Commissione tributaria regionale
per l'Emilia-Romagna

Massimario
2019

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
EMILIA-ROMAGNA

MASSIMARIO 2019

UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI FERRARA
- EX LABORE FRUCTUS -

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE per L'EMILIA-ROMAGNA

Direttore dell'Ufficio del Massimario
Ornella D'Orazi

Dirigente della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Cristina Bulzacchelli

Collaboratori dell'Ufficio del Massimario
Marco Greggi
Renato Sebastianelli
Maddalena Tamburini

Segreteria di redazione dell'Ufficio del Massimario
Gianvito Mastropasqua

Componenti dell'Ufficio del Massimario
Gino Cirelli
Riccardo Fabbri
Francesco Fiore
Patrizia Foiera
Mirella Guicciardi
Sandro Labanti
Mauro Ravaioli
Erminio Retus

Presentazione del Massimario 2019

Il Presidente Cesare Lamberti ci ha lasciato purtroppo alla vigilia della presentazione del Massimario 2019. Sono certa che avrebbe voluto, con queste parole, lasciare il suo ricordo a testimonianza della passione, dell'entusiasmo e della vitalità che hanno sempre contraddistinto il suo lavoro.

È continuato, sull'onda dell'apprezzamento riscosso dalla precedente, l'impegno dell'Ufficio che ha dato luogo alla quarta edizione del nostro Massimario.

La sua uscita è stata possibile grazie all'entusiasmo dei Colleghi e alla qualità delle sentenze che, nel dirimere le controversie tra contribuenti e Amministrazione Finanziaria, hanno arricchito il panorama della giurisprudenza della nostra Regione.

Il collegamento dell'Ufficio del Massimario con il componente addetto all'analogo servizio presso l'Organo di autogoverno e la partecipazione dei rappresentanti degli ordini professionali hanno consentito di approfondire le problematiche giurisprudenziali più rilevanti e permesso agli utenti, professionisti e addetti agli Uffici, di meglio orientarsi in una disciplina divenuta sempre più complessa e delicata nel tempo.

Un sentito ringraziamento va a tutti i componenti della struttura, Gino Cirelli, Riccardo Fabbri, Francesco Fiore, Patrizia Foiera, Mirella Guicciardi, Sandro Labanti, Mauro Ravaioli, Erminio Retus, Marco Greggi, Renato Sebastianelli, Maddalena Tamburini.

Al prezioso lavoro del professor Marco Greggi si deve la redazione dei testi riguardanti la Commissione regionale e del doppio indice, cronologico e analitico, che contribuiscono a rendere concretamente fruibile l'intera opera, uniformandola ad altre analoghe presenti sul mercato.

La redazione dei testi riguardanti le Commissioni provinciali, affidata ai massimatori locali, è stata possibile grazie alla costante disponibilità dei colleghi Presidenti, dei Responsabili del Massimario presso le Commissioni provinciali e delle Segreterie, nell'ottica ormai consolidata di coinvolgere il territorio nel suo insieme.

Un pensiero particolare va al Presidente Cesare Lamberti; il suo contributo riguardante la "Dissociazione" nel Processo Telematico Tributario è solo l'ultimo esempio di professionalità e dedizione a questo Ufficio.

Un sentito ringraziamento va poi a tutti i componenti che, con i loro contributi dottrinali, hanno impreziosito questo volume, così come pure un grazie di cuore va al professor Mauro Beghin per il contributo sulle contestazioni in materia di abuso del diritto.

L'impegno del sig. Gianvito Mastropasqua, infine, attento non solo nelle attività di verifica ma soprattutto nel costante miglioramento della pratica utilizzabilità dell'opera per il lettore, dà un contributo imprescindibile al successo dell'iniziativa.

Questa nuova edizione si colloca nel solco tracciato dalla precedente, ampliandone i contenuti e pone le basi per la sua continuazione, con l'entusiasmo sempre presente di coloro che hanno offerto la loro disinteressata disponibilità ai quali va ancora il nostro più sentito ringraziamento.

Bologna, 26 marzo 2020

Cristina Bulzacchelli — Ornella D'Orazi

INDICE GENERALE

MASSIME
DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA ROMAGNA 5
Commissione tributaria Regionale per l'Emilia Romagna 7

MASSIME
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI 85
Commissione tributaria provinciale di Bologna 87
Commissione tributaria provinciale di Ferrara 98
Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena 101
Commissione tributaria provinciale di Modena 106
Commissione tributaria provinciale di Parma 117
Commissione tributaria provinciale di Piacenza 120
Commissione tributaria provinciale di Ravenna 123
Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia 127
Commissione tributaria provinciale di Rimini 130

CONTRIBUTI DOTTRINALI 135

La "Dissociazione" nel processo tributario telematico
***di Cesare Lamberti* 137**

La fiscalità degli espatriati nella giurisprudenza tributaria in Emilia Romagna
***di Marco Greggi* 147**

L'impatto dell'evasione fiscale sui servizi e le attività degli Enti locali –
La partecipazione dei Comuni al contrasto dell'evasione fiscale
e l'attività di accertamento
***di Mirella Guicciardi* 156**

Il delicato rapporto tra Giudice e c.t.u.,
il peso di una consulenza tecnica e l'ingresso delle perizie informatiche
***di Mauro Ravaioli* 162**

Le attività di accertamento basate sulle percentuali di ricarico
***di Renato Sebastianelli* 166**

Soggettività passiva del *trustee* in materia di Imposta municipale propria:
gli arresti della recente Cassazione ed i possibili profili di contrasto
con il principio di capacità contributiva
***di Maddalena Tamburini* 169**

CONTRIBUTI ESTERNI 177

Le contestazioni in materia di abuso del diritto
tra motivazione "ordinaria" e motivazione "rafforzata"
***di Mauro Beghin* 179**

INDICE CRONOLOGICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA 183

INDICE ANALITICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA 189

MASSIME DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA

Presidente f.f.: Ornella D'Orazi
Massimatore: Marco Greggi

Sentenza n. 0001/2019, del 03.01.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Sandro Labanti

Accertamento – redditometro – presunzione legale – non è tale – prova contraria – ipotesi previste dalla legge – tassatività – non sussiste.

Non si applicano le presunzioni di natura reddittometrica al contribuente che dimostri in giudizio che la proprietà dei beni-indice è ascrivibile al coniuge, e che contestualmente produca ricevute attestanti l'entità effettiva dei costi sostenuti per il mantenimento di questi.

d.P.R. 600/73, art. 38.

Sentenza n. 0004/2019, del 03.01.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo

Diritti doganali – recupero – prescrizione – triennale – è tale – *dies a quo* – introduzione della merce ne territorio doganale – è tale.

Il termine per recupero dei diritti doganali si prescrive in tre anni dal momento in cui è sorta l'obbligazione doganale, e cioè dal giorno in cui la merce è stata introdotta nel territorio doganale.
Non rileva, a questo fine, che solo in un momento successivo il competente ufficio dell'Agenzia abbia ricevuto *notitia criminis* dall'OLAF in merito alla predetta operazione, posto che l'art. 84, co. 1, d.P.R. 43/73 intende privilegiare la certezza dei rapporti giudici, e che la sua *ratio* è stata peraltro validata dalla Corte di giustizia dell'UE.

d.P.R., 43/73, art. 84, co. 1; Reg. CEE 2913/92, art. 221; Corte di giustizia UE C-75/90 del 17 giugno 2010.

Sentenza n. 0010/2019, del 03.01.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Massimo D'Amato

Accertamento – redditometro – rilevanza dei beni-indice – effettiva disponibilità – è necessaria.

Non rilevano, ai fini dell'applicazione del cd. "redditometro" i beni di proprietà del contribuente dei quali tuttavia esso non avesse disponibilità effettiva nel senso recato dalla norma (art. 38, co. 4 e 5 d.P.R. 600/73).
(Nel caso di specie il contribuente era proprietario di diverse vetture e motocicli, i quali tuttavia erano privi di assicurazione per tutto il periodo sottoposto ad accertamento. Dall'assenza di assicurazione deriva l'impossibilità di utilizzazione e dunque, secondo i giudici d'appello, una indisponibilità – piena – dei bene: dunque la loro irrilevanza ai fini del redditometro).

d.P.R. 600/73, art. 38, co. 4 e 5; d.m. 10/09/92.

Sentenza n. 0015/2019, del 03.01.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Sandro Labanti

Accertamento – redditometro – presupposti di applicazione – scostamento per due annualità – è necessario.
Redditometro – accertamento – scostamento - annualità di riferimento – non decadenza dal potere di accertamento – è necessaria.

Ai fini dell'accertamento cd. "redditometrico" di matrice sintetica, lo scostamento di reddito significativo per due anni deve riguardare periodi di imposta ancora accertabili, posto che solo per questi il contribuente è tenuto a conservare la documentazione e quindi a svolgere pianamente le proprie difese.
Non viola il principio del contraddittorio l'accertamento nel quale il contribuente abbia avuto comunque occasione di illustrare le proprie tesi all'ufficio.

d.P.R. 600/73, art. 38, l. 4/29, art. 4, l. 212/00, art. 12; Cass. n. 15723/03, 83996/13, 24823/15, 17422/16.

Sentenza n. 0021/2019, del 04.01.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Anna Lisa Marconi

Separazione legale – assegno di mantenimento del coniuge – mantenimento dei figli – versamento inferiore al dovuto – imputazione della minor somma al coniuge – consegue.

Qualora il coniuge, a seguito di separazione, ometta il pieno versamento delle somme previste per il mantenimento dei figli (assegnati all'altro coniuge) e per le esigenze personali di quest'ultimo, si presume che la somma versata in difetto fosse afferente a questa seconda tipologia. Ne consegue l'abbattimento dell'imponibile stante il fatto che solo le somme percepite dal coniuge nel suo personale interesse concorrono a formare la sua base imponibile IRPEF.

d.P.R. 917/86, art. 52, co. 1, lett. c; art. 2697 Cod. civ.; Cass. n. 23805/17.

Sentenza n. 0024/2019, del 04.01.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Massimo D'Amato

Reddito d'impresa – deducibilità di spesa – inerenza – prova – contratto – non è necessario – preventivo sottoscritto – è sufficiente.
Reddito d'impresa – spese legali – deducibilità – prova dell'afferenza all'attività commerciale – è necessaria.

Prova dell'inerenza di una spesa all'attività commerciale non deve essere necessariamente fornita mediante la produzione di contratto (nel caso in cui, come quello di specie, la forma scritta non fosse necessaria) essendo sufficiente a tal fine anche un preventivo sottoscritto.
La deducibilità di una spesa legale (dovuta a fronte di soccombenza in giudizio) è deducibile a condizione che siano forniti all'Amministrazione finanziaria ragguagli in merito alla natura del contenzioso e la sua afferenza con 'attività commerciale posta in essere.

d.P.R. 917/86, art. 109.

