA, a condizione che siano poste in essere da organismi riconosciuti dalle pubbliche amministrazioni, intendendosi per tali tutte le amministrazioni pubbliche competenti e gli organismi da esse vigilati. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10, comma 1, n. 2*



## **Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI**

CARTELLA	pag. 379
Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità	pag. 379
Notificazione	pag. 379
Pagamento/Dilazione/Compensazione	pag. 382
AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)	pag. 382
Rateazione/Interessi	pag. 382
MISURE CAUTELARI	pag. 383
Ipoteca e avviso d'iscrizione	pag. 383
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 384
ALTRO	pag. 386





**Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI****CARTELLA***Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità*

- 339. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 199 del 22 maggio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**Cartella di pagamento – Art. 36-bis d.P.R. 60/1973 – Impugnabilità – Sussiste.**

Il ricorso della cartella di pagamento, emessa in seguito alla procedura di controllo automatizzato ex art. 36-bis del d.P.R. 600/73, può essere proposto non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva. La cartella, infatti, non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo e unico atto con cui la pretesa fiscale è esercitata nei confronti del debitore. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis*

- 340. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 18 del 29 aprile 2020. Presidente: Vacchiano, Relatore: Grimaldi**

**Cartella di pagamento – Vizio di motivazione – Non sussiste.**

Non sussiste l'eccepito vizio di motivazione della cartella di pagamento quando la stessa esplicita l'origine dell'iscrizione a ruolo, il dettaglio degli importi dovuti sulla base delle indicazioni fornite dall'ente che ha emesso il ruolo, le informazioni precise circa le autorità cui rivolgersi in caso di impugnazione corredate delle modalità con cui essa deve essere proposta, ed infine i criteri in base ai quali sono stati calcolati gli interessi. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25*

- 341. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 13 del 21 febbraio 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

**Cartella di pagamento – Impugnabilità per soli vizi propri.**

In tema di contenzioso tributario, posto che, ai sensi dell'art. 19, comma terzo, del d.lgs. 546/92, ognuno degli atti impugnabili può essere oggetto di gravame solo per vizi propri, salvo che non si tratti di atti presupposti non notificati, non è ammissibile l'impugnazione della cartella esattoriale per far valere un indebito a titolo di Irap.

Il contribuente che ritenga non dovuti gli importi versati a titolo di Irap per mancanza del requisito oggettivo dell'autonoma organizzazione non può procedere all'impugnazione della cartella di pagamento, ma deve presentare istanza di rimborso entro quarantotto mesi dal versamento e poi opporsi all'eventuale provvedimento di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria. (S.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19, comma terzo*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 21082 del 13 ottobre 2011*

- 342. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 404 dell'11 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Proietto**

**Cartella – Forma – Sottoscrizione.**

L'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento non comporta l'invalidità dell'atto, dato che la sua esistenza non dipende dalla sottoscrizione, bensì dalla sua inequivocabile riferibilità

all'organo amministrativo titolare del potere di emanarlo; invero, a norma dell'art. 25, d.P.R. 602/73, la cartella deve essere predisposta secondo un apposito modello approvato con decreto ministeriale, che non richiede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo l'intestazione e l'indicazione della causale tramite un numero di codice. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25*

**343. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1357 del 26 giugno 2020. Presidente: Gravina, Estensore: Piombo**

**Cartella di pagamento notificata a società in concordato preventivo – Legittima – Sanzioni e accessori maturati prima della procedura concorsuale – Riscuotibili.**

L'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa né all'accertamento di crediti tributari pregressi, mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né all'irrogazione di sanzioni pecuniarie ed accessori, maturati fino a tale momento, poiché, per un verso, l'accertamento del credito da parte dell'amministrazione finanziaria è condizione per la partecipazione della stessa alla procedura concorsuale e, per un altro, le sanzioni pecuniarie danno luogo ad un credito del Fisco per il fatto stesso che si sia verificata la violazione della legge tributaria, senza che assuma rilevanza l'assoggettamento dell'impresa ad una procedura concorsuale. (I.B.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 9440 del 4 aprile 2019*

***Notificazione***

**344. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 123 dell'8 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Fischetti**

**Avviso di intimazione – Notifica e consegna del plico a parente del soggetto destinatario – Presunzione di consegna al destinatario – Notifica valida.**

La notifica con messo/ufficiale della riscossione con consegna a persona abilitata alla ricezione qualificatasi come moglie del soggetto destinatario è perfettamente valida in quanto ha raggiunto il suo scopo.

L'ufficiale notificatore non è tenuto a svolgere indagini o ricerche particolari in ordine all'effettività dello stato di convivenza e nemmeno, nel caso di consegna a persona di famiglia, ad espressamente indicare tale stato nella relata di notificazione, trattandosi di indicazione non richiesta dall'art. 139 c.p.c.

Nei casi di notifica di un atto al domicilio del destinatario la presenza del consegnatario presso l'abitazione dell'interessato giustifica una presunzione legale, superabile con la specifica prova contraria, circa la sussistenza tra i due soggetti di una relazione tale da far ritenere fondata la successiva trasmissione dal primo al secondo del plico notificato.

Sono persone di famiglia non soltanto i parenti, ma anche gli affini del destinatario, soggetti rispetto ai quali, purché reperiti presso l'abitazione, non è richiesto il requisito della convivenza con il destinatario dell'atto, perché l'esistenza del vincolo (di parentela o affinità) è idoneo e sufficiente a giustificare la presunzione che la persona di famiglia consegnerà l'atto al destinatario. (L.S.)

*Riferimenti normativi: art. 139 c.p.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 7211 del 13 aprile 2016*

**345. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 114 del 14 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**Notifica a mezzo PEC – Formato pdf – Estensione p7m – Nullità – Non sussiste.**

In aderenza alla giurisprudenza di legittimità, che ha definitivamente sancito l'equivalenza delle firme digitali sia pure con diverse estensioni "P7m" e "PDF", si deve riconoscere la regolarità e la piena operatività della notifica della cartella di pagamento avvenuta tramite PEC mediante l'uso di file in formato "PDF", di per sé idonea a garantire l'autenticità del documento trasmesso. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018*

**346. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 131 del 13 febbraio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Serena**

**Notifica cartella di pagamento – Onere della prova – Estratto di ruolo – Sufficiente.**

Nei giudizi concernenti la notifica della cartella di pagamento, la prova dell'avvenuto perfezionamento del procedimento di notificazione è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'Agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo. Del resto, posto che l'unico originale della cartella di pagamento è nelle mani della parte debitrice, deve ritenersi che l'estratto di ruolo costituisca idonea prova della natura e dell'entità del credito portato dalla cartella esattoriale. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26*

**347. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 195 del 18 maggio 2020. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

**Cartella di pagamento – Difetto di notifica – PEC – Presunzione di conoscibilità dell'atto – Sussiste.**

La semplice verifica dell'avvenuta accettazione dal sistema e della successiva consegna del messaggio di posta elettronica certificato contenente l'allegato notificato è sufficiente a far ritenere perfezionata e pienamente valida la notifica. Spetta quindi al destinatario, in un'ottica collaborativa, rendere edotto il mittente delle difficoltà di cognizione del contenuto della comunicazione legate all'utilizzo dello strumento telematico. (C.F.)

*Riferimenti normativi: r.d. 267/1942, art. 15, comma 3*

**348. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 18 del 5 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Mottola**

**Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta eseguita direttamente dal concessionario – Vizio di legittimità – Non sussiste – Notifica a mezzo PEC eseguita direttamente dal concessionario – Vizio di legittimità – Non sussiste.**

È legittima la notifica a mezzo posta della cartella di pagamento, anche quando effettuata direttamente dal concessionario della riscossione, avvalendosi dello strumento postale della raccomandata con avviso di ricevimento. A maggior ragione deve ritenersi legittima la notifica dello stesso atto quando compiuta tramite PEC, essendo detta modalità espressamente prevista dall'art. 26 del d.P.R. 602/73. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, commi 1 e 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU., sentenza n. 19071 del 28 settembre 2016*

**349. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 414 del 12 febbraio 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

**Cartella – Forma – Notificazione – PEC – Attestazione di conformità.**

È possibile notificare, mediante posta elettronica certificata, una cartella di pagamento; inoltre, la notifica di un documento già predisposto in formato elettronico non richiede un'attestazione di conformità, prevista dal Codice dell'Amministrazione Digitale unicamente per le copie informatiche di documenti analogici e per le copie analogiche di documenti informatici. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26; d.lgs. 82/2005, artt. 22 e 23*

**350. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 811 del 25 maggio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Vicini**

**Copia della notifica della cartella di pagamento – Generica contestazione di conformità all'originale – Irrilevante.**

La contestazione della conformità all'originale della documentazione attestante la notificazione di una cartella di pagamento deve avvenire, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, attraverso l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale. (C.F.)

*Riferimenti normativi: artt. 214, 215 c.p.c.*

**351. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1016 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Notifica – Cartella di pagamento – Avviso di ricevimento – Legittimità – Sussiste.**

In tema di notifica della cartella di pagamento, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26*

**352. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1285 del 25 giugno 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

**Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta – Consegna al portiere – Validità – Invio raccomandata informativa – Non richiesto.**

Qualora la notifica della cartella di pagamento venga eseguita dall'agente della riscossione a mezzo del servizio postale, avvalendosi del sistema semplificato previsto dall'articolo 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, alla spedizione dell'atto si applicano le norme relative al servizio postale ordinario e non quelle della legge n. 890 del 1992 e, di conseguenza, nel caso in cui il plico venga consegnato al portiere, la notifica si considera eseguita nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da quest'ultimo, senza la necessità dell'invio della raccomandata informativa. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 2229 del 30 gennaio 2020*

**353. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1379 del 29 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Cartella di pagamento – Prova dell'avvenuta notifica – Deposito avviso di ricevimento – Sufficiente – Deposito copia della cartella – Non richiesto.**

In tema di notifica delle cartelle di pagamento ed in via generale di ogni atto dell'agente della riscossione, ex art. 26, d.P.R. 602/73, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio della relativa cartella di pagamento è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca copia della cartella di pagamento medesimo, che, giunta all'indirizzo del destinatario, va considerata come consegnata ritualmente a quest'ultimo, per presunta conoscenza in base al disposto ex art. 1335, c.c., superabile soltanto se il destinatario stesso dia prova di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 15795 del 29 luglio 2016*

***Pagamento/Dilazione/Compensazione***

**354. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 529 del 13 febbraio 2020. Presidente: Mainini, Estensore: Moroni**

**Accertamento – Obbligazione tributaria – Accollo debito di imposta altrui – Liberazione contribuente originario – Non sussiste – Compensazione – Non consentita.**

L'accollo del debito di imposta altrui, ammissibile senza liberazione del contribuente originario, il quale rimane, pertanto, obbligato in solido con l'accollante, non può essere estinto dall'accollante mediante compensazione con i propri crediti d'imposta. (G.Gu.)

*Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8*

**AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)**

***Rateazione/Interessi***

**355. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 599 del 17 febbraio 2020. Presidente: Locatelli, Estensore: Conconi**

**IVA – Rateazione – Ritardato pagamento – Decadenza beneficio.**

Non è invocabile il c.d. "ritardo lieve" in relazione alla rateazione del pagamento del debito IVA, in aggiunta all'inderogabile periodo di ritardo già contemplato dall'art. 15 ter del d.P.R. 602/1973. (G.Gu.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 15 ter*

**356. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1051 del 16 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Rateazione – Omesso pagamento rata – Lieve inadempimento – Decadenza – Irretroattività – Sussiste.**

La previsione del "lieve inadempimento" prevista dall'art. 15-ter, comma 3, del d.lgs. n. 602/73, che esclude la decadenza dal beneficio della rateazione al ricorrere di alcune condizioni, non è applicabile retroattivamente. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 15-ter, comma 3*

**MISURE CAUTELARI*****Ipoteca e avviso d'iscrizione***

**357. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 121 dell'8 giugno 2020.**

**Presidente ed Estensore: Fischetti**

**Misure cautelari – Ipoteca e avviso di liquidazione – Iscrizione di ipoteca – Motivazione *per relationem*.**

Avuto riguardo alla natura dell'atto, la cui motivazione si struttura *per relationem*, l'iscrizione di ipoteca deve ritenersi correttamente motivata mediante il mero richiamo degli atti presupposti che, in quanto già destinati alla stessa parte, sono da questa conosciuti o conoscibili. (M.Mo.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 77*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. 6, sentenza n. 8423 del 26 marzo 2019*

**358. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 102 del 10 febbraio 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Riscossione – Iscrizione ipotecaria illegittima – Beneficium excussionis.**

L'iscrizione ipotecaria sui beni del socio di una società in nome collettivo è illegittima qualora l'Agenzia delle entrate Riscossione non provi di aver accertato l'impossibilità del debitore principale al pagamento del dovuto, né l'incapienza del suo patrimonio. Il creditore, prima di rivolgersi al socio, deve provvedere ad escutere il patrimonio della società e solo se i suoi diritti restano insoddisfatti, potrà rivolgersi al patrimonio dei soci per ricevere il dovuto. (C.F.)