Sentenza n. 0028/2019, del 04.01.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Anna Lisa Marconi

Processo tributario – commissione tributaria – dichiarata incompetenza territoriale – individuazione di commissione competente – riassunzione – declaratoria di incompetenza – appello – è inammissibile.

Non è contestabile la dichiarata incompetenza territoriale della Commissione tributaria provinciale, qualora si sia provveduto a riassumere il giudizio presso la commissione dichiarata competente da primo organo giudicante (art. 5, co. 3 d.lgs. 546/92).

d.lgs. 546/92, artt. 4, co. 1 e 5, co. 1 e 3.

Sentenza n. 0030/2019, del 07.01.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Elisabetta Mainini

Conferimento di immobili in società – imposta di registro – direttiva 69/335/CEE – aliquota applicabile – aliquota ordinaria – è tale.

La direttiva 69/335/CEE sulla raccolta di capitali non impedisce l'applicazione delle aliquote ordinarie (nel caso di specie al 7%, ex art. 4, lett. a, punto 1 Tariffa parte I, d.P.R: 131/86) per l'imposta di registro e ipocatastali nel caso in cui (come quello di specie) si tratti di conferimento di un immobile a una società di capitali, impedendo solamente una tassazione in misura superiore.

d.P.R. 131/86, Tariffa Parte I, art. 4, lett. a, punto 1; direttiva 69/335/CEE, artt. 10, 11 e 12; Cass. n. 9301/10, 20308/13, 14169/05, 15299/02, 11278/03, Corte di giustizia UE C-42/96 11 dicembre 1997).

Sentenza n. 0037/2019, del 07.01.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici

Accise – rimborso – istanza - *dies a quo* – dichiarazione annuale – è tale.

Ai fini dell'applicazione delle accise sulla erogazione del gas naturale, il termine biennale di decadenza previsto per la richiesta di rimborso di cui all'art. 14 co. 2 d.lgs. n. 504/1995 decorre dalla data di presentazione della dichiarazione annuale. Ne

scaturisce che nel caso di versamento di acconti risultati maggiori del dovuto, questi devono sommarsi con il credito d'imposta relativo all'anno successivo, di modo che il saldo creditorio va a costituire un nuovo credito rispetto a quelli precedentemente maturati. La presentazione da parte del contribuente di successive dichiarazioni annuali determina automaticamente la proroga del termine per l'eventuale proposizione dell'istanza di rimborso, in quanto il saldo creditorio va a costituire un nuovo credito d'imposta rispetto a quelli precedentemente maturati. (Conforme Cass. 9283 del 17 aprile 2013).

art. 14, co. 2 d.lgs. 504/1995; art. 26, d.lgs. 504/1995; Cass. 18674/2011, 1200/2016, 3064/2012, 9283/2013.

Sentenza n. 0042/2019, del 07.01.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Alberto Conti

IVA – prestazione di servizi connessa a scambi internazionali – Repubblica di San marino- effettuazione dell'operazione in Italia – assoggettamento – consegue.
IVA – prestazione di servizi – committente extracomunitario – stabile organizzazione occulta in Italia – assoggettabilità – consegue.

Risulta imponibile in Italia ai fini IVA una prestazione di servizi connessa a scambi asseritamente internazionali (nel caso di specie, tra Italia e San Marino, ma con merce proveniente da paesi terzi e depositata nel territorio del primo stato presso magazzini di un operatore residente nel secondo) che tuttavia si esauriscono nel territorio dello stato. Sono imponibili ai fini IVA operazioni di intermediazione come quelle dell'agente di commercio che, ancorché rivolte a soggetto extracomunitario (nel caso di specie, residente nella Repubblica di San Marino) sono in realtà rivolte a una stabile organizzazione occulta di quest'ultimo nella penisola.

d.P.R., 633/72, art. 7, 9, co. 1, 7 ter*, 17; d.lgs. 18/10, art. 5, co. 1; Cass. n. 1670/13.*

Sentenza n. 0045/2019, del 07.01.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Massimo D'Amato

Imposta sulle successioni – applicazione – calcolo della base imponibile - coacervo – donazioni effettuate dal 2001 al 2006 – rilevanza – non sussiste.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni, e della determinazione della franchigia esente da imposta, non si computano (mediante cd. coacervo) le donazioni

ricevute dall'erede nel periodo di tempo (2001 – 2006) in cui l'imposta sulle successioni era stata abolita dall'ordinamento.

d.l. 262/06, TUS art. 8, 57, d.P.R. 637/72, art. 7, co. 4; Cass. n. 24940/16, 12779/18.

Sentenza n. 0047/2019, del 07.01.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Gianluigi Morlini

Imposta di registro – cessione di fabbricato da demolire – riqualificazione come cessione di terreno – previa richiesta di demolizione – è possibile.

La cessione di un fabbricato può essere qualificata, ai fini della applicazione dell'imposta di registro (ex art. 20, d.P.R. n. 131/186), come cessione del terreno sul quale esso insiste qualora prima dell'atto di cessione il dante causa abbia già presentato al comune competente richiesta di demolizione, e che successivamente la suddetta richiesta sia stata volturata da parte dell'avente causa che abbia poi effettivamente proseguito nell'attività demolitiva.

art. 1362 Cod. civ., d.P.R. 131/86, art. 20; Cass. 21676/2017, 6758/2017, 9582/2016, 8542/2016, 24594/2015, 9961/2015, 8655/2015, 1955/2015, 21770/2014, 7335/2014, 16345/2013, 15743/2013.

Sentenza n. 0049/2019, del 07.01.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Gianluigi Morlini

Accertamento doganale – diritto al contraddittorio preventivo – obbligatorietà – non sussiste – rilevanza del contraddittorio – prova – spetta a contribuente.

Accertamento doganale – frode in merito all'origine della merce – allegazione del verbale OLAF – è necessaria – omissione – nullità dell'avviso – consegue.

Nell'accertamento doganale la violazione del diritto al contraddittorio procedimentale inficia la validità dell'atto solo qualora il contribuente sia in grado di dimostrare che se la suddetta fase si fosse celebrata, l'esito della verifica sarebbe stato diverso. È nullo l'accertamento doganale che contesti l'asserita diversa origine della merce (nel caso di specie l'origine cinese con consente applicazione di dazi antidumping) qualora l'ufficio procedente ometta l'allegazione del verbale OLAF che rilevi l'asserita frode.

d.lgs. 374/90, art. 11, co. 4 bis; Cass. 24823/15, 2875/17, 10030/17, 20799/17, 21017/17, 26943/17, 2873/18.

Sentenza n. 0053/2019, del 07.01.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini

Reddito d'impresa – spese di regia – addebito – presupposto – effettiva fruizione del servizio erogato – è necessaria.

In tema di deducibilità, dai redditi d'impresa, delle cosiddette "spese di regia" (quelle, cioè, sostenute dalla società controllante e poi riaddebitate alla controllata), va osservato che l'inerenza di dette spese viene correttamente riconosciuta solo sulla base della prova dei servizi svolti incontestatamente in favore di questa dalla casa madre e della congruità del costo degli stessi rispetto alla norma. Non supera siffatto onere probatorio la semplice scrittura privata fra le società dello stesso gruppo, posto che altrimenti si finirebbe per far dipendere l'inerenza di un costo dalla semplice volontà delle parti, inserendo inammissibili elementi di arbitro nella determinazione del reddito d'impresa imponibile.

art. 12, co. 7, l. 212/2000, art. 109, d.P.R. 917/1986; Cass. 14016/1999, 12663/2012, 23698/2018.

Sentenza n. 0059/2019, del 08.01.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Maurizio Marchesini

Accertamento – indagini finanziarie – maggiori somme rilevate – natura di ricavi – si presume.

Indagini finanziarie – maggior somme rinvenute – natura non reddituale – dichiarazioni di terzi – assenza di riscontro documentale – non sono sufficienti.

Nell'ambito di un accertamento finanziario nei confronti di un'impresa commerciale, le maggiori somme rinvenute di cui il contribuente non sia in grado di provarne origine, si assumono ricavi percepiti e non dichiarati.
Non è sufficiente, a dimostrare la natura non reddituale delle suddette somme, una dichiarazione di terzo raccolta in verbale della Guardia di Finanza e nella quale un soggetto estraneo all'accertamento dichiari di aver concesso la somma a titolo di mutuo al contribuente, qualora tale affermazione non sia sorretta da precisi riscontri documentali.

d.P.R.600/73, art. 32, co. 1, n. 7, art. 51, co. 2, n .7; Cass. n.21318/10, 5476/10, 3389/10.

Sentenza n. 0077/2019, del 08.01.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mario Rossi, Relatore: Luigi Bianchi

Reddito d'impresa – spese di promozione del marchio – impresa monopolista sul territorio di bene di prima utilità – spese di pubblicità – non sono tali – spese di rappresentanza – sono tali.

Non sono deducibili come spese di pubblicità quelle sostenute per valorizzare il marchio di una impresa che opera come monopolista nell'erogazione di un bene di prima necessità, qualora tali attività promozionali siano rivolte ai consumatori finali del bene stesso, che comunque non avrebbero possibilità né di cessare la loro fruizione del servizio e neppure di rivolgersi ad un altro prestatore, stante la suddetta situazione di monopolio sul territorio.

Cass. n. 28688/17.

Sentenza n. 0090/2019, del 15.01.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Federico Cocchi

Accertamento – omessa notifica di processo verbale – omesso rispetto del termine di 60 giorni – nullità dell'atto – consegue.

L'atto di accertamento che segua una attività istruttoria per la quale non sia stato redatto processi verbale e per la quale non sia stato concesso termine di 60 giorni al contribuente per eventuali precisazioni è affatto da nullità insanabile per violazione dell'art. 12 , l. 212/00. L'adozione di un atto accertativo *ante tempus* infatti costituisce violazione del diritto alla difesa cu non si può dare rimedio in sede contenziosa.

legge 212/00, art 12, Cass. n. 22320/10.

Sentenza n. 0095/2019, del 14.01.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo

Accertamento – raddoppio dei termini – denuncia penale – depositi entro i termini cd. "brevi" – è necessario.

In seguito alla novella del 2015 il cd. "raddoppio" per i termini dell'accertamento è possibile solo nei casi in cui denuncia penale sia stata depositata entro il termine cd. "breve" di accertamento giusta l'applicazione dell'art. 1, co. 132 l.208/2015 in combinato disposto con l'art. 15 delle cd. "preleggi".

art. 1, co. 132 l.208/2015, art. 43, d.P.R. 600/73; C. cost. 247/2011, Cass. 20043 /2015.

Sentenza n. 0109/2019, del 17.01.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Carlandrea Cremonini

Trust – atto istitutivo – valenza traslativa della proprietà di beni – non sussiste – imposte ipocatastali – applicazione in misura fissa – consegue.