*Riferimenti normativi: art. 2304 c.c.*

**359. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1344 del 26 giugno 2020. Presidente: Gravina, Estensore: Crespi**

**Iscrizione di ipoteca esattoriale – Beni conferiti in fondo patrimoniale – Estraneità del debito rispetto ai bisogni della famiglia – Rilevanza – Onere della prova – Grava sul contribuente.**

L'art. 170 c.c., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, detta una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca esattoriale di cui all'art. 77 del d.P.R. 602/73, con la conseguenza che l'esattore può iscrivere ipoteca su beni appartenenti al coniuge o al terzo, conferiti nel fondo, qualora il debito facente capo a costoro sia stato da questi contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari, nonché quando, ancorché il debito sia stato contratto per uno scopo estraneo a tali bisogni, il titolare del credito, per il quale l'esattore procede alla riscossione, non conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia; viceversa, l'esattore non può iscrivere l'ipoteca su detti beni e l'eventuale iscrizione è illegittima se il creditore conosceva tale estraneità. Grava sul debitore, che intenda contestare l'iscrizione ipotecaria in questione, l'onere di allegare e dimostrare l'illegittimità della stessa, compresa la conoscenza, da parte del creditore precedente, circa l'estraneità del debito rispetto ai bisogni della famiglia. (I.B.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 170; d.P.R. 602/73, art. 77*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 19758 del 23 luglio 2019*

**DECADENZA E PRESCRIZIONE****360. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 112 dell'8 giugno 2020.****Presidente ed Estensore: Fischetti****Credito – Riscossione – Termine di prescrizione ordinaria – È tale – Intimazione di pagamento – Sottoscrizione – Non necessita – Motivazione – Non necessita.**

L'attività dell'agente della riscossione è soggetta al termine di prescrizione ordinario. Con la formazione del ruolo, che è titolo esecutivo, e della cartella di pagamento, si determina un effetto novativo delle singole obbligazioni originariamente dovute a separate ragioni di credito; anche il rapporto primitivo tra ente creditore e soggetto debitore è sottoposto a una novazione soggettiva con l'ingresso dell'Agente della riscossione, quale soggetto avente diritto all'esecuzione del credito. Dalla notifica della cartella o dell'intimazione non può più farsi riferimento ai singoli termini di prescrizione previsti per ciascuno dei crediti portati nel ruolo ma all'ordinaria prescrizione per l'unico credito pecuniario nel quale sono confluite le singole voci e con l'unica decorrenza a far tempo dalla notifica. Nella fase della riscossione vale quindi il termine di prescrizione decennale e non quello quinquennale; il termine decennale opera anche per le sanzioni comprese nell'unica somma richiesta a pagamento dell'intero debito erariale.

L'intimazione di pagamento non richiede la sottoscrizione non essendo questa disposta dall'art. 50 del d.P.R. 602/73 e trattandosi di atto a natura vincolata, redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze.

L'intimazione di pagamento non deve essere motivata non costituendo atto impositivo ma atto prodromico all'esecuzione forzata dove l'obbligo di motivazione è assolto con il richiamo al titolo esecutivo sottostante. Inoltre, l'obbligo di motivazione, di cui all'art. 7 l. 212/2000, è imposto per gli atti dell'Amministrazione finanziaria e non opera invece con riferimento all'attività dell'ente della riscossione. (M.B.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/93, art. 50, art. 2946 cod. civ.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. 6, ordinanza n. 10549 del 15 aprile 2019*

**361. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 50 del 23 gennaio 2020.****Presidente: Chiappani, Estensore: Bellotti****Estratto di ruolo – Impugnazione – Ammissibile solo in mancanza di notificazione delle cartelle di pagamento.**

È ammissibile l'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento attraverso la conoscenza del semplice estratto, solamente allorquando la seconda (*id est* la cartella) non sia stata previamente e/o validamente notificata. Da tale momento decorre, infatti, il termine per proporre ricorso avverso la pretesa erariale. Diversamente argomentando l'impugnazione del ruolo potrebbe condurre ad una surrettizia "rimessione" in termini del contribuente, atteso che, ove la cartella risultasse validamente notificata, la pretesa dovrebbe considerarsi oramai cristallizzata. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26*

**362. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 75 del 30 gennaio 2020.****Presidente ed Estensore: Pianta****Cartella di pagamento – Prescrizione credito – Mancata impugnazione cartelle – Termine di prescrizione disciplinato da ciascuna legge di imposta.**

I crediti tributari esposti nelle cartelle di pagamento si prescrivono nel termine disciplinato dalle singole leggi di imposta. Allorquando il contribuente non impugni le cartelle con la conseguente definitività delle medesime, non trova applicazione il termine di prescrizione di dieci anni di cui

all'art. 2953 c.c. (c.d. *actio iudicati*). Pertanto, nel caso di credito per tributi erariali si applica il termine decennale di cui all'art. 2946 c.c., giacché per ciascun anno si configura una autonoma obbligazione tributaria con conseguente inapplicabilità dell'art. 2948 c.c. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: c.c., artt. 2946 e 2953*

**363. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 211 del 26 maggio 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**

**Prescrizione crediti tributari – Termine – Effetti.**

In materia di prescrizione dei crediti tributari, il decorso del termine perentorio per opporsi alla cartella di pagamento o a un atto di riscossione mediante ruolo coattivo determina l'irretrattabilità del credito e non anche la c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve in ordinario, ex art. 2953 c.c., (contrariamente a quanto si verifica in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo), avendo la cartella di pagamento natura prettamente amministrativa. Dalla mancata impugnazione di una cartella di pagamento, e/o avverso un'intimazione, non può desumersi in maniera certa che il debitore non abbia avuto interesse a contestare l'esistenza dell'obbligazione, per avere interesse, invece, di eccepirla successivamente; sicché, non v'è alcuna rinuncia tacita alla prescrizione ex art. 2937 c.c. e il contribuente, pur non avendo impugnato gli atti presupposti, può eccepirne la maturata prescrizione anche successivamente, sino all'opposizione all'esecuzione. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 38 e 42; art. 2953 c.c.; art. 2937 c.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU. n. 23397/2 16; Cass., n. 10129/000*

**364. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 17 del 29 aprile 2020. Presidente ed Estensore: Vacchiano**

**Cartella di pagamento regolarmente notificata – Omessa impugnazione della cartella da parte del contribuente – Definitività dell'atto – Sussiste – Impugnazione dell'estratto di ruolo – Illegittimità.**

In caso di regolare notifica della cartella di pagamento e omessa impugnazione della stessa nei perentori termini di legge, l'estratto di ruolo non può essere autonomamente impugnato e il relativo ricorso deve ritenersi inammissibile. Pertanto, il contribuente non può, mediante quest'ultima impugnazione, sollevare eccezioni prescrizione e decadenza per mancata notifica nei termini di legge della relativa cartella di pagamento, dovendo dette eccezioni proporsi entro il termine di impugnazione di quest'ultima, decorso il quale essa diviene definitiva. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2946; d.P.R. 602/73, art. 25*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1837 del 18 gennaio 2020*

**365. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 408 dell'11 febbraio 2020. Presidente: Punzo, Estensore: Sciorpa**

**Cartella di pagamento – Prescrizione – Atti interruttivi – Richiesta di rateizzazione.**

La richiesta di rateizzazione, difettando del requisito dell'univocità circa il riconoscimento di una specifica pretesa tributaria, non è un'ammissione di debito e, dunque, non può essere assimilata a un atto idoneo ad interrompere il decorso della prescrizione decennale. (J.R.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 7820 del 27 marzo 2017; Cass., sentenza n. 334 del 16 gennaio 2017*



**366. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1076 del 16 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Palestra**

**Actio iudicati – Termine prescrizione decennale.**

L'attività di riscossione formulata *ex iudicato*, ai sensi dell'art. 2953, c.c., pur in assenza di espressa indicazione letterale sull'atto di intimazione, è esperibile nel termine prescrizione decennale, risultando a ciò sufficiente che il diritto di credito preteso sia divenuto definitivo in seguito ad una pronuncia giurisdizionale passata in giudicato, trovando altrimenti applicazione l'ordinario termine previsto in ciascuna legge d'imposta. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2953*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 25790 del 10 dicembre 2009*

**ALTRO**

**367. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 59 del 24 gennaio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Reposi**

**Intimazione di pagamento – Previa notifica cartella di pagamento – Impugnazione – Inammissibile.**

La mancata notifica di un atto presupposto – come la cartella di pagamento – inficia a cascata la validità degli atti successivi, ad essa collegati per vincolo funzionale e teleologico (quale ad esempio l'intimazione di pagamento). Allorquando, tuttavia, l'atto presupposto (nel caso di specie, una cartella di pagamento) sia stato regolarmente notificato, il sistema processuale vigente non consente di promuovere un gravame (avverso l'intimazione di pagamento) laddove lo stesso riguardi vizi afferenti ad atti per il quale si sia antecedentemente consumato il diritto all'impugnazione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26*

**368. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 465 del 13 febbraio 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Ingiunzione fiscale – Procedimento di coazione – Natura atto – Non necessario atto prodromico.**

L'ingiunzione fiscale emessa dall'Agenzia della Tutela della Salute di Brescia relativamente a prestazioni di medicina veterinaria è il primo atto del procedimento di coazione e consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta. Ne discende che l'ingiunzione fiscale non postula alcun prodromico avviso di accertamento o atto di contestazione, trattandosi del primo atto attraverso il quale richiede il pagamento delle somme dovute, espressione del potere di autoaccertamento e di autotutela della P.A. ed ha natura di atto amministrativo che cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: r.d. 639/1910, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 12263/2007*



## **Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO**

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI	pag. 389
LEGITTIMAZIONE <i>AD CAUSAM</i> E <i>AD PROCESSUM</i>	pag. 391
LITISCONSORZIO ED INTERVENTO	pag. 392
ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)	pag. 393
COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)	pag. 394
TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)	pag. 395
COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI	pag. 395
MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI	pag. 396
SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO	pag. 396
TUTELA CAUTELARE	pag. 397
Sentenza impugnata (litispendenza CTR)	pag. 397
Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)	pag. 399
SENTENZA (Contenuto/Pubblicazione/Notificazione/Comunicazione)	pag. 401
SPESE DI LITE	pag. 402
ESTINZIONE DEL PROCESSO	pag. 402
RIMESIONE ALLA CTP – RICORSO IN CASSAZIONE PER SALTUM	pag. 403
RICORSO PER REVOCAZIONE	pag. 403
ESECUTIVITA' IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO ED ESTERNO	pag. 403
RICORSO PER OTTEMPERANZA	pag. 404
Procedimento	pag. 404
ALTRO	pag. 405



## Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

### GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI

**369. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 118 dell'8 giugno 2020.**

**Presidente ed Estensore: Fischetti**

**Impugnazione dell'estratto di ruolo – Impugnazione per prescrizione – Accertamento negativo del credito – Condizioni – Impugnazione inammissibile per difetto di interesse.**

L'impugnazione dell'estratto di ruolo è ammissibile solo se il debitore allega di non aver mai avuto conoscenza della cartella per un vizio di notifica e, quindi, esclusivamente in funzione recuperatoria, di talché va rigettata l'azione di accertamento negativo del credito avverso l'estratto di ruolo volta a far valere la prescrizione della pretesa allorquando non siano stati posti in essere atti esecutivi dovendosi dichiarare inammissibile per difetto di interesse tale impugnazione. (G.B.)

*Riferimenti normativi: art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sent. n. 20618 del 13 ottobre 2016 e ord. n. 22946 del 10 novembre 2016*

**370. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 14 del 14 gennaio 2020.**

**Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Diniego di autotutela di un atto definitivo – Motivi inerenti alla fondatezza della pretesa tributaria – Non rilevano.**

Il provvedimento di diniego di annullamento in autotutela di un atto impositivo divenuto definitivo può essere oggetto di impugnazione soltanto per eventuali profili di illegittimità del rifiuto opposto dall'Ufficio (dunque in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere). Con l'impugnazione non può tuttavia essere censurata la fondatezza della pretesa tributaria. Diversamente argomentando, infatti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa ed un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto ormai definitivo. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. n. 546/1992*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 7616 del 28 marzo 2018*

**371. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 30 del 9 gennaio 2020.**

**Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti**

**Diniego di autotutela di un atto definitivo – Impugnazione – Vizi di merito della pretesa impositiva – Non rilevano.**

L'impugnazione del provvedimento di diniego di annullamento in autotutela di una cartella esattoriale deve riguardare vizi propri del diniego, non potendo tradursi nella proposizione (ormai tardiva) di censure attinenti al merito della pretesa impositiva. Decorsi, infatti, i termini per l'impugnativa dell'atto, la pretesa ivi recata deve intendersi cristallizzata e definitiva. A tal proposito, il principio di impugnabilità degli atti atipici – ovvero di quelli non indicati nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 – non può risolversi in un espediente per aggirare i termini decadenziali previsti per proporre i ricorsi all'autorità giudiziaria. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. n. 546/1992*

**372. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 33 del 10 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Vitali**

**Estratto di ruolo – Condizioni di impugnabilità.**

Il ricorso avverso l'estratto di ruolo, presentato entro sessanta giorni dal suo rilascio, è ammissibile, purché non sia stata validamente notificata la cartella e, per l'effetto, il contribuente sia venuto a conoscenza della pretesa erariale solamente attraverso l'estratto di ruolo rilasciato, su richiesta, dall'agente della riscossione. Peraltro, qualora vi sia incertezza, grava su quest'ultimo l'onere di provare la tempestività e regolarità della notifica delle cartelle esattoriali esposte nell'estratto di ruolo. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. n. 546/1992*

**373. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 101 del 10 febbraio 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Opposizione atto di pignoramento viziato – Competenza giudice tributario.**

In materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardanti l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario. (C.F.)

*Riferimenti normativi: art. 617 c.p.c.*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 13913 del 5 giugno 2017*

**374. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 33 del 30 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Fantini**

**TARI – Sistema di misurazione delle quantità di rifiuti conferiti – Adozione da parte del Comune – Omessa dimostrazione – Giurisdizione del giudice tributario – Sussiste.**

La TARI conserva natura di imposizione fiscale e non di corrispettivo, con conseguente giurisdizione del giudice tributario in difetto di prova dell'adozione effettiva e concreta, da parte dell'ente comunale, di un sistema di misurazione puntuale delle quantità di rifiuti conferiti. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1, commi 641 e 668*

**375. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 60 del 20 febbraio 2020. Presidente: Ferrari, Estensore: Rossanigo**

**Avviso bonario – Impugnabilità – Sussiste.**

L'avviso bonario costituisce una pretesa impositiva perfetta e pertanto deve essere garantita la possibilità di adire la commissione tributaria tramite l'impugnazione di detti atti, nel termine perentorio di 60 giorni dalla notifica. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 546/1992, articolo 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 7334/2012*

**376. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 48 del 16 gennaio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

**Giurisdizione – Rapporto previdenziale – Giudice ordinario.**

Rientra nella giurisdizione del giudice ordinario - e non di quello tributario - la controversia avente ad oggetto diritti e obblighi attinenti a un rapporto previdenziale, anche se originata da

pretesa azionata dall'ente previdenziale a mezzo cartella esattoriale. La cartella di pagamento è uno strumento in cui viene enunciata una pregressa richiesta di natura sostanziale e non possiede alcuna autonomia che consenta di impugnarla prescindendo dagli atti in cui l'obbligazione è stata enunciata. Dunque, essa deve essere impugnata dinanzi al giudice ordinario, cui spetta la cognizione delle controversie in materia contributiva. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 2 e 3; d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 24*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cass., SS.UU. n. 15168110; SS.UU. n. 6539/10; SS.UU. n. 7399/07; SS.UU. n. 19523/2018; SS.UU. n. 30752/2018*

**377. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 409 dell'11 febbraio 2020, Presidente: Punzo, Estensore: Sciurpa**

**Atti impugnabili – Tassatività – Interpretazione – Avviso bonario – Impugnazione.**

L'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha natura tassativa ma, alla luce dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della pubblica amministrazione, ogni atto adottato da un ente impositore che porti a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, che contenga altresì la compiuta esplicazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa. (J.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19*

**378. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 481 del 18 febbraio 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Monfredi**

**Estratto di ruolo – Impugnabilità – Solo in caso di omessa notifica delle cartelle.**

L'estratto di ruolo è autonomamente impugnabile sulla base di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 19 d.lgs. 546/1992 solo laddove si eccipisca la omessa notifica delle cartelle, non venute altrimenti a conoscenza del destinatario; ove invece sia fornita in giudizio la prova della regolare notifica delle cartelle, non impugunate nei termini normativamente previsti a tal fine a pena di decadenza, il ricorso avverso l'estratto di ruolo è inammissibile. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015*

**379. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 813 del 25 maggio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Vicini**

**Atto impositivo – Mancata impugnazione – Definitivo – Diniego di annullamento – Impugnazione – Non sussiste.**

In tema di contenzioso tributario, avverso il diniego di annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, poiché l'impugnativa finirebbe per far valere eventuali vizi dell'atto impositivo, il cui esame deve ritenersi definitivamente precluso per il contribuente. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 19 e 21*

**380. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 825 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Avviso di accertamento definitivo – Istanza di rimborso – Diniego – Impugnazione – Non sussiste.**

Non è consentito proporre ricorso avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, quando la domanda di rimborso sia stata proposta nei confronti di somme versate in relazione ad atti di imposizione divenuti definitivi per mancata impugnazione. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 19 e 21*

- 381. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1007 del 12 giugno 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Marcellini**

**Intimazione di pagamento – Impugnabilità – Sussiste.**

La intimazione di pagamento deve ritenersi un atto impugnabile, ancorché non inserito formalmente nell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una ben definita pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19*

- 382. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1319 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Intimazione di pagamento – Atto autonomamente impugnabile – Solamente per vizi propri.**

L'intimazione di pagamento può essere fatta oggetto di autonoma impugnazione solamente allorquando il contribuente intende far valere vizi suoi propri. Al contrario, non possono essere invocati vizi dell'atto presupposto (nel caso di specie alcune cartelle esattoriali) già esaminati in altri giudizi o il cui termine per proporre impugnazione è già spirato. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

- 383. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1326 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria – Autonoma impugnabilità – Non sussiste.**

La comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria è una semplice comunicazione, ovvero un atto dalle finalità esclusivamente informative, per il tramite del quale l'Amministrazione rende edotto il contribuente che, laddove non adempierà alla pretesa erariale, si procederà a iscriverà ipoteca. Trattandosi, dunque, di atto inidoneo a produrre conseguenze sostanziali, non può essere ricondotto nell'alveo dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 e ne deve essere pertanto esclusa l'autonoma impugnabilità. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19*

#### **LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM**

- 384. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 106 del 12 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Macca**

**Estinzione della società anteriormente alla notifica dell'atto ed all'instaurazione del giudizio – Difetto della legittimazione ad agire in giudizio.**

In tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese e l'estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio, determina il difetto della sua capacità processuale, nonché il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore. (C.F.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5736 del 23 marzo 2016*



**385. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 541 del 19 febbraio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Società cancellata – Difetto di legittimazione dell'ex rappresentante legale – Potere di rappresentanza – Insussistente – Inammissibilità ricorso.**

Dall'estinzione della società deriva il difetto di legittimazione, sostanziale e processuale (attiva e passiva), dell'ex rappresentante legale della società cancellata, in quanto l'effetto estintivo determina "il venir meno del potere di rappresentanza dell'ente estinto", con conseguente inammissibilità del ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento a carico della società. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: cod. civ. art. 2495*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cass., nn. 20752/2017, 11100/2017*

**386. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1207 del 23 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Labruna**

**Assistenza e rappresentanza in giudizio – Agenzia delle Entrate-Riscossione – Procura a difensore del libero foro – Nullità della procura.**

L'appello dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, proposto conferendo procura ad un difensore del libero foro, in violazione degli artt. 11, comma 2, e 12, comma 8 (come richiamato dall'art. 1, comma 8, d.l. 193/2016, e disposto dall'art. 43, R.D. 1611/1933) d.lgs. 546/1992, in mancanza di un'apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza, ex art. 43, comma 4, R.D. 1611/1933 (come integrato dall'art. 11, l. 103/1979), è inammissibile. Ciò non solo in una direzione strategica di omogeneità dell'assetto defensoriale tributario di merito per tutti gli Enti fiscali, ma anche in considerazione di evidenti necessità di contenimento dei costi pubblici. La nullità della procura rilasciata dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione, determina l'invalidità dell'atto di appello dalla stessa proposto, con la conseguente inutilizzabilità delle istanze e deduzioni ivi contenute. (B.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 11, comma 2, e 12, comma 8*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., 28684/2018*

## LITISCONSORZIO ED INTERVENTO

**387. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 90 del 25 febbraio 2020. Presidente: Fischetti, Relatore: Saia**

**Società in accomandita semplice – Accertamento elevato nei confronti delle società e soci – Ricorso proposto avverso diverse Commissioni tributarie provinciali – Rapporto di continenza – Litisconsorzio necessario – Riassunzione della controversia dinanzi alla Commissione tributaria competenza adita per prima.**

La necessità di trattare unitariamente e contestualmente le controversie relative al socio di una società in accomandita semplice e alla predetta società ed il rapporto di "continenza" esistente fra le vicende relative al socio ed alla società determinano una deroga alla competenza territoriale e va disposta la riunione dei giudizi dinanzi al giudice adito per primo anche perché con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale, senza che possa opporsi l'inderogabilità della stessa. (R.S.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 5, comma 1; c.p.c., art. 39*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008; Cass., Sez. V, sentenza n. 27337 del 23 febbraio 2014; Cass., Sez. V, ordinanza n. 25300 del 28 novembre 2014; Ctp Bergamo, Sezione I, sentenza n. 656 del 29 novembre 2019*

**388. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 70 del 29 gennaio 2020. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

**Litisconsorzio necessario – Ordine di integrazione del contraddittorio – Omissione – Estinzione del giudizio.**

L'unitarietà dell'accertamento, alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e dei soci delle stesse, comporta che il ricorso tributario proposto da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società sia tutti i soci. Trattandosi, quindi, di fattispecie di litisconsorzio necessario è, anzitutto, compito del giudice ordinare – ai sensi dell'art. 14, d.lgs. 546/1992 – l'integrazione del contraddittorio. Di poi, sarà onere delle parti provvedervi nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice, pena l'estinzione del giudizio – ex art. 45, d.lgs. 546/1992 – per inattività delle parti. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 14 e 45*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3967 del 13 marzo 2012*

**389. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1176 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Litisconsorzio – Cartella di pagamento – Prescrizione del diritto – Legittimazione passiva.**

L'agente della riscossione è responsabile nei confronti dell'ente titolare del diritto di credito e, qualora evocato in giudizio da un contribuente che faccia valere la prescrizione del credito, ha l'onere di chiedere l'integrazione del contraddittorio, proponendo al giudice l'istanza per la sua chiamata in causa. Infatti, per tutti i vizi non formali della cartella, la legittimazione passiva resta in capo all'ente impositore e non al concessionario il quale, se fatto destinatario dell'impugnazione, dovrà chiamare in giudizio l'ente, se non vuole rispondere all'esito della lite. In simili ipotesi, allorché la chiamata, pur richiesta, non sia stata autorizzata, si determina un difetto di costituzione del contraddittorio, da cui consegue – ai sensi dell'art. 59, d.lgs. 546/92 – la nullità della sentenza impugnata e comporta la rimessione della causa alla Commissione provinciale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 59*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9250 del 3 aprile 2019*

**ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)**

**390. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 31 del 9 gennaio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Gotti**

**Ricorso – Motivi – Insufficiente specificità – Inammissibilità.**

Le censure mosse dal contribuente nel ricorso non possono consistere in mere affermazioni di illegittimità del provvedimento impugnato e le richieste avanzate devono essere fondate tanto in diritto quanto in fatto. Per l'effetto, i motivi del ricorso devono essere chiaramente e graficamente individuati, senza che l'onere circa la loro determinazione possa essere spostato in capo alla Commissione in sede di analisi della documentazione prodotta. Il difetto dei motivi, anche sotto il profilo della semplice insufficienza, determina l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 18 del d.lgs. 546/1992. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 18*

**391. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 249 del 26 giugno 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Inammissibilità ricorso – Requisiti – Firma difensore assente.**

Va dichiarato inammissibile il ricorso privo della firma del difensore. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

392. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3 del 2 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Ricorso in riassunzione – Requisiti dell'atto.**

Per la validità dell'atto riassuntivo successivo al ricorso per Cassazione non è necessario riprodurre tutte le domande in modo specifico, essendo sufficiente che siano richiamati, pur senza integrale testuale riproduzione, l'atto introduttivo in base al quale sia determinabile il contenuto dell'atto di riassunzione e il provvedimento in forza del quale è avvenuta la riassunzione medesima. Nella fattispecie in esame, nel ricorso in riassunzione sono stati indicati i riferimenti dell'ordinanza della Corte di Cassazione, la sentenza della CTR impugnata e, se pur sinteticamente, la questione relativa oggetto del giudizio. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

393. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 741 del 6 marzo 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

**Appello – Requisiti – Ricevuta di spedizione – Assenza – Inammissibilità.**

L'appellante che non ha dimesso l'avviso di ricevimento e la ricevuta di spedizione del ricorso in appello incorre, con la propria omissione, nell'inammissibilità dell'impugnazione sancita dall'art. 22 comma 1 d.lgs. 546/92 che onera il ricorrente di depositare presso la segreteria della commissione tributaria adita, unitamente a copia dell'appello, ove notificato a mezzo posta, "fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale". (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 22**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 12932/2015*

394. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1389 del 29 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Guicciardi**

**Giudizio di appello – Motivi impugnazione – Indicazione sommaria ragioni della doglianza – Sufficiente – Mancanza assoluta – Inammissibilità.**

In tema di contenzioso tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza, in mancanza delle quali, tuttavia, il gravame risulta inammissibile. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1574 del 26 gennaio 2005***COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)**

395. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 865 del 26 maggio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Macchiarola**

**Parte resistente – Costituzione in giudizio – Termine perentorio – Decadenza.**

L'Ufficio tardivamente costituito in giudizio oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso del contribuente non può far valere, ai fini della formazione del contraddittorio, eventuali cause giustificative e, comunque, esso deve ritenersi decaduto dalla facoltà di chiedere o svolgere eventuali attività processuali. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 23*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 24457 del 2 ottobre 2008*

**396. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1118 dell'8 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Locatelli**

**Costituzione del resistente – Ammissibilità in via telematica.**

La costituzione telematica della parte resistente, a fronte di ricorso proposto in forma cartolare, è da considerarsi valida, essendo espressamente ammessa dall'art. 16 comma 2 del d.l. n. 119 del 2018, convertito nella l. n. 136 del 2018, con norma di interpretazione autentica. (M.A.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 119 del 2018, art. 16, comma 2*

**TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)**

**397. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 86 del 16 gennaio 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Appello incidentale – Termine – Sessanta giorni – Tardività – Inammissibilità.**

Ai sensi dell'art. 54 d.lgs. 546/92 l'appello incidentale deve essere depositato presso la Commissione Tributaria Regionale "entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale". Decorso tale termine l'appello è tardivo, dunque inammissibile e non può valere la sospensione di sei mesi dei termini di impugnazione introdotta dall'art. 11 comma 9 d.l. 50/2017, che riguarda i termini "che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017", poiché il termine scadeva oltre tale data. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 54*

**COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI**

**398. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 50 del 16 gennaio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

**Notifica – Mezzo pec – Processo telematico – Entrata in vigore della disciplina.**

È inesistente la notifica del ricorso introduttivo eseguita a mezzo PEC prima che tale modalità divenisse operativa de antecedentemente all'entrata in vigore della normativa sul processo tributario telematico. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.m. 23 dicembre 2013, n. 163; d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 24*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cass., nn. 28311/2017, 17941/2016, 22389/2017, 18321/2017, 22188/2017, 159841/2017*

**399. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 452 del 14 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Atti impugnabili – Notificazioni – Principio della c.d. strumentalità della forma degli atti rispetto al contenuto – Applicabilità – Sussiste – Impugnazione dell'atto – Preclude la deduzione della invalidità della notifica.**

In base al principio della c.d. strumentalità della forma degli atti rispetto al contenuto, se l'atto ha prodotto il suo effetto e, cioè, è entrato nella sfera di conoscenza effettiva del destinatario, non può dedursi alcun vizio invalidante nella atipicità della notificazione, tanto più se il contribuente ha impugnato la cartella, dimostrando di essere nel possesso dell'atto stesso e di esercitare le facoltà che la comunicazione mira ad attivare. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., art. 121*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8321 del 4 aprile 2013; Cassazione, sentenza n. 9111 del 6 giugno 2012*

#### **MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI**

**400. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 201 del 22 maggio 2020.**

**Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**Ricorso per motivi aggiunti – Contributo unificato – Illegittimità derivata – Medesime ragioni giuridiche.**

La parte che presenta ricorso innanzi al T.A.R. e paga il rispettivo contributo unificato non è tenuta al pagamento di altri contributi se deposita ricorso per motivi aggiunti ex art. 43 del d.lgs. n. 104/2010 avverso un provvedimento diverso ma connesso con quello oggetto del ricorso introduttivo, deducendo gli stessi vizi di legittimità (illegittimità derivata). L'applicazione multipla di tributi giudiziari è giustificata solo in caso di effettiva diversità dell'oggetto dei ricorsi o di ampliamento considerevole dello stesso. Ipotesi che non ricorre nel caso di specie, in cui i motivi aggiunti si basano sostanzialmente sulle medesime ragioni giuridiche. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: art. 13 commi 6 bis e 6-bis, T.U. n. 115/2002, art. 1 Direttiva n. 89/665 CEE, art. 43 d.lgs. n. 104/2010*

*Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Firenze, Sez. IV, 20 settembre 2017, n. 1126; Ctp Genova, Sez. IV, 23 febbraio 2017, n. 1346; Ctr Liguria, Sez. I, 20 maggio 2019, n. 633; Corte Giust. n. 61, del 6 ottobre 2015*

#### **SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO**

**401. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 88 del 21 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Oldi**

**Mancata presentazione della istanza di trattazione della causa entro sei mesi – Estinzione del processo.**

Nel caso di sospensione della controversia sulla contestazione relativa all'occulta ripartizione degli utili della cooperativa a favore del socio in attesa della decisione della controversia relativa agli avvisi di accertamento emessi nei confronti della cooperativa, la controversia deve essere riassunta entro il termine semestrale dalla data in cui è venuta meno la causa della sospensione. Il passaggio in giudicato della sentenza che si pronuncia sulla controversia avente ad oggetto gli avvisi emessi nei confronti della cooperativa comporta il venir meno della causa di sospensione e comporta l'obbligo, per le parti, di presentare un'istanza di trattazione entro il termine di sei mesi dal momento della cessazione della causa di sospensione e, in caso contrario, il giudizio si estingue. (R.S.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 43 e 45*

**TUTELA CAUTELARE*****Sentenza impugnata (litispendenza CTR)*****402. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 2 del 9 gennaio 2020. Presidente ed Estensore: Frangipane****Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Ai fini dell'accoglimento dell'istanza di sospensione ex art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 occorre fornire una prova rigorosa delle concrete ragioni che sottostanno all'accoglimento della richiesta. La pur indubbia rilevanza della pretesa impositiva accertata non integra l'irreparabilità e la gravità del danno in capo all'istante che non fornisca prova alcuna delle concrete conseguenze negative che verrebbero a prodursi per effetto dell'esecuzione anticipata. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**403. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 266 del 18 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Frangipane****Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Il danno grave e irreparabile non sussiste quando non l'istate non fornisca la prova rigorosa delle concrete indisponibilità economiche e dell'impossibilità di addivenire all'assolvimento dell'impegno per carenza di soluzioni alternative. Una diversa conclusione finirebbe per introdurre un automatismo sospensivo contrario al principio generale voluto dalla legge che impone l'esecutività della sentenza di primo grado. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**404. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 505 del 12 maggio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Monfredi****Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Il collegio è chiamato a verificare la sussistenza di gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile sulla base di un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggior rilievo di uno compensare il minor rilievo dell'altro. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. Il danno grave e irreparabile sussiste quando la società contribuente, a fronte della rilevante pretesa impositiva accertata, documenti precarie condizioni finanziarie, esigue disponibilità liquide e assenza di beni rapidamente monetizzabili. Il sacrificio impostole risulterebbe poi ulteriormente

aggravato dai notevoli dubbi che investono l'ammontare del debito tributario dal quale parrebbero non essere state scomutate considerevoli somme già versate dall'istante. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**405. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 511 del 12 maggio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Chiametti**

**Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Sussiste – Garanzia.**

Il presupposto per concedere la sospensione dell'esecutività della sentenza ai sensi dell'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 deve essere valutato tenendo conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, quello del contribuente ad evitare un grave pregiudizio e quello dello Stato al regolare pagamento dei tributi. Depongono a favore della sussistenza del danno grave e irreparabile l'effetto pregiudizievole che l'attuale emergenza sanitaria comporta sulla liquidità disponibile in capo al contribuente, soprattutto in caso di importi elevati, e la disponibilità manifestata dal contribuente stesso di prestare idonea garanzia. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**406. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 545 del 18 maggio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Di Mario**

**Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Sussiste il presupposto del danno grave e irreparabile quando, tenuto conto dell'ammontare del debito tributario e nonostante la possibilità di ricorrere alla rateazione, il pagamento dello stesso arrecherebbe un pregiudizio definitivo al patrimonio ed alle possibilità di sopravvivenza della società istante, pregiudicandone altresì la capacità di investimento ed il mantenimento del necessario equilibrio economico-finanziario. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**407. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 546 del 18 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Sussiste il presupposto del danno grave e irreparabile quando l'ufficio impositore istante evidenzia il rischio concreto di non vedersi restituire le somme rimborsate in pendenza di giudizio, risultando la contribuente società in stato di liquidazione, priva di adeguate garanzie patrimoniali e disponendo la stessa di riserve patrimoniali del tutto sproporzionate rispetto alle somme oggetto di rimborso. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**408. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 549 del 18 maggio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Di Mario**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Il danno grave e irreparabile non sussiste quando la società istante, destinataria di un'intimazione di pagamento in relazione alla quale non risultano avviati atti di esecuzione, si trovi in stato di liquidazione e non disponga né di dipendenti né di un magazzino, non potendo certo la sua operatività risultare condizionata dalla pretesa avanzata dall'erario. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**409. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 550 del 18 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Non sussiste il presupposto del danno grave e irreparabile laddove l'istante sia una società non più operativa perché posta in stato di liquidazione, non potendo in tal caso l'esecuzione della sentenza gravata arrecare alla stessa alcun concreto e immediato pregiudizio. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

**410. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 607 dell'8 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Silocchi**

**Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Sussiste il fumus boni iuris quando la pretesa impositiva dedotta nell'atto impugnato si fonda su elementi la cui valutazione può non essere del tutto univoca, quale è la ricostruzione dei ricavi di un'impresa ottenuta attraverso l'applicazione di percentuali di ricarico. Depone per la sussistenza del periculum in mora la circostanza che il contribuente versi in una situazione di difficoltà economica, dovuta all'esistenza di diversi piani di rateazione concordati con l'Amministrazione finanziaria e alla emergenza epidemiologica in corso che ha determinato una stasi dell'attività commerciale dallo stesso esercitata. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52*

***Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)***

**411. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, ordinanza n. 58 del 20 gennaio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Fazzini**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Non depone per la sussistenza del danno grave ed irreparabile né la circostanza che la società istante è in concordato preventivo, né, tanto meno, la possibilità che la mancata sospensione potrebbe andare a incidere sul buon esito della procedura. Il presupposto in parola non può certo risolversi in un mero effetto della condanna pronunciata, ma deve incidere con effetti ulteriori rispetto a quelli propri della normale esecuzione, tenuto, peraltro, conto che una riduzione della percentuale di pagamento dei crediti ammessi alla procedura di concordato non comporta automaticamente la risoluzione del piano, e che, comunque, stante la notifica del provvedimento impositivo, sarebbe stato onere degli organi della procedura indicare nel piano concordatario l'effettiva somma oggetto di richiesta, al fine di rappresentare una situazione più veritiera agli altri creditori. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**412. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 176 del 5 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

L'entità, per quanto molto ingente, della pretesa impositiva e sanzionatoria accertata, pur a fronte della ben più modesta capacità reddituale e patrimoniale allegata dall'istante, non costituisce di per sé argomento di danno grave e irreparabile, non utilmente reintegrabile in caso di accoglimento del ricorso in Cassazione, dovendosi piuttosto tenere conto, nel bilanciamento degli interessi delle parti, del concreto pericolo di vanificare del tutto la pretesa creditoria dell'Erario. L'istanza di sospensione non merita quindi di essere accolta, anche in considerazione del fatto che il contribuente istante non si dichiara disponibile a prestare idonea e neppure parziale garanzia, e tenuto conto del fatto che nel procedimento esecutivo sono in



ogni caso normativamente tutelate le “elementari esigenze della vita quotidiana” rivendicate dal contribuente. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**413. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 504 del 12 maggio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Monfredi**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Il danno grave ed irreparabile cui l’art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell’efficacia esecutiva della sentenza è configurabile in presenza di un pregiudizio durature ed irrisolvibile, tale da compromettere lo svolgimento stesso dell’attività e da impedire il ristoro del pregiudizio subito in caso di eventuale accoglimento del ricorso. La valutazione sulla ricorrenza del presupposto in parola deve altresì tener conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, quello del contribuente ad evitare un grave pregiudizio e quello dello Stato al regolare pagamento dei tributi. Non depone per la sussistenza di un tale pregiudizio la sola rilevante entità della pretesa accertata. D’altra parte, la dichiarazione di fallimento intervenuta a carico della società istante, ritenuta quindi tecnicamente insolvente, ne evidenzia semmai una complessiva situazione di precarietà, tale da pregiudicare la futura possibilità di riscossione del credito erariale, ragione questa che rende ancor più evidente la necessità di salvaguardare le ragioni dell’Ente impositore anche in considerazione del fatto che l’istante non ha manifestato alcune disponibilità di prestare idonea garanzia assicurativa o bancaria. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**414. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 514 del 12 maggio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Monfredi**

**Danno grave e irreparabile – Garanzia.**

Il danno grave ed irreparabile cui l’art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell’efficacia esecutiva della sentenza è configurabile in presenza di un pregiudizio durature ed irrisolvibile, tale da compromettere lo svolgimento stesso dell’attività e da impedire il ristoro del pregiudizio subito in caso di eventuale accoglimento del ricorso. La valutazione sulla ricorrenza del presupposto in parola deve altresì tener conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, quello del contribuente ad evitare un grave pregiudizio e quello dello Stato al regolare pagamento dei tributi. Un tale pregiudizio non sussiste quando la stessa società istante, per provare la sua solvibilità, evidenzia una solida situazione economico-patrimoniale, un consistente volume di affari e risulti detentrica di numerosi beni mobili e immobili registrati. Tuttavia, l’emergenza sanitaria in atto e gli effetti che questa comporta in termini di scarsa liquidità per le imprese depone per l’accoglimento dell’istanza quando la pretesa impositiva sia rilevante e il contribuente si dimostri disponibile alla prestazione di idonea garanzia fideiussoria. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**415. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 517 del 12 maggio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Chiametti**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Il presupposto del danno grave e irreparabile per disporre la sospensione dell’esecutività della sentenza deve essere valutato tenendo conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, quello del contribuente ad evitare un grave pregiudizio e quello dello Stato al regolare pagamento dei tributi. Non depone per la sussistenza del presupposto in parola la circostanza che la società istante, trovandosi in stato di liquidazione e disponendo di risorse finanziarie e patrimoniali insufficienti, difficilmente riuscirebbe ad avere accesso al mercato del

credito per far fronte al versamento degli importi dovuti a titolo provvisorio in pendenza di giudizio. Nel caso di specie, invero, la concessione della sospensione cautelare arrecherebbe un sicuro danno all'Erario, in quanto concederebbe alla società istante, già in liquidazione, il tempo necessario per spogliarsi delle proprie residue attività e per cancellarsi dal registro delle imprese. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**416. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 553 del 18 maggio 2020. Presidente ed Estensore: Izzi**

**Danno grave e irreparabile – Sussiste.**

Sussiste il danno grave e irreparabile cui l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza laddove sia richiesto il pagamento di un importo ingente al quale il contribuente, che già versi in una precaria situazione economica, non possa fare fronte senza intaccare irrimediabilmente il proprio equilibrio finanziario, così da comportare il rischio concreto della cessazione della propria attività con gravi ricadute sull'aspetto occupazionale. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**417. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 574 del 25 maggio 2020. Presidente ed Estensore: De Ruggiero**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

L'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza proposta ai sensi dell'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992, analogamente a quella prevista nel processo civile dall'art. 373 c.p.c., una volta decisa non può essere riproposta e neppure reclamata, pena la sua inammissibilità. Una tale possibilità non è infatti ammessa dalla disciplina, tanto più quando non sia intervenuto alcun mutamento nel rapporto giuridico controverso e nulla venga dedotto dall'istante in ordine all'enunciato aggravamento della sua situazione economica e all'irreparabilità dell danno. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**418. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, ordinanza n. 599 del 3 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Punzo**

**Danno grave e irreparabile – Non sussiste.**

Ai fini della sospensione dell'esecutività della sentenza, l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un danno grave e irreparabile. La circostanza, richiamata dall'Ufficio istante, che la società si trovi in stato di liquidazione non è da sola sufficiente a fondare la sussistenza di un tale danno; la messa in liquidazione del patrimonio della contribuente non ne comporta l'insolvenza e neppure implica che possa sottrarsi in futuro alle proprie responsabilità fiscali. (G.S.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis*

**SENTENZA (Contenuto/Pubblicazione/Notificazione/Comunicazione)**

**419. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1367 del 26 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Procedimento di correzione della sentenza – Errore materiale – Caratteristiche – Revisione giuridico-concettuale della decisione – Inammissibile.**

L'errore materiale, emendabile attraverso il procedimento di correzione di cui agli artt. 287 e 288 c.p.c., deve consistere in un mero lapsus calami, vale a dire in una disattenzione del

redattore, per esempio, per una svista, che risulta comprensibile *ictu oculi*. In altre parole, l'errore materiale consiste in un'errata traduzione in segni grafici di elementi propri di una persona o di una cosa, in ogni caso nella non corrispondenza tra quanto ideato dal giudice e la sua stessa materiale rappresentazione grafica, senza che sia necessaria una revisione giuridico-concettuale della decisione o delle scelte operate dal giudicante. (I.B.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., artt. 287 e 288*

### **SPESE DI LITE**

**420. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 20 del 19 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Buonanno**

**Condanna alle spese di lite – Passaggio in giudicato della sentenza.**

La condanna alla rifusione delle spese di giudizio a carico della parte soccombente presuppone necessariamente il passaggio di cosa giudicata della sentenza con la quale la medesima condanna è stata disposta. È illegittima la cartella di pagamento relativa alle spese notificata nelle more del giudizio di impugnazione della sentenza di condanna del grado precedente. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

**421. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1209 del 16 giugno 2020. Presidente: Cappabianca, Estensore: Nicolardi**

**Estinzione del giudizio – Causa – Cessazione della materia del contendere – Annullamento dell'atto impugnato in autotutela – Condanna alle spese di lite – Soccombenza virtuale.**

In tema di processo tributario, alla ipotesi di estinzione del giudizio ex art. 46, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 per cessazione della materia del contendere determinata dall'annullamento in autotutela dell'atto impugnato successivamente alla sua impugnazione si correla la necessaria condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di lite secondo la regola della soccombenza virtuale. (L.R.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 15*

**422. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 828 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Rinuncia al ricorso – Cessata materia del contendere – Spese di lite – Condanna.**

Nel caso in cui il contribuente rinunci a proseguire il contenzioso e l'Ufficio non aderisca alla richiesta di compensazione delle spese, il giudice deve dichiarare cessata la materia del contendere e condannare il ricorrente al rimborso delle spese di lite. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 44*

### **ESTINZIONE DEL PROCESSO**

**423. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 82 del 16 gennaio 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Annullamento in autotutela – Estinzione processo – Cessata materia del contendere.**

Va dichiarata l'estinzione del processo per cessata materia del contendere nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate comunichi di aver annullato la pretesa in autotutela e di abbandonare il contenzioso, con compensazione delle spese di lite, come accettato dal contribuente. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 44*

**424. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 611 del 21 febbraio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Accordo conciliativo – Estinzione processo – Cessata materia del contendere.**

Va dichiarata l'estinzione del processo per cessata materia del contendere in caso in cui il contribuente presenti domanda di definizione agevolata presentata e l'Agenzia delle entrate verifichi la regolarità della definizione e del pagamento. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 46*

**425. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 690 del 28 febbraio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

**Accordo conciliativo – Estinzione processo – Cessata materia del contendere.**

Va dichiarata l'estinzione del processo per cessata materia del contendere in caso di accordo conciliativo tra l'Agenzia delle entrate e la parte contribuente in relazione al valore ad atto di recupero connesso ad utilizzo in compensazione di credito IVA. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 46*

**RIMESIONE ALLA CTP – RICORSO IN CASSAZIONE PER SALTUM**

**426. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 81 del 16 gennaio 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Commissione tributaria provinciale – Diversa composizione – Pubblica udienza – Discussione.**

Non sussistono i presupposti per dichiarare la nullità della sentenza e rimettere la causa in primo grado ex art. 59 d.lgs. 546/1992 allorché, pur in presenza di una diversa composizione del collegio che ha disposto il rinvio e di quello che ha deciso la causa, in questa seconda sede si è proceduti ad una nuova celebrazione della discussione, cui le parti hanno partecipato e nella quale hanno potuto esporre le reciproche posizioni. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**RICORSO PER REVOCAZIONE**

**427. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1008 del 12 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

**Omessa valutazione di prova documentale – Revocazione – Ammissibilità – Non sussiste.**

Il ricorso per revocazione non può proposto per lamentare asserite lacune istruttorie del giudizio, quale l'omessa valutazione di una prova documentale, poiché l'omesso apprezzamento della documentazione rappresentativa di un fatto non è assimilabile ad una erronea valutazione del fatto stesso. (C.F.)