Sconta le imposte ipocatastali in misura fissa (e non proporzionale) l'atto istitutivi di Trust con le quali le parti intendono disporre per il futuro differenti assetti dei propri beni familiari, differendone l'esecuzione ad una data successiva. Tale conclusine trova conferma anche nel fatto che la stipulazione del Trust non produce alcun effetto sostanziale e diretto sui beni delle parti.

Sentenza n. 0114/2019, del 17.01.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Giuliano Andreoli

Reddito d'impresa – società a ristretta base societaria – attribuzione di maggior reddito ai soci – violazione di divieto di doppia presunzione – non sussiste.

Non viola il divieto di doppia presunzione (*praesumptio de praesumpto*) l'attribuzione ai soci di società a "ristretta base societaria" del maggio reddito realizzato da quest'ultima e derivante dal disconoscimento di fatture passive ricevute per operazioni inesistenti.

Il socio di società non può lamentare violazione del contraddittorio e mancata notifica di verbale di società nei suoi personali confronti qualora successivamente, in sede di giudizio e a suffragio delle proprie tesi, riporti stralci dei medesimi atti, dimostrando con questo di averne in ogni caso avuto tempestiva contezza.

legge 212/00, art. 7, Cass. n. 6780/03, 18640/08, 5076/11, 18032/13, 24572/14, 4965/17, 19596/18.

Sentenza n. 0117/2019, del 17.01.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Giovanni Fabio Aiello

Accertamento – notifica – asserita irreperibilità del contribuente – trasferimento – assenza di ulteriore attività di ricerca – inefficacia dell'atto impositivo – consegue – nullità della notifica – è tale.

E' nulla la notifica, e conseguentemente inefficace l'atto impositivo, qualora il messo notificatore si sia limitato a riscontare l'assenza del contribuente destinatario (irreperibilità) e successivamente a depositare atto presso la casa comunque, senza prima svolgere ricerche minimali nell'ambito del medesimo comune. (Nel caso di specie il contribuente aveva trasferito la propria residenza un indirizzo diverso del medesimo comune, e dichiarava di non aver mai ricevuto notifica dell'atto di accertamento notificato alla precedente residenza senza ulteriore attività di ricerca, neppure minimale, da parte del medesimo messo notificatore).

d.P.R., 600/73, art. 60, art. 140 c.p.c., legge, Cass. n. 16696/13, 5374/15, 35552/14.

Sentenza n. 0121/2019, del 17.01.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mario Rossi, Relatore: Luigi Bianchi

Fondo immobiliare chiuso – conferimento di immobili – imposta di registro – imposte ipocatastali – applicazione a misura fissa – consegue.

Scontano le imposte indirette (registro e ipocatastali) in misura fissa e non proporzionale gli atti di conferimento di immobili a fondo immobiliare chiuso regolarmente costituito e sottoposto alla vigilanza della Banca d'Italia, indipendentemente dall'esito negativo gestorio del fondo stesso.

d.P.R. 131/86, art. 57, co. 4.

Sentenza n. 0126/2019, del 17.01.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri

Società di comodo – rigetto di disapplicazione del regime – impugnabilità – sussiste.

Il rigetto dell'istanza di disapplicazione della disciplina prevista per le cd. "società di comodo" (di cui all'art. 30, l. 724/94) è atto autonomamente impugnabile presso la commissione tributaria (art. 11, co. 2, l. 212/00), ferma restando la legittimazione passiva da parte della direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e non dell'ufficio locale presso cui il contribuente ha il suo domicilio fiscale.

art. 30, l. 724/94, art. 11, co. 2, l. 212/2000; Cass. 13963;/2017, 23469/2017.

Sentenza n. 0127/2019, del 17.01.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri

Associazione sportiva dilettantistica – mancata tenuta di conto corrente – omessa prova della democraticità gestoria – decadenza dai benefici – consegue.

L'associazione sportiva dilettantistica che intenda trarre beneficio dal regime fiscale ad essa riservato ha l'obbligo di produrre prova documentale del rispetto dei requisiti imposti dalla legge, pena la decadenza dagli stessi e la responsabilità per il maggior debito tributario, in solido con essa, del rappresentante legale ex art. 36 Cod. civ. (nel caso di specie l'associazione non operava mediante conto corrente bancario nonostante una ingente mole di ricavi. Non teneva contabilità e neppure registro delle assemblee a riprova della democraticità gestoria).

legge 398/91, art. 90, co 18, legge 133/99, art. 25, co. 5 Cass. n. 23228/17.

Sentenza n. 0140/2019, del 21.01.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari

Processo tributario - accertamento – società a ristretta base societaria – socio – sospensione del processo del socio – necessità di attendere la definizione del contenzioso con la società – obbligo – non sussiste – facoltà della commissione – è tale.

Non è affetta da nullità la sentenza che, decidendo sull'accertamento in capo a socio di società "a ristretta base societaria" sia stata emessa senza previa sospensione del processo tributario in attesa della definizione del contezioso con la società partecipata. La sospensione del processo può essere disposta dalla Commissione tributaria, ma non v'è obbligo di procedere in tal senso alla luce dell'art. 39 d.lgs. 546/92.

d.lgs. 546/92, art. 39, art. 295 c.p.c., art. 111, co. 2 Cost., Cass. n. 17613/16, 13823/16.

Sentenza n. 0140/2019, del 21.01.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari

Imposte sui redditi – società a ristretta base sociale – presunzione di distribuzione di utili occulti – è ammissibile – doppia presunzione – non è tale.

In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci, che, in tal caso, caratterizza, normalmente, la gestione sociale.

art. 295 c.p.c.; Cass. 17613/2016, 13823/2016, 25271/2014.

Sentenza n. 0144/2019, del 21.01.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Alessandro Rizzieri

Imposta di registro – sentenze – registrazione a debito – presupposti – commissione di reato o suo accertamento incidentale – è necessario.

Non può essere registrata a debito la sentenza di un tribunale civile che condanni una delle parti al pagamento di una somma qualora la condanna non derivi da reato (ancorché incidentalmente accertato in processo) ma da una condotta presupposto di soggetto terzo estraneo alle vicende. (Nel caso di specie il contribuente aveva promosso in sede civile azione risarcitoria nei confronti del suo mandatario che non aveva scrupolosamente tutelato nel suo interesse un investimento, il quale era successivamente andato perduto in ragione del comportamento delittuoso di un terzo).

d.P.R. 131/86, art. 59, lett. d., legge, Cass. n. 12023/18, 14470/18.

Sentenza n. 0145/2019, del 21.01.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mario Rossi, Relatore: Luigi Bianchi

Accise – consorzio – cessione a soggetti consorziati – qualifica di autoproduttore – non è tale – applicazione dell'imposta – consegue.
Interpello – istanza – affidamento – disapplicazione delle sanzioni – consegue – disapplicazione dell'imposta – non consegue.

Non può essere considerato "autoproduttore" di energia elettrica (e quindi evitare l'accisa sul consumo della stessa) il soggetto societario appartenente a un consorzio che produca elettricità e la ceda solamente ad altri soggetti consorziati. Osta a una soluzione diversa la specialità della legislazione sulle accese che deroga a quella consortile applicabile al mercato dell'energia elettrica a seguito del superamento del monopolio dell'ente gestore di stato.
Il principio dell'affidamento basato su risposta ad interpello rilasciata dall'Amministrazione finanziaria può condurre alla disapplicazione delle sanzioni successive (qualora il contribuente abbia conformato il proprio comportamento a quello rappresentato nell'istanza di interpello) e non alla disapplicazione dell'intera imposta.

d.P.R. 504/95, art. 52, co. 3, lett. b, d.lgs. 79/99, art. 2, co. 2, legge 212/00, art. 11, , Cass. n.21816/17.

Sentenza n. 0158/2019, del 17.01.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Mirko Margiocco

Diritto tributario – forza maggiore – imprevedibilità ed irresistibilità – è tale – assoluta impossibilità della condotta – non è necessaria.

Il concetto di forza maggiore nel diritto tributario sottende un elemento oggettivo, relativo a circostanze anormali ed estranee all'operatore e di un elemento soggettivo, riferito a quest'ultimo, inteso come doverosità di predisporre adeguati mezzi di contrasto ragionevoli e proporzionati. In questo senso la forza maggiore non fa riferimento a una situazione di impossibilità assoluta, ma di anomalia imprevedibile di circostanze. Non rientra nella situazione di impossibilità dovuta a forza maggiore colui che non è riuscito ad adibire un immobile ad abitazione principale a causa di una

recinzione posata da un vicino che ha rallentato o impossibilitato i lavori di adattamento della casa.

d.P.R. 917/86, art. 67, lett. b, legge, Cass. n. 22153/17, Corte di giustizia UE C-195/91 del 15/12/94, C-208/01 del 17/10/02.

Sentenza n. 0161/2019, del 17.01.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Attilio Gardini

Accertamento induttivo – utilizzo di presunzioni – è possibile – potere di controllo della Commissione – permane.
Impresa commerciale – liquidazione – cessione di prodotti di magazzino – abbattimento delle rimanenze – 50% - è ragionevole.

Anche nell'ambito di un accertamento cd. "induttivo" legittimato dall'omessa presentazione della contabilità da parte del contribuente (oppure da una sua tenuta inattendibile) permane in capo alla Commissione tributaria il potere di sindacare la verosimiglianza degli esiti cui l'Ufficio è pervenuto mediante presunzioni. La Commissione conserva il potere di rettificarli qualora gli esiti cui si pervenga siano anormali o comunque irragionevoli.
Con queste premesse pare opportuno, in osservanza di una possibile obsolescenza, abbattere di non oltre il 50% il valore delle rimanenze cedute da parte di una impresa in sede di liquidazione.

d.P.R. 600/73, art. 39, co. 132, co. 4, d.P.R: 633/72, art. 52, Cass. n. 98/02.

Sentenza n. 0167/2019, del 21.01.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Lucia Ciampini

Porto turistico – banchine – accatastamento – categoria – D/8 – è tale.
Determinazione della rendita – saggio di fruttuosità - applicazione di parametri nomativi – consegue.

Rientrano nella categoria catastale D/8 (Fabbricati costruiti per particolari esigenze di una attività commerciale) e non in quella D/6 le infrastrutture di u un porto dedicato alla nautica da diporto come (nel caso di specie) banchine, *fingers*, pontili, etc … restandone invece escluse quelle infrastrutture (come le dighe di contenimento) che svolgono anche funzioni di tutela dell'arenile da possibili eventi naturali infausti. La redditività delle suddette infrastrutture è computata in rigorosa applicazione della

legge (art. 52, d.P.R. 131/86) ed è dunque scevra da elementi discrezionali nella sua determinazione.

d.P.R. 1142/49, art. 8, co. 2, d.P.R: 131/86, art. 52, d.m. 14/12/91, Cass. n.7868/16, 11456/14, 9018/14.

Sentenza n. 0168/2019, del 21.01.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Lucia Ciampini

Processo tributario – violazione del contraddittorio – costituzione asseritamene tardiva – rimessione della causa ai giudici di prime cure – consegue.

Va rinviata ai giudici di primo grado la controversia decisa con sentenza che abbia considerato inammissibile poiché tardiva la costituzione in giudizio di una parte resistente (ma l'abbia ugualmente condannata al pagamento delle spese di soccombenza) in carenza di presupposto (oggettivamente travisando la data della costituzione), violando con ciò i principi de giusto processo e del diritto al contraddittorio in sede processuale. (nel caso di specie il contribuente impugnava ingiunzione di pagamento per TIA1 da parte del concessionario, mentre in giudizio interveniva anche la società impositrice della tariffa, la cui natura tributaria era parimenti contestata, seppure in via subordinata, in giudizio).

art. 111 Cost., d.lgs. n. 546/92, art. 59, Corte cost. n. 44/16, 238/09, Cass. SS. UU. 2064/11.

Sentenza n. 0170/2019, del 21.01.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Lorella Fregnani

Processo tributario – giudizio di ottemperanza – effettiva tutela del contribuente – divieto di aiuti di strato – prevalenza.

Non è incompatibile con il principio comunitario di divieto di aiuti di stato la sentenza che in sede di ottemperanza, garantisca tutela effettiva ed esecutiva al contribuente anche quando qualora tale tutela possa (asseritamente) confliggere con principi eurounitari. Osta a una conclusione diversa il principio di parità delle armi in sede processuale e quello di effettività della tutela medesima.

Corte di Giustizia UE, 3 settembre 2015 C-89/14; Cass. 1322/2018.

Sentenza n. 0177/2019, del 21.01.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani

Art. 34, co. 4 d.P.R. 131/86 – applicazione – successione regolata mediante contratti tra coerenti – si applica.

Il beneficio di cui all'art. 34 co. 4 d.P.R. 131/86, introdotto per la divisione dell'unica comunione, trova applicazione anche nel caso in cui alla suddetta comunione derivante da successione *mortis causa* si sia giunti previa stipula di contratti di vendita tra alcuni dei coerenti a titolo universale, che hanno in questo modo composto per la totalità le rispettive aspettative sull'asse ereditario.
Nel caso di specie due coerenti acquistavano da altri due coerenti le rispettive quote dell'asse ereditario, e successivamente provvedevano alla divisione di quest'ultimo (peraltro coincidente con un terreno agricolo coltivato). La Commissione ha ritenuto che la divisione del terreno potesse meritare il beneficio previsto dal summenzionato art. 43 nonostante la previa cessione di quote.

artt. 34, co. 4 e 43, d.P.R. 131/86.

Sentenza n. 0181/2019, del 28.01.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Maria Cristina Salvadori

Impresa commerciale – deduzione costi – detrazione IVA – indicazione generica in fattura – non è sufficiente – indicazione analitica delle prestazioni effettuate – è necessaria.

Non sono deducibili i costi (né tantomeno detraibile l'IVA) esposti in fattura in modo assolutamente generico e in modo tala da non avere contezza dell'effettiva attività svolta d parte de prestatore di servizio (il quale, nel caso di specie, sarebbe stato asseritamente pagato in contanti).
Tale conclusione trova ulteriore conferma nel caso in cui il soggetto prestatore abbia omesso, nel periodo d'imposta di riferimento, di presentare la dichiarazione IVA.

d.P.R. 633/72, art. 21, d.P.R: 917/86, art. 109, co. 5.

Sentenza n. 0193/2019, del 28.01.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi

Fallimento – azione revocatoria – sentenza confermativa- applicazione dell'imposta di registro proporzionale – consegue – previo assoggettamento ad IVA della prestazione – non rileva.

Si applica l'imposta di registro in misura proporzionale alla sentenza emessa in sede di revocatoria fallimentare la quale imponga, a tutela della *par condicio creditorum*, un pagamento alla curatela, ancorché l'operazione effettuata fosse stata assoggettata a suo tempo ad IVA. Non osta tale conclusione al principio di alternatività IVA – registro poiché diverso è l'oggetto della statuizione in sede di contenzioso fallimentare.

d.P.R., 131/86, art. 37, art. 8 lett. e Tariffa Parte I, Cass. n. 14649/05.

Sentenza n. 0200/2019, del 28.01.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Marco D'Orazi

Dichiarazione tributaria – dichiarazione integrativa – termini di presentazione – art. 43 d.P.R. 600/73 – si applica.

La dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per l'Ufficio (art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998). Per contro, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante.

art. 43, d.P.R. 600/1973, art. 2, co. 8 d.P.R. 322/1998; art. 10, co. 2 e 3, l. 212/2000.

Sentenza n. 0203/2019, del 28.01.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Rizzo

Tariffa di igiene ambientale – TIA1 – natura tributaria – è tale – applicazione dell'IVA – non consegue – giurisdizione – commissione tributaria – spetta.

La tariffa di igiene ambientale cd. "TIA1" ha natura tributaria. Ne consegue che ogni controversia in merito alla sua applicazione è pertinente del giudice tributario, così come un eventuale contenzioso in merito alla restituzione dell'IVA ingiustamente applicata alla tariffa esatta.

d.P.R. 633/2 art. 6, art 127 sexdecies Tabella A, parte III, d.m. 370/00, legge, Cass. n. 5972/15, 25977/16, 4896/06, 5078/16, 4723/15, 3294/12.

Sentenza n. 0204/2019, del 28.01.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi

Reddito d'impresa – costi di start up – avviamento – non rientra. Contributi di start up – consolidato nazionale - soggetto erogatore – deducibilità – consegue.

Sono immediatamente deducibili i costi di cd. "start up" fra i quali si possono annoverare quelli di impianto e di relativo ampiamento, mentre non rientrano fra questi l'ammortamento dell'avviamento, inteso come redditività futura dell'impresa. Qualora questa riceva contributi start up, questi non vanno ad incrementare avviamento, e da parte dell'impresa che li eroga (parte di un consolidato nazionale) sono deducibili.

d.P.R., 917/86, art. 163, d.P.R. 600/73, art. 67, art.2426 Cod. civ.

Sentenza n. 0210/2019, del 28.01.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini

TARSU –aree inidonee alla produzione di rifiuti – disapplicazione automatica – non sussiste – disapplicazione previa dichiarazione – è necessaria.

Processo tributario – dichiarazione di terzi professionisti – valore indiziario è tale.

TARSU – pretesa tributaria – prescrizione – termine quinquennale – è tale.

Le deroghe all'applicazione della TARSU, previste per locali che non siano in grado di produrre rifiuti, devono essere di volta in volta introdotti nella denuncia originaria, senza possibilità di applicazione automatica al ricorrere dei presupposti. In tale senso, eventuali dichiarazioni di professionisti in merito allo stato dei luoghi e alla loro inidoneità a produrre rifiuti possono solamente avere valore indiziario.
La pretesa tributaria in tema di TRSU su prescrive in cinque anni, ex art. 2948, n. 4 Cod. civ.

d.lgs. 507/93, art. 62, co. 1, Cass. n.9309/03, 4961/18, 11785/10, 24679/11, 24187/16.

Sentenza n. 0211/2019, del 28.01.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Gigliola Natale

IRES – IVA- fattura generica – elementi di riscontro oggettivi - deduzione di costo – detrazione IVA – sono possibili.

Sono deducibili (e detraibile l'IVA) i costi rappresentati in fattura ancorché assolutamente generica nella descrizione delle prestazioni qualora, avuto riguardo al rapporto fra e parti, al consolidato sodalizio commerciale e ad altri elementi oggettivi (come la regolare tenuta della contabilità) non si abbi a motivo di dubitare dell'effettività della prestazione resa (nel caso di specie trattavasi di intermediazione di procacciatore d'affari).

d.P.R. 917/86, art. 109, co.5, 2697 Cod. civ.

Sentenza n. 0225/2019, del 01.02.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Cesare Lamberti

Capitali all'estero – omessa compilazione quadro RW – sanzione amministrativa – 6% - è dovuta – *favor rei* – non si applica.

Trova applicazione la sanzione ridotta del 6% a fonte di omessa compilazione del quadro RW (provviste presso istituti di credo esteri) a nulla rilevando che il paese in questione (Repubblica di San Marino) sia stato successivamente escluso dalla cd. "*Black list*".

d.l. 167/90, art. 4. Co. 1, d.lgs. 472/97, art 7, co. 4, legge n. 97/13, art. 9, Cass. n. 2889/17, 13235/16.

Sentenza n. 0227/2019, del 01.02.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra

Cartella di pagamento – notifica – raccomandata A/R – è possibile.
TARSU – rifiuti speciali – rifiuti ordinari – assimilazione – presupposti – delibera CIPE – è possibile – delibera comunale – è necessaria.
TARSU – rifiuti speciali – disapplicazione – onere di comunicazione – sussiste.

Le cartelle di pagamento possono esser inviate direttamente dal concessionario alla riscossione al contribuente mediante raccomandata A/R.
I rifiuti speciali possono essere assimilati, con delibera del comune a quelli ordinari nelle ipotesi che non siano direttamente disciplinate dalla legge e sulla base della delibera del CIPE 27 luglio 1984 ad oggi vigente.
Il contribuente che viglia vedersi disapplicata l'imposta per lo smaltimento dei rifiuti speciali ha un onere di preventiva comunicazione in tale senso al comune, illustrando altresì le modalità attraverso le quali il suddetto smaltimento alternativo ha avuto luogo.

d.P.R. 602/73, art. 26, d.lgs. 22/97, art. 21, co. 2, lett. g, d.lgs. 507/93, art. 62, co. 2, 3 e 5, art. 68, d.lgs. 195, co.2 lett. e, delibera CIPE 27/07/84, d.P.R. 915/82, art. 5; Cass. n. 9631/12, 13768/09, 12773/09, 2495/05, 2271/186359/16, 627/12.

Sentenza n. 0236/2019, del 01.02.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra

***Money transfer* – attività illecita –raggiro di clientela – tassazione dei proventi – consegue.**

Le compensazioni tributarie indebite realizzate mediante raggiro della clientela (nel caso di specie il contribuente svolgeva l'attività di *money transfer*) rappresentano un provento illecito da imputare a quest'ultimo, ai sensi dell'art. 14, comma 4, l. n. 537/93, nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. n. 917 /1986, quali proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo.

art. 14, comma 4, l. n. 537/93, art. 1 d.P.R. 600/73, artt. 55 e 56 d.P.R. 917/1986.