*Riferimenti normativi: art. 395 c.p.c.*

**ESECUTIVITA' IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO ED ESTERNO**

**428. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 16 del 19 febbraio 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola**

**Giudicato esterno – Vincolo per il giudice.**

Se un procedimento ha per oggetto le medesime questioni di fatto e di diritto relative allo stesso rapporto giuridico intercorrente tra le stesse parti e già definito con sentenza passata in giudicato è precluso al giudice il riesame delle stesse questioni di diritto già definitivamente

accertate e comuni ad entrambe le cause. Il riesame dei un punto di diritto già accertato e risolto è precluso anche laddove il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle costituenti il petitum del primo. (F.D.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 13152 del 16 maggio 2019*

**429. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 384 del 10 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Palestra**

**Sentenza esecutiva – Intimazione di pagamento – Difficoltà di adempimento – Sospensione – Offerta di fideiussione.**

Se l'intimazione di pagamento ha ad oggetto un importo insostenibile rispetto al fatturato della società (10 milioni contro i 4 di fatturato annuo), in attesa dell'intervento della Corte di Cassazione davanti alla quale la società soccombente ha presentato ricorso, la CTR può disporre la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza subordinatamente alla offerta di fideiussione bancaria a prima richiesta, della durata corrispondente al giudizio in Corte di Cassazione e per un importo più contenuto del totale. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**430. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 463 del 14 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Barbaini**

**Giudicato esterno – Ambito di applicabilità – IVA – Non sussiste.**

Il giudicato esterno, che presuppone l'identità dei presupposti e degli elementi fattuali esaminati nei due giudizi, non si estende, tuttavia, al giudizio relativo ad altri tributi per altro periodo di imposta, né comunque può valere per l'IVA, in quanto esso contrasterebbe con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2909*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 30033 del 21 novembre 2018; Cassazione, sentenza n. 9710 del 19 aprile 2018*

## **RICORSO PER OTTEMPERANZA**

### *Procedimento*

**431. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 44 del 22 gennaio 2020. Giudice unico: Macca**

**Ricorso per ottemperanza – Termine – 120 giorni notifica sentenza – Mancato rispetto termine – Inammissibilità del ricorso.**

L'art. 14, co. 3, d.l. n. 669/1996 (applicabile, per effetto delle modifiche apportate dalla l. n. 148/2017, anche all'Agenzia delle Entrate-Riscossione) concede alle Pubbliche Amministrazioni un termine di 120 giorni dalla notificazione del titolo esecutivo per provvedere all'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali comportanti la condanna al pagamento di somme di denaro. Pertanto, rappresentando il rispetto di tale termine una condizione di procedibilità dell'azione, la sua inosservanza – rilevabile dal giudice anche d'ufficio – determina l'inammissibilità del ricorso per l'ottemperanza presentato dal contribuente vittorioso. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 669/1996, art. 14, co. 3*

*Riferimenti giurisprudenziali: T.A.R. Napoli, sentenza n. 4434 del 2 settembre 2019*

**ALTRO**

- 432. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 23 del 14 gennaio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

**Giudicato penale – Doppio binario – Autonomia dei giudicati – Sussiste.**

La sentenza penale di assoluzione o di condanna può avere efficacia di giudicato in altri giudizi solamente allorquando la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Atteso che il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede le menzionate limitazioni probatorie, prima fra tutte quella testimoniale, il giudicato penale non vincola il giudice tributario, il quale può liberamente valutare come elementi di prova le risultanze emerse in sede penale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 74/2000, art. 20*

- 433. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 100 del 10 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Caristi**

**Dichiarazione fiscale errata – Emendabilità in sede contenziosa – Sussiste.**

È riconosciuta al contribuente la facoltà di opporsi alla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria in sede contenziosa allegando errori di fatto o di diritto commessi nella redazione della dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria. Alla dichiarazione, infatti, non può riconoscersi natura di fonte dell'obbligazione tributaria, in ossequio al consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale essa dev'essere considerata una mera "dichiarazione di scienza", funzionale al procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta. Conseguentemente la dichiarazione è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa non potendosi precludere al contribuente la possibilità di dimostrare l'inesistenza, anche solamente parziale, dei presupposti di imposta erroneamente dichiarati. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1998, art. 2*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2220 del 30 gennaio 2018*

- 434. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 232 del 1° giugno 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

**Intimazione di pagamento – Atto autonomo – Atto riscossivo – Avviso di accertamento – Litispendenza necessaria – Insussistenza.**

L'intimazione di pagamento è atto distinto e autonomo, ancorché accessorio, all'avviso di accertamento presupposto (nel caso di specie sub judice), sicché non ricorre una ipotesi di litispendenza necessaria per mancanza di identità di petitum e causa petendi tra i due giudizi. L'intimazione di pagamento è un atto meramente riscossivo che viene emesso per previsione normativa, prescindendo dall'esito del giudizio sull'avviso di accertamento, che è atto impositivo. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 15; d.l. n. 78/2010, conv. l. n. 122/2010*

- 435. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 7 del 27 gennaio 2020. Presidente: De Giorgio, Estensore: Barraco**

**Onere della prova – Dichiarazioni rese da terzi – Valore – Principio di prova.**

Nel processo tributario, fermo restando il divieto della prova testimoniale, le dichiarazioni rese da terzi costituiscono un principio di prova che, corroborato e integrato da altre circostanze di fatto, è idoneo a dimostrare l'esistenza dei fatti in contestazione. (F.T.)

*Riferimenti normativi:*

**436. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 43 del 17 giugno 2020. Presidente: Catalano, Estensore: Aondio**

**Diniego istanza di reclamo mediazione – Impugnabilità – Non sussiste.**

È inammissibile il ricorso attraverso cui si impugna il provvedimento di diniego ex art. 17-bis del d.lgs. 546/1992. Il predetto provvedimento non è impugnabile in quanto attiene alla fase di chiusura dell'istituto della mediazione, strumento deflattivo del contenzioso. (F.T.)

*Riferimenti normativi: art. 17-bis, d.lgs. 546/1992*

**437. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 101 del 21 gennaio 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

**Comunicazioni – Omessa comunicazione dell'avviso di trattazione e del deposito della sentenza – Nullità del procedimento – Conseguenze.**

La mancata comunicazione al ricorrente, a cura della segreteria della Commissione Tributaria, dell'avviso di trattazione dell'udienza di discussione e dell'avviso di deposito della sentenza, integra gli estremi della violazione del diritto di difesa dell'appellato stesso, con conseguente nullità sia del procedimento, sia della sentenza emessa all'esito della sua definizione. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, artt. 31, 32, 34, 37*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 7954 del 21 marzo 2019*

**438. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 301 del 4 febbraio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ramondetta**

**Ricorso contro il ruolo o la cartella – Produzione in giudizio delle cartelle e degli avvisi di ricevimento – Copie fotostatiche – Onere del contribuente di contestare tempestivamente e non genericamente la conformità delle copie agli originali – Sussiste.**

La produzione in giudizio, da parte dell'agente della riscossione, di copia fotostatica delle notifiche delle cartelle e dei relativi avvisi di ricevimento impone all'obbligato di contestare specificamente e tempestivamente la conformità delle copie agli originali, ai sensi dell'art. 2719, c.c., altrimenti non può dolersi dell'efficacia probatoria attribuita dal giudice alle copie acquisite agli atti di causa; in ogni caso, la contestazione del contribuente non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: c.c., art. 2719*

**439. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 571 del 21 febbraio 2020. Presidente: Craveia, Estensore: Maffey**

**Documenti non esibiti in sede amministrativa – Inutilizzabilità – Condizioni.**

L'omessa esibizione, da parte del contribuente, dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione dei medesimi in sede contenziosa solo in presenza del peculiare presupposto - la cui prova incombe sull'Agenzia - costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, commi 4 e 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16725 del 21 giugno 2019*

**440. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 812 del 25 maggio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Vicini**

**Ne bis in idem – Sentenza non definitiva – Non sussiste.**

Il principio del ne bis in idem può trovare applicazione solamente allorquando due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto il medesimo rapporto giuridico, ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato. Pertanto, soltanto la definitività della prima sentenza preclude il riesame della vicenda nel secondo giudizio. (C.F.)

*Riferimenti normativi:*

**441. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1155 del 19 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

**Obbligo di produrre in giudizio la cartella esattoriale in originale – Non sussiste.**

Non può ritenersi meritevole di accoglimento la censura mossa dal contribuente all'operato dell'Amministrazione finanziaria, la quale, costituendosi in giudizio, non ha prodotto l'originale della cartella di pagamento. Quest'ultima, infatti, non è altro che la stampa del ruolo in un unico originale notificata alla parte. L'amministrazione non è pertanto in grado di produrre le cartelle esattoriali in originali, la cui unica copia è nella disponibilità del debitore. Tanto per la prova del credito esattoriale quanto per individuare a tutela di quale credito l'Amministrazione agisca, è sufficiente che quest'ultima produca in giudizio gli estratti dei ruoli. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

**442. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1251 del 23 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Dichiarazioni rese da soggetti terzi raccolte in sede extraprocessuale – Loro ontologica differenza rispetto alla prova testimoniale – Utilizzabilità.**

I documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale possono essere utilizzati nel processo tributario in ragione della loro ontologica diversità rispetto alla prova testimoniale che è necessariamente orale e rigorosamente strutturata sotto il profilo normativo. Per tali motivi, simili dichiarazioni hanno una portata dimostrativa diversa e minore rispetto alla prova testimoniale, dovendo essere considerati alla stregua di meri argomenti di prova, da soli inadeguati a fondare il convincimento del giudice. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7*

**443. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1256 del 23 giugno 2020. Presidente ed Estensore: Di Gaetano**

**Dichiarazioni rese da soggetti terzi in sede extraprocessuale – Utilizzabilità anche se prodotte in giudizio dal contribuente – Giusto processo – Parità delle armi.**

Nel processo tributario, fermo il divieto di cui all'art. 7, d.lgs. n. 546/92 di ammissione della prova testimoniale, il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale – alle quali va riconosciuto il valore probatorio tipico degli elementi indiziari che, se da un lato, possono concorrere a formare il convincimento del giudice, dall'altro, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione – va riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche, in osservanza del principio della parità delle parti e dell'effettività del diritto di difesa, al contribuente dandosi così concreta attuazione ai principi del giusto processo cristallizzati dall'art. 111 della Costituzione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7*



**444. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1259 del 25 giugno 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

**Documentazione non esibita in fase istruttoria – Utilizzabilità in giudizio – Presupposti.**

La regola di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600/1973 che vuole l'inutilizzabilità dei documenti non esibiti all'Ufficio finanziario o alla Guardia di Finanza nella fase istruttoria, deve essere contenuta entro stringenti limiti che garantiscano il rispetto del diritto di difesa del contribuente ex art. 24 Cost. In particolare, simile regola non trova applicazione allorquando il contribuente non sia stato informato delle conseguenze derivanti dall'inottemperanza all'invito e solo in quanto si sia in presenza di una specifica richiesta e/o ricerca da parte dell'Amministrazione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 32*

*Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., ordinanza n. 181 del 7 giugno 2007*

**445. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1442 del 29 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

**Riproposizione argomentazioni prospettate nel ricorso introduttivo – Sentenza – Motivazione “per relationem”.**

La mera riproposizione, ad opera del contribuente, di censure identiche a quelle avanzate nel corso del giudizio di primo grado, senza che vi sia un'aggressione specifica e mirata agli argomenti propri della sentenza impugnata, consente al giudice, in sede di revisio prioris istantie, di rispondere alla reiterazione delle medesime doglianze, facendo immediatamente proprie le motivazioni del primo giudice. In tal caso, tuttavia, la sentenza del giudice di appello che motiva per relationem deve contenere la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto affinché sia comprensibile il percorso logico-giuridico da questi seguito, nel senso che l'individuazione del thema decidendum e della ratio decidendi posti a fondamento del dispositivo si possano cogliere da una lettura della sentenza stessa, senza dover guardare aliunde. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 36 e 61; c.p.c., art. 118 disp. att.*

**446. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1443 del 29 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

**Motivi di appello – Riproposizione argomentazioni prospettate nel ricorso introduttivo – Genericità – Inammissibilità dell'appello – Sussiste.**

L'atto di appello è inammissibile, perché carente di specificità dei motivi, ogniqualvolta si limiti a riproporre le argomentazioni poste a fondamento della domanda disattesa dalla Commissione di prime cure, e non muova alcuna censura alle statuizioni di cui è chiesta la riforma, non contenendo alcuna parte argomentativa che miri a contestare il percorso logico-giuridico seguito dalla sentenza impugnata. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53 comma 1*



## **Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE**

REQUISITI SOGGETTIVI/LEGITTIMAZIONE ATTIVA	pag. 411
DINIEGO DI DEFINIZIONE	pag. 411
ALTRO	pag. 412



## **Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE**

### **REQUISITI SOGGETTIVI/LEGITTIMAZIONE ATTIVA**

- 447. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 12 dell'8 gennaio 2020.  
Presidente ed Estensore: Catalano**

**Istanza di adesione alla definizione per estinzione dei debiti (c.d. "Saldo e Stralcio") – Cartella notificata alla società di persone – Socio accomandatario – Legittimazione – Sussiste.**

È illegittimo il diniego da parte della Amministrazione finanziaria alla dichiarazione di adesione alla definizione per estinzione dei debiti di cui all'art. 1, comma 184, della legge n. 145/2018, sulla scorta del fatto che le cartelle di pagamento riguardassero la società e non direttamente il ricorrente persona fisica, ex socio accomandatario. Infatti, dei debiti di cui alle cartelle di pagamento oggetto di definizione risponde solidamente anche la persona fisica in virtù della sua qualifica di ex socio accomandatario, la quale, quindi, non può essere esclusa dal beneficio per il sol fatto che le predette cartelle sono state iscritte a ruolo anche in capo alla società. (F.T.)