Sentenza n. 0243/2019, del 01.01.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Bruno Lelli

Imposta di successione – benefici prima casa – requisiti – rispetto – autocertificazione – allegazione alla dichiarazione di successione – è necessaria – presentazione in un momento successivo – tardività – è tale.

Non possono essere riconosciuti, in sede di applicazione dell'imposta di successione, i benefici cd. "prima casa" qualora l'autocertificazione dei requisiti non sia allegata alla dichiarazione di successione, ma venga prodotta solo in un momento successivo, a contenzioso già avviato.

Art.23 Cost.

Sentenza n. 0245/2019, del 01.02.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Alessandro Rizzieri

Imposta di donazione – azienda – passaggio generazionale - riqualificazione in cessione – art. 20 d.P.R. 131/86 – non trova applicazione.

L'ufficio non può riqualificare una donazione di azienda in una cessione mediante l'applicazione dell'art. 20 d.P.R. 131/86 qualora l'atto abbia avuto luogo in un contesto particolare (come quello inerente il passaggio generazionale) che permetta di ritenere più che plausibile l'atto liberale *de quo*.

d.P.R. 131/86, art. 20, art. 3, co. 4 ter Tus.

Sentenza n. 0249/2019, del 01.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Giovanni Fabio Aiello

Recupero di imposta – avviso di accertamento – rateizzazione – ritardato versamento della prima rata di un giorno – lieve inadempimento – non è tale – decadenza dalle agevolazioni- consegue.

Lieve inadempimento – principio - introduzione nel 2015 - efficacia retroattiva – non sussiste.

Decade dalla rateizzazione della somma dovuta e dall'abbattimento delle sanzioni amministrative il contribuente che abbia ritardato, anche di un solo giorno, ne versamento della prima rata.
Il concetto di "lieve inadempimento" introdotto dal legislatore nel 2014 non ha efficacia retroattiva.

d.lgs. 472/97, art. 3 bis, d.lgs. 159/15, Cass. n. 6905/11, 14279/18.

Sentenza n. 0253/2019, del 01.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Giuliano Andreoli

Imposta di registro – accertamento –contratti collegati – termine – *dies a quo* – momento in cui si verifica l'effetto giuridico finale – è tale.

Il termine di decadenza dell'Ufficio (triennale) per l'accertamento dell'imposta di registro avuto riguardo a una pluralità di atti tra loro collegati decorre dal momento in cui si verifica l'effetto giuridico finale.
In mancanza del suddetto collegamento funzionale, ogni atto deve essere analizzato nella sua singolarità, e sempre al medesimo singolo atto dispositivo su applicano i termini previsto per l'accertamento.

d.P.R. 131/86, art. 76, co. 2, art. 20, legge n. 212/00, art. 10 bis, Cass. n. 25001/15, 15192/10.

Sentenza n. 0254/2019, del 01.02.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mario Rossi, Relatore: Luigi Bianchi

Accertamento – verificata emissione di fatture per operazioni inesistenti – applicazione automatica della percentuale di falsità a tutti i clienti – presunzione – non è ammissibile.
Fattura – indicazione generica delle prestazioni effettuate – indetraibilità – non consegue necessariamente.

Non costituisce presunzione grave e precisa quella secondo la quale se una impresa abbia emesso una certa percentuale di fatture per operazioni inesistenti, tutti i clienti della stessa impresa abbiano ricevuto lo stesso ammontare di fatture false, dovendo per converso essere dimostrato dall'ufficio, cliente per cliente, che le fatture da questo registrate fossero inesistenti in ragione di elemento ulteriori.

La generica specificazione dell'attività prestata in fattura non è elemento di per sé sufficiente a presumerne la falsità.

d.P.R. 600/73, artt. 39, co.2, legge 212/00, art. 7.

Sentenza n. 0256/2019, del 01.02.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Ornella D'Orazi

Processo tributario – istanza congiunta di rinvio di udienza – omesso rinvio – sentenza – revocabilità – non sussiste – ricorso – è inammissibile.

Non è revocabile la sentenza che sia stata emessa nonostante entrambe le parti congiuntamente avessero formulato istanza di rinvio della discussione in pubblica udienza, stante il fatto che le ipotesi di revocazione sono individuate all'art. 395 c.p.c. e l'omesso rinvio dell'udienza non rientra tra queste.

art. 395 c.p.c.

Sentenza n. 0264/2019, del 04.02.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini

IRPEF – locazione di immobile – risoluzione del contratto – tassazione de canone presunto – non consegue – prova della mancata percezione – spetta al contribuente.
Canone di locazione – mancata percezione – prova presuntiva – è possibile.

Non è assoggettabile ad imposta l'asserito provento da contratto di locazione quando questo sia stato risolto ancorché senza l'osservanza di cui agli artt. 17 e 18 d.P.R. 131/86, fermo restando l'onere della prova in capo al proprietario.
L'avvenuta risoluzione del contratto (e conseguentemente l'omessa percezione del canone) può essere dimostrata (e presunta attraverso fatto quali: la volturazione delle utenze, accertato trasferimento presso altra residenza del conduttore, il mutamento di destinazione d'uso dell'immobile de quo (fatti tutti quanti addotti e comprovati nel caso di specie).

d.P.R. 131/86, art. 17 e 18, d.P.R. 917/86, art. 23, Cass. n. 22588/12, 24444/05.

Sentenza n. 0272/2019, del 04.02.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti

Imposta di registro – cessione di terreno – determinazione del valore – stato di totale abbandono del cespite – metodo comparativo – non è applicabile.

Ai fini della determinazione del valore di un terreno ceduto per l'applicazione dell'imposta di registro non è possibile seguire un criterio comparativo (art. 51, d.P.R. 131/86) con altre porzioni di terreno adesso vicine qualora l'unità scrutinata si caratterizzi per un totale stato di abbandono ed una oggettiva e comprovata inidoneità all'esercizio di un'impresa agricola.

art. 51, d.P.R. 131/86.

Sentenza n. 0282/2019, del 04.02.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo

IVA – autovetture – acquisto intracomunitario – soggetto promotore italiano – mero intermediario – non è tale – soggetto passivo d'imposta – è tale.

E' pieno partecipe di una frode IVA avente ad oggetto l'acquisto intracomunitario di vetture di pregio simulandone la natura "usata", e non mero intermediario, l'imprenditore italiano che promuove l'acquisto nello stato d vetture formalmente acquistate da un soggetto terzo residente in altro stato UE (nel caso di specie in Romania) ma di fatto provenienti dalla Germania.
La natura di soggetto promotore della frode può essere presunta attraverso la partecipazione di questo alla società interposta estera e alle modalità di pagamento (nel caso di specie l'acquirente italiano versava una caparra che veniva restituita all'atto di acquisto della vettura).

d.P.R. 633/72, art. 51 e 52, d.lgs. 74/00, art. 8.

Sentenza n. 0290/2019, del 07.02.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Gino Cirielli

Iscrizione ipotecaria nei confronti di liquidatore – accertamento dei confronti di società estinta – ammissibilità – non sussiste.
D.lgs. 175/14, art. 28 – applicabilità retroattiva – non sussiste.

Non si può provvedere ad iscrizione ipotecaria nei confronti di una persona fisica già socio liquidatore di una società per un debito tributario d quest'ultima qualora l'atto accertativo (nel caso di specie, non contestato) non fosse stato notificato anche al socio liquidatore.
La disciplina di cui all'art. 28, co. 4, d.lgs. 175/14 in materia di società cancellate dal registro delle imprese non ha efficacia retroattiva e non si applica alle società comunque cancellate da registro delle imprese prima della sua entrata in vigore

d.P.R. 602/73, art. 36, art. 2495 co. 2 cod. civ., art. 28, co. 4 d.lgs. 175/14, Cass. n. 6743/15.

Sentenza n. 0292/2019, del 08.02.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Cirto Milanese

Processo tributario – riassunzione – contributo unificato – è dovuto.

Il contributo unificato è dovuto anche per il giudizio che scaturisce dalla riassunzione del processo a seguito di sentenza di cassazione.
La fase e il relativo giudizio di riassunzione infatti non sono una mera reiterazione del giudizio d'appello, ma una fase processuale autonoma e indipendente, per la quale deve trovare applicazione il contributo suddetto.

d.P.R. 115/02, art. 9, co. 1, art. 13, co. 6, d.lgs. 546/92, art. 63, Cass. n. 8912/18.

Sentenza n. 0294/2019, del 11.02.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maurizio Block, Relatore: Gianluca Petragnani Gelosi

Fondazione bancaria – ente non commerciale – art. 6 d.P.R. 601/73 – applicazione – non è possibile – primazia dell'attività commerciale – gestione della banca – si presume.

Non beneficia del regime fiscale di favore di cui all'art. 6 d.P.R. 601/73 la fondazione di origine bancaria che mantenga ancora una attività di gestione dell'istituto di credito e per la quale dunque si possa presumere il primato dell'obiettivo commerciale rispetto a quello solidaristico.
Non costituisce valido argomento di segno contrario il fatto che la maggior parte dei dividendi percepiti a seguito della partecipazione nell'azienda bancaria siano poi destinati a finalità solidaristiche, soprattutto quanto lo stesso statuto della fondazione ne impone prima di tutto l'accantonamento per mantenere una adeguata quota di partecipazione della banca a seguito di possibili futuri aumenti di capitale.

d.P.R. 601/73, art. 6, d.lgs. 356/90, art. 12, legge 1745/62, art. 10 bis, Cass. n. 4018/16, 11648/17, 7882/16.

Sentenza n. 0319/2019, del 14.02.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Raffaele Di Ruberto

Accertamento – obbligo di motivazione – riscontro alle osservazioni del contribuente – è necessario – omissione – nullità dell'atto impositivo – consegue.

E' affetto da nullità, per difetto di motivazione, l'avviso di accertamento che non tenga conto delle osservazioni sollevate dal contribuente nella fase di contraddittorio procedimentale e ad esse non abbia dato puntuale riscontro nella parte motiva.
Lo statuto dei diritti del contribuente, che attua principi costituzionalmente garantiti rafforza l'obbligo motivazionale dell'atto impositivo, garantendo così in modo rafforzato la tutela del soggetto passivo d'imposta

legge 212/00, art. 12, co. 7, Cass. n. 2239/18, CTR Lombardia 4709/15.

Sentenza n. 0320/2019, del 18.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Giovanni Fabio Aiello

IVA – liquidazione – IVA di gruppo – controllo societario – cessione delle azioni in pegno – non rileva – regime speciale – si applica.

Non osta all'applicazione del regime IVA di cd. "liquidazione di gruppo" il fatto che il pacchetto di azioni della società controllante sia stato concesso in pegno a una banca creditrice qualora l'effettiva attività di controllo (indipendentemente dalla legittimazione all'esercizio del diritto di voto) sia pur sempre stata esercitata dalla prima società.

d.P.R. 633/72, art. 73, co. 3, art. 2348 Cod. civ., d.m. 13.12.79, art. 2, Direttiva 77/388/CEE art. 4, § 4, Cass. n. 1915/16, 11451/14

Sentenza n. 0324/2019, del 15.02.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi

IRPEF – reddito da fabbricati – appartamento non locato – aumento di 1/3 della rendita – si applica – prova contraria – spetta al contribuente.

L'aumento di 1/3 della rendita attribuita ad un appartamento non concesso in locazione si applica automaticamente a meno che il proprietario dello stesso non dimostri, con ampio supporto documentale, che lo stesso immobile non si abitabile (nel caso di specie si cita ad esempio il mancato allacciamento alle utenze) oppure che sia destinato ad abitazione principale della sua famiglia.

Sentenza n. 0338/2019, del 18.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Antonio Costanzo

IRPEF – deducibilità IRAP – anni 1998 e 1999 – intero ammontare – è ammissibile.
IRAP – deducibilità IRPEF – d.l. 185/08 – d.l. 201/11 – limitazione alla deducibilità – è tale – *ius superveniens* – è tale – applicazione retroattiva – non sussiste.

E' da ritenersi pienamente deducibile dall'IRPEF l'IRAP versata da professionisti (ancorché nella forma di associazione professionale) prima delle novelle legislative del 2008 e del 201 che limitano siffatta deducibilità, ma che sono da intendersi come *ius superveniens* e quindi insuscettibile di applicazione retroattiva.

d.l. 185/08, art. 6, d.l. 201/11, art. 2, co. 1, C. cost. 258/09, 232/12.

Sentenza n. 0340/2019, del 18.02.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonio Mancini, Relatore: Gian Luca Petragnani Gelosi

Imposta di registro – imposte ipocatastali – contratto di locazione – riqualificazione – cessione di diritto di superficie – art. 20 d.P.R. 131/86 – non si applica.

L'art. 20 d.P.R. 131/86 non può essere utilizzato per riqualificare un contratto di locazione in una cessione di diritto reale di superficie (nel caso di specie riguardante un lastrico su cui posare un impianto fotovoltaico) quando elementi esterni (come la durata del contratto avuto riguardo a quella dell'impianto), e le modalità di pagamento (pattuito su base periodica mensile che mal si concilia con la cessione di diritto reale minore) fanno propendere per una soluzione in senso opposto.

d.P.R. 131/86, art. 20, art. 952 Cod. civ, Cass. 21526/13, 9012/09, C. app. Roma 334/89.

Sentenza n. 0350/2019, del 19.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Giuliano Andreoli

Intimazione di pagamento – titolo esecutivo - non è tale – atto emesso nell'interesse de contribuente – è tale.
Sentenza di Commissione tributaria – titolo esecutivo – è tale.

L'intimazione di pagamento notificata dall'Amministrazione a seguito di sentenza a sé favorevole non rappresenta titolo esecutivo, ma mero avviso (nell'interesse del contribuente) finalizzato ad informarlo del prossimo affidamento del ruolo all'agente di riscossione (e del successivo aggravio dell'aggio di riscossione). Resta pacifico che il titolo esecutivo (ancorché provvisorio) resta la sentenza della Commissione tributaria.

d.lgs. 546/92, art. 32, co. 2, art. 68.

Sentenza n. 0363/2019, del 21.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Alberto Ziroldi

Reddito d'impresa – migliorie a immobile strumentale condotto in locazione – quota di ammortamento – deducibilità – è possibile. Immobile condotto in locazione – contratto – migliorie apportate – indennità per il conduttore – esclusione – rilevanza della pattuizione in sede fiscale – non sussiste.

Risulta comunque deducibile la quota annuale di ammortamento per migliorie apportate dall'imprenditore conduttore di un immobile in forza di contratto di locazione a quest'ultimo, indipendentemente dal fatto che lo specifico contratto di locazione non prevedesse a favore del locatario alcuna indennità per le eventuali modificazioni apportate allo stato degli immobili in costanza di contratto.
Le limitazioni contrattualmente previste e rilevanti dal punto di vista del diritto civile non sono di per sé idonee a mutare *in peius* l'applicazione della norma tributaria.

d.P.R. 917/86, art. 108, co.3, art. 109, Cass. n. 11533/18, 17421/16.

Sentenza n. 0365/2019, del 21.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Alberto Ziroldi

Processo tributario – motivo aggiunto – accettazione implicita del contraddittorio – pronuncia della Commissione sul merito – è ammissibile. Indagini bancarie – movimentazioni finanziarie – ascrivibilità alle normali esigenze della vita – presunzione di maggior reddito occultato – non sussiste.

Non sussiste violazione dell'art. 24 d.lgs. 546/92 quando, a seguito di motivo aggiunto di una delle parti la controparte replica, accettando quindi implicitamente il contraddittorio, e di conseguenza la Commissione di prime cure statuisce in merito.
È legittimo l'avviso di accertamento notificato senza il decorso di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione posto che il diritto al contraddittorio cd. "endoprocedimentale" non si applica per i tributi non armonizzati.
Le presunzioni per i maggiori "ricavi occultati" che scaturiscono da accertamento finanziari non si applicano qualora le movimentazioni di riferimento possano trovare giustificazioni nelle normali esigenze di spesa ella vita di un ordinario nucleo familiare.

d.P.R. 600/73, art. 32, co. 1; d.P.R. 633/72, art. 51, co. 2, d.lgs. n. 546/92, art. 24, co. 3 e 4, legge n. 212/00, art. 12, co. 7, Cass. n. 12220/17, 21071/1724823/15.

Sentenza n. 0367/2019, del 22.02.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Elisabetta Mainini

Processo tributario – termine per l'impugnazione dell'atto – scadenza – successiva istanza di accertamento con adesione – rimessione in termini per l'impugnazione – non consegue.

Il contribuente non è rimesso nei termini per impugnare l'avviso di accertamento a seguito di istanza di accertamento con adesione a seguito della quale l'ufficio abbia attivato contraddittorio per la definizione della controversia (nel caso di specie esauritasi con esito infruttuoso) qualora la medesima istanza sia stata presentata a termine per l'impugnazione già scaduto.

d.lgs. 546/92, art. 21, legge 890/82, art. 8, d.lgs. 218/97, art. 6, co. 2 e 3.

Sentenza n. 0369/2019, del 22.02.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Stefania Bernardini, Relatore: Rita Chierici

IVA – operazioni tra Italia e Repubblica di San Marino – non imponibilità – è tale – violazioni meramente formali – conseguenze sostanziali – non sussistono.
IVA – Repubblica di San Marino – frode carosello – consapevolezza della frode – elemento sintomatico – immediata rivendita del bene – non è sufficiente.

Il mero riscontro di irregolarità formali non fa venir meno il regime di non imponibilità IVA fra Italia e Repubblica di San Marino.
Non è sufficiente per dimostrare la sussistenza di una frode cd. "carosello" tra Italia e repubblica san Marino, il fatto che una vettura ceduta da una impresa italiana a una sammarinese sia stata subito rivenduta d questa seconda un cliente italiano dopo pochi giorni dalla prima cessione, ben potendo essere il promo venditore italiano all'oscuro di questa seconda operazione commerciale (asseritamente) fraudolenta

d.P.R. 633/72, art. 8, art. 71, Cass. n. 16450/14, Corte di giustizia UE C-111/92 del 2 agosto 1993.

Sentenza n. 0375/2019, del 25.02.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Valerio Bolognesi

Coniugi – residenze separate – ICI - duplicazione dei benefici per l'abitazione principale – non spetta.

I coniugi (asseritamente) separati di fatto e residenti in due dimore distinte non possono vedersi riconosciuti per ciascuno dei due immobili i benefici previsti ai fini IC per la "abitazione principale" salva effettiva prova del venir meno del vincolo coniugale a seguito di separazione o divorzio.

d.lgs. 504/92, art. 8, Cass. n. 14389/10, 12050/18, 15444/17, 12299/17, 13062/17, 12050/18.

Sentenza n. 0378/2019, del 22.02.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Stefania Bernardini, Relatore: Gianluigi Morlini

Commissione tributaria – sentenza di Corte costituzionale – limitazioni alla retroattività – superamento in via interpretativa – non è possibile – principio di equilibrio di bilancio – art. 81 Costituzione – rileva.

La commissione tributaria non può travolgere il limite alla cd. "retroattività" di una sentenza di cd. "spesa" della Corte costituzionale (nel caso di specie la pronuncia n. 10/15 sulla cd. "*Robin Hood Tax*") posto che anche nelle sentenze della corte va riconosciuto il bilanciamento tra le situazioni giuridiche soggettiva lese e il principio di cui all'art. 81 della Carta, così come statuito dalla Consulta.

art. 2, 3 e 81 Cost., d.l. 11208, art. 16, C. cost. 10/15, 260/90.

Sentenza n. 0379/2019, del 22.02.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Stefania Bernardini, Relatore: Gianluigi Morlini

Commissione tributaria regionale – sentenze – conflitto con sentenza pregressa passata in giudicato – revocabilità – presupposti – sussistono.

Va revocata la sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale che, accogliendo il ricorso della contribuente annulli un atto di accertamento per una annualità quando, *coeteris paribus*, per una annualità precedente era già passata in

giudicato sentenza favorevole all'ufficio: si verte in questo caso in una situazione di giudicato cd. "esterno" che legittima la revocazione della sentenza successiva rispetto ad altra già divenuta definitiva.

art. 2909 Cod. civ.; Cass. 13916/2006, 5378/2017, 16921/2015, 13498/2015, 19590/2014, 19044/2014, 24433/2013, 14719/2013.

Sentenza n. 0381/2019, del 25.02.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Gino Cirelli

Imposta di successione – liquidazione – esaurimento del potere accertativo – non consegue. Successione – asse ereditario – fideiussione sottoscritta in precedenza dall'attuale *de cuius* e dall'erede – deducibilità – 50% è tale.

Nell'imposta di successione, contrariamente a quanto avviene nelle imposte dirette e nell'IVA non esiste una norma che impedisce all'amministrazione finanziaria di reiterare atti impositivi (nel caso de quo, avvisi di liquidazione) per correggere errori materiali o di calcolo, escludere passività o oneri indeducibili o non documentati.
Una fideiussione sottoscritta a suo tempo dall'attuale *de cuius* e dall'erede è deducibile, come passività, solo al 50% dall'asse ereditario stante la solidarietà del rapporto fideiussorio.

d.lgs. 346/90, artt. 20 e 33, co. 2, art. 1936, co. 1, art. 1944, art. 1946 Cod. civ., Cass. n. 8029/13.

Sentenza n. 0385/2019, del 21.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Albert Ziroldi

Processo tributario – giudicato esterno – sentenza – mancata produzione nei termini di cui all'art 24 d.lgs. 546/92 – efficacia – non sussiste. Processo tributario – età del contribuente – ragione di remissione in termini – non è tale.