*Riferimenti normativi: art. 1, comma 184, della legge n. 145/2018*

### **DINIEGO DI DEFINIZIONE**

- 448. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 22 del 14 gennaio 2020.  
Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

**Definizione agevolata delle liti pendenti – Provvedimento di diniego – Vizio di motivazione – Non sussiste.**

Il provvedimento con il quale l'Amministrazione finanziaria rigetta l'istanza del contribuente volta a ottenere la c.d. "rottamazione" è adeguatamente motivato e, dunque, scevro da qualsiasi profilo di illegittimità allorquando presenti la puntuale indicazione della domanda di definizione agevolata presupposta, il dettaglio dei carichi iscritti a ruolo per i quali il contribuente chiede la "rottamazione" e fornisca, in pari tempo, mediante apposito prospetto di sintesi, le informazioni di dettaglio con riepilogo della composizione delle voci di debito e la specificazione degli eventuali motivi per cui, in richiamo al dettato normativo, le stesse non possano essere oggetto di definizione. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

- 449. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 186 del 18 maggio 2020.  
Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

**Definizione agevolata delle controversie – Avviso di liquidazione – Diniego di definizione – Legittimità – Non sussiste.**

L'avviso di liquidazione dell'imposta di registro non può non considerarsi definibile in via agevolata, in quanto esso non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, ma riveste natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto attraverso il quale la pretesa fiscale è esercitata nei confronti del contribuente. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.l. 119/2018*

**ALTRO**

- 450. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 88 del 30 gennaio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**Riscossione – Definizione agevolata – Interessi maturati durante la sospensione giudiziale – Non dovuti.**

Gli interessi dovuti con riferimento al periodo di sospensione giudiziale dell'efficacia esecutiva della cartella devono beneficiare del medesimo trattamento riservato agli interessi di mora e, pertanto, vanno cancellati (al pari di questi ultimi) con il perfezionamento della definizione agevolata della controversia ovvero della rottamazione della cartella. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:*

- 451. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 389 del 5 luglio 2020. Presidente: Malaspina, Estensore: Ramondetta**

**Ravvedimento operoso – Richiesta di rimborso di quanto versato – Inammissibilità.**

La natura stessa del ravvedimento con il quale, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, la contribuente esercita la facoltà di rettificare la dichiarazione già presentata, al fine di sanare le irregolarità relative ad operazioni imponibili comportanti variazioni dell'imposta in aumento, per ottenere un regime sanzionatorio più favorevole di quello ordinario, che si sarebbe applicato a seguito dell'eventuale accertamento, esclude la ritrattabilità di quanto versato e rende perciò inammissibile la richiesta di rimborso. (I.B.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 13*

## **Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO**

DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO	pag. 413
ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO	pag. 413
RADDOPPIO (Art.13, c.1-Quater, d.P.R.115/2002)	pag. 413





## **Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO**

### **DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO**

452. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 945 dell’8 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli**

#### **Determinazione del contributo unificato.**

Ai fini del contributo unificato, il valore della lite deve essere determinato in relazione al singolo atto impugnato. Pertanto, in caso di proposizione di un unico ricorso, il calcolo del contributo unificato deve essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 115/2002, art. 14, comma 3*

### **ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO**

453. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1014 del 12 giugno 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

#### **Contributo Unificato – ONLUS – Esenzione – Non sussiste.**

In materia di agevolazioni tributarie, le ONLUS sono tenute al pagamento del contributo unificato in quanto le esenzioni previste dall’art. 27-bis del d.P.R. 642/72 si riferiscono esclusivamente agli “atti” amministrativi e non anche a quelli processuali. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 642/72, art. 27-bis*

### **RADDOPPIO (Art.13, c.1-Quater, d.P.R.115/2002)**

454. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1444 del 29 giugno 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

#### **Raddoppio in caso di rigetto della impugnazione – Presupposti.**

Il raddoppio del contributo unificato di cui all’art. 13 comma 1, quater del d.P.R. 115/2002 è condizionato alla sussistenza di due circostanze: la prima, di natura processuale, è rappresentata dall’aver il giudice adottato una pronuncia di integrale rigetto o di inammissibile o di improcedibile dell’impugnazione; la seconda – afferente al diritto sostanziale tributario – consiste nella sussistenza dell’obbligo della parte che ha proposto impugnazione di versare il contributo iniziale con riguardo al momento dell’iscrizione della causa a ruolo. Pertanto, l’attestazione del giudice dell’impugnazione di cui all’art. 13 comma 1, quater, secondo periodo, T.U.S.G., riguarda solo la sussistenza del primo, dovendo essere accompagnata – per il sorgere dell’obbligazione – dalla verifica dell’Amministrazione finanziaria del secondo, ossia che la parte fosse *ab origine* tenuta al pagamento del contributo unificato iniziale. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 115/2002, art. 13 comma 1, quater*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 4315 del 20 febbraio 2020*



## **Titolo XI VARIE**

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

pag. 415



## **Titolo XI VARIE**

### **ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI**

**455. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 81 del 31 gennaio 2020.**

**Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

**Associazioni sportive dilettantistiche – Disconoscimento regime fiscale di favore – Mancato rispetto del principio di democraticità – Non sussiste.**

È illegittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria che disconosca l'applicabilità del regime di favore di cui alla Legge 398/1991 riservato alle Associazioni Sportive Dilettantistiche sulla scorta di un'asserita violazione del principio di democraticità e trasparenza nella gestione dell'attività; violazione rilevata esclusivamente alla luce della coincidenza tra soci e membri del consiglio direttivo. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. n. 398/1991, art. 2*

**456. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 90 del 30 gennaio 2020.**

**Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

**Associazione sportiva dilettantistica – Violazione clausole inerenti alla vita associativa – Regime fiscale agevolato – Disconoscimento – Legittimo.**

Il regime fiscale riservato dalla l. 398/91 alle associazioni sportive dilettantistiche, configurandosi alla stregua di un regime agevolato, impone a chi eserciti tale opzione di provare l'esistenza dei requisiti voluti dal legislatore a giustificazione dell'agevolazione in questione. *A fortiori*, il regime risulta inapplicabile allorquando, in concreto, non siano state rispettate le clausole riguardanti la vita associativa, il rispetto del principio di democraticità e di trasparenza, nonché l'obbligatoria tenuta di un rendiconto. Nel caso di specie, mancando qualsiasi riscontro in ordine all'effettività della vita associativa e non essendo stati prodotti in giudizio documenti da cui risultino le modalità di convocazione delle assemblee o la partecipazione degli associati alla approvazione delle deliberazioni, del tutto legittimamente l'Amministrazione finanziaria ha disconosciuto l'applicazione del regime di cui alla l. 398/91. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: l. 398/91*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 21406 del 30 novembre 2012*

**457. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 153 del 21 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Maddalo**

**Categorie catastali.**

Al fine di valutare l'appartenenza di un immobile alla categoria catastale D/4 (speciale) occorre far riferimento all'idoneità del bene a produrre ricchezza. Tale idoneità deve essere desunta non dal concreto uso che viene fatto dell'immobile, ma prioritariamente dalle caratteristiche oggettive e strutturali dello stesso. Dunque, quando le caratteristiche strutturali di un immobile siano tali da farlo necessariamente rientrare in una categoria speciale, l'attività in concreto svolta può solo costituire un elemento *ad colorandum*, rafforzativo ma mai alternativo alla valutazione oggettiva. (C.F.)

*Riferimenti normativi: d.m. M.E.F. 19 aprile 1994, n. 701*

**458. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 227 del 1° giugno 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

**Catasto – Nozione di unità immobiliare urbana – Autonomia funzionale e reddituale – Accertamento oggettivo.**

Si considera “unità immobiliare urbana” ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio; questa è costituita da ogni fabbricato, o porzione di fabbricato, o insieme di fabbricati ovvero da un'area che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale. Ne discende che qualunque complesso immobiliare avente tale natura individua, ai fini catastali, una unità immobiliare la quale deve essere classificata nell'ambito della appropriata categoria in coerenza alla sua destinazione, riscontrabile in modo oggettivo in base alle caratteristiche dell'unità immobiliare da accertare. L'Amministrazione catastale, infatti, non ha competenza in materia urbanistica e deve limitarsi ad inventariare le singole unità immobiliari attribuendo loro la relativa rendita in base ai principi dell'estimo catastale.

In relazione alla motivazione dell'accertamento catastale, la mera indicazione della consistenza, della categoria e della classe sono, in sé, dati sufficienti a consentire al contribuente di conoscere il valore catastale, mettendolo nella condizione di potersi difendere laddove ritenesse che l'applicazione di uno dei dati suddetti possa causargli un nocumento. Peraltro, la diretta partecipazione del contribuente nell'attribuzione della classe al proprio immobile attraverso la procedura DOCFA e il facile confronto della stessa con l'avviso di accertamento catastale consentono allo stesso di comprendere agevolmente le ragioni della pretesa dell'Ufficio espresse nell'atto impugnato. Sicché costui non può fondatamente dolersi del difetto di motivazione dell'atto (S.Ma.)

*Riferimenti normativi:*

**459. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 625 del 21 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Bichi**

**Violazioni tributarie in genere – Violazione del principio di proporzionalità.**

È illegittima per violazione del principio comunitario di proporzionalità, la rideterminazione della sanzione di omesso versamento ex art. 13 d.lgs. 471/1997 nella sanzione per dichiarazione infedele ex art. 1, comma 2, d.lgs. 471/1997, applicata senza tenere conto del comportamento collaborativo ed in buona fede del contribuente. (M.C.P.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1992, art. 13 e d.lgs. 472/1997 art. 13*

**460. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 985 del 29 maggio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Nicolardi**

**Perizia giurata – Perizia asseverata – Perizia semplice – Valenza fiscale – Prova in giudizio.**

La perizia giurata/asseverata e quella puramente sottoscritta dal professionista hanno uguale valore ai fini delle disposizioni fiscali che le richiedono e in ambito giudiziario godono di identico valore probatorio considerato che l'unico elemento che conferisce valenza a tale atto è la sottoscrizione e timbratura dello stesso da parte del professionista che la redige e se ne assume le conseguenti responsabilità. (F.Z.)

*Riferimenti normativi: r.d. 1366/1922, art. 5*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sezione III, sentenza n. 5687 del 18 aprile 2001*

**461. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 225 del 28 gennaio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

**Associazione sportiva non riconosciuta – Responsabilità ente – Responsabilità associati – Tutela terzi.**

In tema di responsabilità di un'associazione sportiva non riconosciuta, trova applicazione l'art. 38 c.c. che prevede una responsabilità solidale e personale degli associati che concretamente svolgono attività negoziale per conto dell'associazione, anche al fine di temperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente, con le esigenze di tutela dei creditori che abbiano fatto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di dette persone. I terzi che abbiano subito un danno quale conseguenza diretta dell'inadempimento dell'associazione, potranno soddisfare le proprie pretese rivolgendosi sia al patrimonio dell'associazione, che alle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, con la precisazione che tale responsabilità personale e solidale si configura non come un debito proprio, ma come una forma di fideiussione *ex lege* disposta a tutela dei terzi. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: c.c. art. 38*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 16344/2008; 19486/2009; 20485/2013, 12473/2015; 25748/2008; 29733/2011*

**462. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 248 del 30 gennaio 2020. Presidente: Martorelli, Estensore: Vicuna**

**Catasto – Classamento – Attribuzione della rendita – Procedura DOCFA – Avviso – Motivazione – Requisiti.**

In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, in legge 24 marzo 1993, n. 75, e dal d.m. 19 aprile 1994, n. 701 (cosiddetta procedura DOCFA), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio, e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. In caso contrario, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 16/93, art. 2; d.m. n. 701/94*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 12777 del 23 maggio 2018; Cass., ordinanza n. 12497 del 16 giugno 2016*

**463. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 465 del 13 febbraio 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

**Imprenditore agricolo – Attività agricola – Attività connessa – Diritto all'esenzione.**

Deve riconoscersi la qualifica di imprenditore agricolo anche al soggetto che, pur senza esercitare attività agricola in senso proprio, svolga in favore dei propri soci, imprenditori agricoli o cooperative di questi, attività di natura mutualistica o consortile volta alla manipolazione dei prodotti. Può considerarsi come agricola anche la cooperativa che provveda allo svolgimento di attività connessa (poiché non viene meno il legame con il ciclo produttivo del fondo) con conseguente diritto ad usufruire dell'esenzione prevista fino al 14.09.2012 per le fatture emesse dall'Agenzia della Tutela della Salute di Brescia relativamente alle prestazioni di medicina veterinaria eseguite. (S.Ma.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. n. 228 del 2001, art. 1, comma 2; c.c. art. 2135; reg. C.E. 882/2004*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 831/2018*

**464. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 605 del 21 febbraio 2020. Presidente ed Estensore: Sacchi**

**Imposta sulle assicurazioni – Avviso di liquidazione – Pagamento – Acquiescenza – Non sussiste.**

In materia di imposta sulle assicurazioni, il pagamento delle somme richieste mediante avviso di liquidazione non comporta alcuna acquiescenza, stante la sussistenza del principio *solve et repete*. Il ricorso proposto contro l'avviso di liquidazione dopo il pagamento delle somme in esso richieste, dunque, non può essere dichiarato inammissibile. (M.Fas.)