Non si può avvalere del giudicato esterno a sé favorevole (nel caso di specie trattavasi di recupero di maggior imposta di registro per la cessione di immobile che l'acquirente in separato giudizio era riuscito ad annullare) il contribuente che abbia omesso tempestiva produzione della sentenza ai sensi dell'art. 24 d.lgs. 546/92.
L'avanzata età del contribuente e la sua asserita difficoltà nella gestione quotidiana non può essere considerato elemento utile alla remissione termini per presentazione di diverso ricorso.

d.P.R. 602/73, art. 12, co. 2 e 3, legge 212/00, art. 7, co. 3, d.lgs. 241/90, art. 21 - octies, art. 1306 Cod. Civ., art. 153 c.p.c., Cass. n. 1449/17, 29087/18, 655/14, 2787/06.

Sentenza n. 0386/2019, del 21.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Alberto Ziroldi

Accertamento – contratto di appalto – riqualificazione – intermediazione di manodopera – onere della prova – spetta all'ufficio.

Qualora l'ufficio intenda riqualificare un contratto d'appalto in una illecita intermediazione di manodopera retribuita in "nero" ha l'onere di superare la rappresentazione documentale che dell'operazione è stata fornita dalla parte ed addure ulteriori elementi che permettano la suddetta interpretazione, con conseguente indeducibilità dei costi e indetraibilità dell'IVA rappresentata in fattura.

art. 2729 Cod. civ., Cass. n. 9670/17, 25778/14.

Sentenza n. 0389/2019, del 26.02.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Gian Luca Petragnani Gelosi

IVA – rimborso – diniego per abuso del diritto – obbligo a contraddittorio preventivo – sussiste – omessa celebrazione – nullità dell'atto – consegue.

L'ufficio che intenda disconoscere il diritto al rimborso di un credito IVA lamentando la sussistenza di un abuso del diritto ha l'obbligo di attivare un contraddittorio procedimentale nell'ambito del quale verificare la sussistenza di valide ragioni economiche che abbiano condotto il contribuente ad effettuare quelle scelte.
In mancanza di siffatto contraddittorio l'atto di diniego è irrimediabilmente nullo. (nel caso di specie, il contribuente odontoiatra aveva costituito una società commerciale la solo fine di acquistar e ristrutturare lo studio impiegato per la sua attività, accedendo così a un più mite regime IVA).

d.P.R. 600/73 art. 37 bis, Cass. n. 24739/13, 3775/18, 24567/14, CTR Lombardia n. 4401/15

Sentenza n. 0393/2019, del 25.02.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Rizzo

TARES – TARSU – variazioni nel possesso dell'immobile – efficacia – dall'anno successivo – è tale.
TARES – TARSU – variazioni nel possesso dell'immobile – comunicazione – fax – è sufficiente.

Le comunicazioni da parte del contribuente e aventi ad oggetto variazioni dell'utilizzo dell'immobile, ai fini TARES hanno effetto dal periodo d'imposta nel quale sono effettuate, dovendosi comunque riconoscere all'amministrazione uno *spatium deliberandi*.
Ha efficacia giuridica la comunicazione via fax al responsabile dell'ufficio tributi del comune con la quale il contribuente segnala la mancata utilizzazione dell'immobile stesso e quindi la non debenza del tributo ambientale

d.lgs. 507/93, art. 64, art. 66, co. 5, d.lgs. 546/92, art. 15, co. 1; art. 92, co. 2 c.p.c.

Sentenza n. 0397/2019, del 26.02.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Felicita Pugliese, Relatore: Gino Cirelli

Tassa di possesso autoveicoli - bollo auto – prescrizione – termine triennale – è tale – iscrizione a ruolo – atto interruttivo – non è tale.

La pretesa tributaria regionale in merito alla tassa di possesso degli autoveicoli (cd. "bollo auto") si prescrive in tre anni dal momento in cui sarebbe stato dovuto il pagamento. La mera iscrizione a ruolo, come atto interno all'amministrazione finanziaria, non è idoneo alla interruzione del decorso del suddetto termine.

d.l. 953/82, art. 5, art. 2943, co. 4 Cod. civ., Cass. n. 315/14.

Sentenza n. 0415/2019, del 21.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Alberto Ziroldi

Imposta di registro – cessione di ramo d'azienda – riqualificazione – art. 20 d.P.R. 131/86 – cessione di immobili – è possibile.

La cessione di unità immobiliari da terminare può essere riqualificata da conferimento di ramo d'azienda a conferimento di immobili (con conseguente applicazione proporzionale dell'imposta di registro) qualora il complesso di beni *de quo* non sia di per sé suscettibile di condurre un'attività produttiva.
Il fatto poi che per il completamento degli immobili in questione fosse necessaria manodopera della società conferitaria è ulteriore elemento sintomatico del fatto che non di autonomo ramo d'azienda si tratti ma di complesso di beni immobili (bei merce) destinati a una successiva vendita (nel caso di specie trattavasi di unità abitative).

d.P.R. 131/86, art. 20, Cass. n. 3481/14, 31069/17, 28593/18.

Sentenza n. 0433/2019, del 27.02.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti

Processo tributario – intimazione di pagamento cumulativa – riferimento ad atti pregressi – autonoma impugnabilità – non sussiste.

Non è autonomamente impugnabile dinnanzi alla commissione tributaria l'atto di intimazione al pagamento facente riferimento in via cumulativa ad intimazioni pregresse facenti a loro volta riferimento a cartelle non impugnate, poiché non è come tale previsto nell'elencazione degli atti impugnabili ex art. 19 d.lgs. 546/92.

d.lgs. 546/92, art. 19.

Sentenza n. 0438/2019, del 27.02.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Bruno Lelli

IMU – abitazioni catastalmente distinte ma funzionalmente collegate – applicazione del tributo in modo autonomo – consegue – abitazione principale – status riferibile a uno solo immobile – è tale.

Due unità immobiliari ancorché funzionalmente collegate tra di loro (nel caso di specie, due appartamenti collegata da una scala) ma risultanti catastalmente come distinte, vanno assoggettate in modo autonomo al tributo IMU.
Ne consegue che una sola di esse potrà essere trattata come abitazione principale mentre l'altra sconterà il tributo in modo ordinario.

Corte cost. n. 263/94, 111/97.

Sentenza n. 0447/2019, del 25.02.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto

Società – interposizione fittizia – residenza in Lussemburgo – possesso di redditi di socio residente in Italia – tassazione – consegue.

Vanno attribuiti al socio residente in Italia e qui tassati gli utili distribuiti dalla controllata italiana alla controllante lussemburghese, quando quest'ultima, ancorché regolarmente costituita ed esistente, altro non sia che un espediente per celare l'effettivo possessore del reddito prodotto in Italia.

d.P.R. 600/73, art. 37 bis Cass. n. 15830/16.

Sentenza n. 0462/2019, del 25.02.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto

Classamento catastale – banchine portuali – classe E/1 – spetta – interesse generale – sussiste – strumentalità all'attività d'impresa – non rileva.

Vanno considerati di pubblico interesse (e conseguentemente accatastai in categoria E/1 e non D/8) i manufatti portuali (come banchine e magazzini di deposito) che, ancorché utilizzati per l'esercizio di un'attività in forma di impresa, rispondono ad esigenze di natura generale e all'interesse della collettività.

legge 212/00, art. 10, legge 205/17, art. 1, co. 578, d.l. 262/06, art. 1, co. 40.

Sentenza n. 0471/2019, del 01.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Giovanni Treré

Processo tributario – ricorso – deposito oltre il termine di legge – inammissibilità – consegue – remissione in termini – non è possibile.

È inammissibile il ricorso che sia stato depositato presso la segreteria oltre il termine perentorio statuito dall'art. 22 d.lgs. 546/92, a nulla rilevando che tale ritardo sia imputabile a un collaboratore del procuratore (nel caso di specie, peraltro, anche contribuente). L'istituto della remissione in termini (da applicare restrittivamente), infatti, postula una violazione derivante da fattori esterni e oggettivi, non da errore compiuto dalla stessa parte o da un suo collaboratore stabile (nel caso di specie, la

segretaria) posto che in tale situazione si verte in ipotesi di culpa in vigilando, che permane nella sfera personale del difensore.

art. 22 d.lgs. 546/92; Cass. 1014/2003, 17729/2018, 23430/2016.

Sentenza n. 0482/2019, del 05.03.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi

Reddito d'impresa – contabilità inattendibile – utilizzo di presunzioni semplici – rideterminazione del reddito imponibile – è possibile.

L'amministrazione finanziaria in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d), DPR n. 600/73, e sulla base di presunzioni semplici (purché gravi, precise e concordanti) il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (conforme Cass. 6918/13). Fa concludere in questo senso la sistematica (vale a dire, protratta per più periodi di imposta) disallineamento fra ingente ammontare di ricavi e significative perdite di esercizio.

art. 39, co. 1, lett. d d.P.R. 600/73; Cass. 26036/2015, 6918/2013, 22347/2018.

Sentenza n. 0484/2019, del 04.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri

Immobile storico – mancato accatastamento – strumentalità all'attività agricola – prova - spetta al contribuente.

Non può essere considerato funzionalmente connesso all'attività agricola il palazzo (di interesse storico, quindi già destinatario di un regime ICI di favore) non accatastato per il quale il contribuente omessa di dimostrare il rapporto di strumentalità con l'attività asseritamente condotta per il tramite del medesimo. L'onere della prova circa il suddetto rapporto di strumentalità spetta al contribuente.

d.l. 557/93, art. 9, co. 3, Cass. n. 1694/18

Sentenza n. 0485/2019, del 04.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri

Imposta sul reddito – d.l. 78/09, art. 12 – provvista presso istituto di credito in San Marino – presunzione di reddito – sussiste – presunzione *iuris tantum* – è tale.

La provvista presso istituto di credito estero di paese caratterizzato da un regime fiscale favorevole (nel caso, la Repubblica di San Marino) si presume formata tramite redditi sottratti a tassazione (art. 12, d.l. 78/09) salva la prova contraria del contribuente.
Non si considera prova contraria il fatto che la provista sia stata create mediante assegno circolare emesso da banca italiana, posto che il modo più agevole per ottenere la suddetta provvista estera (ma più tracciabile) sarebbe stato un semplice bonifico.

d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4, co. 1, 2, e 3; Cass. n. 27629/18, 2662/18.

Sentenza n. 0487/2019, del 04.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti

Accertamento tributario – contraddittorio preventivo – omissione – nullità dell'atto impositivo – consegue.