*Riferimenti normativi: l. 29 ottobre 1961, n. 1216*

**465. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 822 del 25 maggio 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

**Imposta unica sulle scommesse – CTD – Legittimazione passiva – Sussiste.**

Il CTD (Centro Trasmissione Dati) deve considerarsi soggetto passivo di imposta in quanto partecipa, seppur con modalità operative differenti da quelle del bookmaker, allo svolgimento di quell'attività di organizzazione ed esercizio delle scommesse sottoposta a tassazione. Invero, sebbene non partecipi direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, il titolare della ricevitoria svolge un'attività di gestione attraverso la propria organizzazione imprenditoriale, occupandosi della trasmissione al bookmaker dell'accettazione della scommessa, dell'incasso e del trasferimento delle somme giocate. (C.F.)

*Riferimenti normativi: l. 288/1998, art. 1, comma 2*

**466. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1057 del 16 giugno 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli**

**Accertamento catastale – Variazione classamento – Procedura DOCFA – Determinazione della rendita catastale.**

Il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo una prospettiva di tipo "reale", riferita alle caratteristiche oggettive, le quali costituiscono il nucleo sostanziale della c.d. "destinazione ordinaria", sicché l'idoneità del bene a produrre ricchezza va ricondotta non al concreto uso che di esso venga fatto, ma alla sua destinazione funzionale e produttiva. (C.F.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. V, n. 12025 del 10 giugno 2015*

**467. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1126 del 18 giugno 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Bussani**

**Classamento – Attribuzione della classe per comparazione.**

L'art. 61 e ss. del d.P.R. 1142/1949 prevede che l'attribuzione della classe avvenga per comparazione dell'unità in esame con altre unità di riferimento aventi medesima tipologia edilizia e ubicate nella stessa zona. Le unità prese come riferimento sono, preferibilmente, quelle il cui classamento è stato, precedentemente, attribuito o verificato dall'Ufficio trascurando quelle unità immobiliari il cui classamento non è stato verificato. Possono essere prese a riferimento quelle unità immobiliari, correttamente censite, che presentino caratteristiche edilizie e dimensionali il più possibile analoghe a quella oggetto del classamento. (T.S.T.)



*Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949, art. 61 e ss.*

**468. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1129 del 18 giugno 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Crespi**

**Variatione del classamento – DOCFA – Sopralluogo facoltativo.**

L'effettuazione del sopralluogo non è un adempimento obbligatorio previsto in caso di presentazione del DOCFA. Infatti, la DOCFA è stata concepita dal legislatore come una procedura partecipata, nella quale il contribuente, attraverso il suo professionista, può partecipare alla determinazione della rendita proposta, in un contraddittorio nel quale possono essere valutate dalle parti le ragioni della proposta di rendita da parte del contribuente e quelle dell'Ufficio che ritiene di doverla modificare, e non è previsto alcun sopralluogo a pena di nullità. (T.S.T.)

*Riferimenti normativi:*

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 12497 /2016*

**469. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1185 del 22 giugno 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

**IRES – Fotovoltaico – Agevolazioni – Investimenti ante 26 giugno 2012 – Conto energia e Tremonti ambientale – Cumulo – Legittimità.**

Per gli investimenti in impianti fotovoltaici effettuati prima del 26 giugno 2012, deve ritenersi legittimo il cumulo della tariffa incentivante prevista dal c.d. Conto energia (d.m. 6 agosto 2010) con la detassazione di cui all'articolo 6 della legge 23 dicembre n. 388, c.d. Tremonti ambientale. Peraltro, la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non è d'ostacolo alla possibilità di avvalersi della deduzione, purché avvenga nel rispetto dei termini della dichiarazione integrativa decorsi i quali rimane comunque aperta la strada di ottenere il rimborso dell'agevolazione mediante istanza di rimborso ex art. 38, d.P.R. 602/73. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 bis; d.P.R. 602/1973, art. 38; d.P.R. 322/1998 art. 2 comma 8-bis*



## I REDATTORI DELLE MASSIME

avv.	Silvia Albarello	<b>S.A.</b>	prof.	Francesco Vincenzo Albertini	<b>F.V.A.</b>
avv.	Marida Anselmo	<b>M.An.</b>	avv.	Giusy Antonelli	<b>G.An.</b>
prof.	Marco Barassi	<b>M.B.</b>	avv.	Laura Barbieri	<b>L.B.</b>
dott.ssa	Gaia Baroni	<b>G.Ba.</b>	dott.	Stefano Bego	<b>S.Be.</b>
dott.	Bernardo Bellicini	<b>B.B.</b>	dott.ssa	Maria Antonietta Biscozzi	<b>M.A.B.</b>
dott.	Iacopo Bissi	<b>I.B.</b>	dott.	Gianni Bitetti	<b>G.Bi.</b>
prof.	Gianluigi Bizioli	<b>G.B.</b>	dott.ssa	Elisa Bonzani	<b>E.Bo.</b>
avv.	Daniele Canè	<b>D.Ca.</b>	avv.	Stefano Carmini	<b>S.C.</b>
dott.	Marco Carrozzino	<b>M.Ca.</b>	avv.	Raffaele Castaldo	<b>R.C.</b>
avv.	Vittorio Catapano	<b>V.Cat.</b>	dott.	Marco Andrea Centore	<b>M.A.C.</b>
dott.	Alessandro Cerati	<b>Al.Ce.</b>	avv.	Enrico Ceriana	<b>E.C.</b>
dott.ssa	Valeria Chang	<b>V.C.</b>	avv.	Francesco Colaiani	<b>F.Co.</b>
avv.	Diego Conte	<b>D.C.</b>	avv.	Daniele Conti	<b>Da.C.</b>
prof.	Angelo Contrino	<b>A.Con.</b>	prof.	Giuseppe Corasaniti	<b>G.C.</b>
dott.	Pasquale Cormio	<b>P.Co.</b>	avv.	Leda Rita Corrado	<b>L.R.C.</b>
avv.	Claudio Cosa	<b>C.C.</b>	avv.	Raffaella d'Anna	<b>R.d'A.</b>
dott.	Andrea Daglio	<b>A.D.</b>	dott.	Federico De Alfieri	<b>F.D.A.</b>
dott.ssa	Angela De Angelis	<b>A.D.A.</b>	avv.	Giorgio Emanuele Degani	<b>G.E.D.</b>
avv.	Fabiola Del Torchio	<b>F.D.T.</b>	dott.	Enrico Della Valle	<b>E.D.V.</b>
avv.	Luigi Dellapasqua	<b>L.D.</b>	avv.	Maurizio Falchi	<b>M.Fal.</b>
dott.	Marco Fanti Rovetta	<b>M.F.R.</b>	avv.	Clara Farella	<b>C.F.</b>
avv.	Marco Fasola	<b>M.Fas.</b>	dott.ssa	Francesca Fassò	<b>F.Fa.</b>
dott.	Adriano Fazio	<b>A.Faz.</b>	dott.	Federico Filippa	<b>F.Fi.</b>
dott.	Alessandro Foti	<b>A.Fo.</b>	prof.	Alberto Gaffuri	<b>A.G.</b>
avv.	Giuseppe Giangrande	<b>G.G.</b>	avv.	Giuseppe Giangrande	<b>G.G.</b>
avv.	Giuseppe Giannone	<b>G.Gi.</b>	dott.ssa	Francesca Goi	<b>F.G.</b>
dott.	Gianpiero Guarnerio	<b>G.Gu.</b>	avv.	Umberto Iannarilli	<b>U.I.</b>
dott.	Ignazio La Candia	<b>I.L.C.</b>	avv.	Francesco Licenziato	<b>F.Li.</b>
dott.	Giovanni Lipari	<b>G.Li.</b>	prof.	Maurizio Logozzo	<b>M.Lo.</b>
avv.	Sara Loi	<b>S.Lo.</b>	dott.	Matteo Andrea Maisto	<b>M.A.M.</b>
avv.	Laura Manganella	<b>L.Man.</b>	dott.	Giulio Mangiafico	<b>G.Man.</b>
avv.	Leonardo Margiotta	<b>L.Mar.</b>	dott.ssa	Silvia Marinoni	<b>S.Ma.</b>
avv.	Maria Lucia Mattia	<b>M.L.M.</b>	avv.	Enrico Montella	<b>E.M.</b>
avv.	Angela Monti	<b>A.M.</b>	dott.	Marcello Moretti	<b>M.Mo.</b>
avv.	Giorgio Vittorio Muzio	<b>G.V.M.</b>	dott.	Giuseppe Napolitano	<b>M.Mot.</b>

## I REDATTORI DELLE MASSIME

avv.	Margherita Nuzzo	<b>M.N.</b>	avv.	Giovanna Maria Carla Oddo	<b>G.O.</b>
avv.	Davide Orto	<b>D.O.</b>	avv.	Giacomo Parlangei	<b>G.P.</b>
dott.ssa	Valentina Pichierri	<b>V.P.</b>	dott.	Matteo Piva	<b>M.Pi.</b>
avv.	Michela Antonella Prencipe	<b>M.A.P.</b>	dott.ssa	Giulia Sara Pulerà	<b>G.S.P.</b>
avv.	Maria Cristina Pustorino	<b>M.C.P.</b>	avv.	Erica Qualizza	<b>E.Q.</b>
avv.	Andrea Quattrocchi	<b>A.Q.</b>	dott.	Onofrio Raimondi	<b>O.R.</b>
dott.	Jacopo Ratti	<b>J.R.</b>	avv.	Emanuela Regazzi	<b>E.Re.</b>
dott.ssa	Claudia Renosto	<b>C.R.</b>	avv.	Isabella Rizzo	<b>I.R.</b>
avv.	Claudia Romeo	<b>C.Ro.</b>	sig.	Massimo Romeo	<b>M.R.</b>
avv.	Luca Sabbi	<b>L.S.</b>	dott.	Alessandro Saini	<b>A.Sa.</b>
dott.	Roberto Scalia	<b>R.S.</b>	avv.	Raffaele Sgambato	<b>R.Sg.</b>
dott.ssa	Tabata Stassi Turchi	<b>T.S.T.</b>	dott.	Francesco Tamborino	<b>F.Tam.</b>
dott.	Federico Trutalli	<b>F.T.</b>	dott.	Alessandro Turina	<b>A.Tu.</b>
dott.	Ludovico Valotti	<b>A.Tu.</b>	dott.	Marco Vento	<b>M.Ve.</b>
avv.	Stefano Zagà	<b>S.Z.</b>	avv.	Gemma Zamagna	<b>G.Zam.</b>
avv.	Daniela Zamboni	<b>G.Za.</b>	avv.	Gianluca Zanella	<b>G.Za.</b>
avv.	Lia Zanetti	<b>L.Z.</b>	avv.	Francesco Zappone	<b>F.Z.</b>
prof.	Giuseppe Zizzo	<b>G.Z.</b>	avv.	Anna Zontini	<b>A.Z.</b>

© **Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia**  
Edizione 2021