Il contraddittorio preventivo, a differenza di quanto sostenuto da alcune sentenze della Corte di Cassazione, è essenziale prima dell'emissione dell'avviso di accertamento ai fini di un corretto rapporto in trasparenza e buona fede tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente. Dal suo mancato rispetto scaturisce necessariamente la nullità dell'avviso emesso, perché viene leso il naturale diritto di difesa prescritto anche dalla Carta Costituzionale la quale all'art. 24 dispone: "La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento".
Ai fini dell'applicazione dell'accertamento reddittometrico l'Ufficio non può utilizzare, per la dimostrazione dello scostamento tra reddito dichiarato e reddito sinteticamente attribuibile per un biennio, una annualità per la quale è spirato il termine di accertamento.

art. 38, co. 4 e 5, d.P.R. 600/73, art. 12, l. 212/2000; Cass. 19667/2014, 21586/2015, 24823/2015, 9484/2017.

Sentenza n. 0493/2019, del 04.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti

IVA – contratto di leasing – corresponsione degli interessi da parte del produttore del bene - operazione di natura finanziaria – non è tale – assoggettamento adii IVA – consegue.

Ai fini IVA non ha natura finanziaria, ma è mera operazione commerciale, quella in base alla quale il produttore di un bene corrisponde alla società di leasing che provvede alla cessione dello stesso un ammontare periodico pari agli interessi dovuti dall'acquirente finale del bene che in questo modo acquista in leasing con un canone mensile più basso (in quanto depurato di un ammontare pari agli interessi che resta in capo al produttore del bene).

d.P.R. 633/72, art. 10, art. 13, art. 54, co. 4; direttiva 77/388/CEE, art. 73.

Sentenza n. 0494/2019, del 04.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti

Tassa sulle concessioni governative – azienda faunistico venatoria – riduzione – territorio montano – sussiste.

Territorio montano – individuazione – legge regionale – non spetta – legge nazionale del 1952 – spetta- successiva abrogazione – non rileva.

La natura "montana" di un territorio su cui insiste una azienda faunistico venatoria è individuata in base alla legge 991/52, ancorché successivamente abrogata, posto che in seguito il legislatore ha conferito alla regione il potere di individuare comunità montane (per finalità "altre" rispetto a quelle fiscali), senza tuttavia attribuire alle stesse il potere di individuare che cosa si intenda per territorio montano.
Ne consegue che non può darsi luogo in questo caso a un rinvio cd. "dinamico" nella legislazione, essendo il territorio montano, anche oggi, quello che lo era nel 1952 in base all'ultima legge nazionale applicabile.

d.lgs. 230/91, art. 16, legge regione Emilia Romagna 2/04, art. 117 Cost., legge 991/52, artt. 1 e 14, d.lgs. 267/00, art. 27 e 28.

Sentenza n. 0495/2019, del 04.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti

Processo tributario – appello – notifica mediante PEC – omesso deposito atti presso portale SIGIT – inesistenza – consegue.

È inesistente la notifica dell'atto di appello che sia avvenuta mediante posta elettronica certificata e che non sia poi seguita dal deposito degli atti presso la commissione competente attraverso il portale Sigit predisposto dal Ministero dell'Economia.
Una volta notificato l'atto mediante posta elettronica certificata non è possibile dare seguito al deposito mediante la tradizionale modalità cartacea.

art. 16-bis, d.lgs. 546/92; Cass. 18321/2017, 9430/2018.

Sentenza n. 0496/2019, del 06.03.2019, Sez. 09

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Stefano Marinelli

Contratto di leasing – IVA – mancata retrocessione del bene – addebito dell'imposta – permane – recupero mediante emissione di note di accredito – non è possibile.

La mancata consegna del bene comporta la vanificazione dell'operazione di *leasing* e le successive operazioni di compravendita e di locazione devono ritenersi inesistenti se manca la consegna del bene oggetto del contratto di locazione finanziaria:
Ne consegue che resta dovuta l'imposta sul valore aggiunto così come esposta nelle fatture di cessione dei beni ex articolo 21 co. 7 DPR 633 del 72 e che la medesima non possa essere recuperata successivamente mediante l'emissione di note di credito.

art. 26 d.P.R: 633/72, art. 12, co. 7 l. 212/2000; Cass. 27421/2018, 20036/2018.

Sentenza n. 0500/2019, del 04.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Domenico Iannitti

IRPEF – detrazione per ristrutturazione di immobile – cessione di porzione dello stesso manufatto – passaggio del diritto alla detrazione – consegue.

Le detrazioni previste per migliorie all'unità immobiliare di cui alla legge 449/97 passano all'acquirente dello stesso (nella misura in cui non siano state godute) anche

nel caso in cui (come quello di specie) il passaggio dell'immobile avvenga solo per una porzione di esso e non per la sua totalità (cessione peraltro avvenuta nell'ambito di un medesimo nucleo familiare, nel caso di specie).

legge 449/97, art. 1, co. 7.

Sentenza n. 0501/2019, del 13.03.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Domenico Iannitti

Detrazioni - Ristrutturazione immobiliare – coniuge in comunione di beni – spettanza – sussiste – affidamento – va tutelato.

Le detrazioni previste ai fini delle imposte dirette per le ristrutturazioni immobiliari spettano anche nel caso in cui il coniuge in regime di comunione dei beni abbia acquistato proprietà di porzione dell'immobile da suoi familiari, qualora l'operazione sia compiuta prima dell'entrata in vigore dell'art. 1 co. 7, l. 449/97. Questo al fine di tutelare il legittimo affidamento del contribuente e salvaguardare la sostenibilità economica dell'operazione intrapresa.

legge n. 449/97, art. 1, co. 7.

Sentenza n. 0504/2019, del 13.03.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Domenico Iannitti

Imposta di registro – valore dell'immobile – comparazione – elemento rilevante – situazione complessiva del mercato immobiliare – è tale.

Nella valutazione di comparabilità del valore di due immobili ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non va tenuto conto solo della zona censuaria e della classe di accatastamento ma è necessario considerare la dinamica del mercato immobiliare nel suo complesso e l'andamento dei prezzi.
Ne scaturisce l'assoluta irragionevolezza della comparazione tra due immobili qualora il primo dei due sia stato oggetto di cessione in un momento in cui il mercato immobiliare italiano era caratterizzato da una situazione di particolare ricchezza del tutto assente nel momento in cui il secondo immobile è stato oggetto di compravendita.

Sentenza n. 0507/2019, del 11.03.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti

Accertamento – diritto al contraddittorio – principio generale dell'ordinamento – è tale – applicazione limitata ai tributi armonizzati – non sussiste. IVA – cessioni intracomunitarie – prova dell'effettività – spetta al cedente.

Il diritto al contraddittorio costituisce principio generale dell'accertamento tributario applicabile non soltanto ai tributi armonizzati, ma più in generale a tutte le imposte previste nell'ordinamento domestico. Ne scaturisce la nullità dell'atto impositivo emesso in carenza della suddetta fase procedimentale per violazione dell'art. 24 della Carta costituzionale, che deve essere esteso anche alla fase pre-processuale, nonché per violazione dell'art. 97 della medesima Carta che deve ispirare in ogni fase l'azione dell'Amministrazione finanziaria.
In tema di imposta sul valore aggiunto e di cessioni intracomunitarie di beni, l'onere di provare l'effettività della cessione e la consegna dei prodotti in un altro stato dell'Unione Europea incombe in capo al contribuente, e non all'Amministrazione finanziaria.
In mancanza della suddetta prova (nel caso di specie risultavano essere del tutto assenti i documenti di trasporto) si può presumere che la merce venduta sia stata in verità immessa nel territorio nazionale, e che quindi l'operazione fosse da assoggettare ad IVA in Italia.

Cost. artt. 24, 97; Carta diritti fondamentali UE, art. 41; legge 212/00, art. 12, co. 7; d.P.R. 633/72, art. 54; Corte di giustizia UE C-129/13 e C-130/13 del 03.07.2014; Cass. n. 4636/14, 15693/15, 26062/15, 15871/16.

Sentenza n. 0513/2019, del 12.03.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Luca Tampieri

Imposte dirette – commissioni bancarie – computo alla stregua di interessi passivi – è necessario – applicazione art. 96 d.P.R. 917/86 – consegue. Interessi di mora – natura commerciale – è tale – computo a *plafond* – art. 96 d.P.R.- 917/86 – non è possibile.

Le commissioni dovute a un istituto di credito a fronte di un finanziamento erogato non possono essere intese come oneri bancari, essendo per contro incontestabile loro natura di oneri finanziari. Ne consegue che la deducibilità in capo al soggetto mutuatario incontra i limiti previsti dall'art. 96 d.P.R. 917/86, previsti per gli interessi passivi.

Gli interessi di mora per il ritardato pagamento di debiti pecuniari non rientrano nel plafond di calcolo di cui all'articolo 96 del d.P.R. 917/86, e quindi non incrementano l'ammontare degli interessi passivi deducibili.

d.P.R. 917/86, artt. 96, 109, co. 7.

Sentenza n. 0533/2019, del 18.03.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Valerio Bolognesi

TARSU – abitazione principale – prima casa – *bed and breakfast* –debenza – consegue.

È assoggettato a TARSU il proprietario di un immobile adibito ad abitazione principale e che costituisce per il medesimo altresì la prima casa qualora porzione dell'immobile stesso sia adibita ad attività di Bed and Breakfast.
L'Impiego di un immobile per attività ricettiva "Bed and Breakfast" e più assimilabile alla gestione di una attività alberghiera rispetto a quella meramente residenziale ferma restando la potestà comunale in merito a una migliore precisazione di entrambe le fattispecie.

d.lgs. 507/93, artt. 65, 68.

Sentenza n. 0539/2019, del 18.03.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Cirto Milanese

IMU – Consorzi di bonifica – beni immobili strumentali – assoggettamento ad imposta – consegue.

L'ente consorzio di bonifica è tenuto al pagamento dell'IMU per gli immobili di sua proprietà ancorché questi siano utilizzati per l'esercizio della sua attività istituzionale. Tale soggettività passiva scaturisce dal fatto che il consorzio di bonifica è da qualificarsi come soggetto concessionario delle aree demaniali dal medesimo utilizzate, e non come semplice consegnatario degli immobili, dei canali, degli scoli e delle idrovore utilizzate ai fini di bonifica.
L'assoggettamento ad IMU di un immobile dipende dall'accatastamento formale di quest'ultimo a nulla rilevando il dato sostanziale ovvero l'effettivo impiego dell'immobile stesso.

legge regionale E.R. 42/1984, art. 14, co. 1, r.d. 215/33, art. 74; Cass. n. 3275/2019, 22482/17.

Sentenza n. 0542/2019, del 18.03.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Cirto Milanese

IMU – consorzio di bonifica –soggetto passivo – è tale.

Il consorzio di Bonifica è soggetto passivi ai fini IMU per quanto riguarda gli immobili di sua proprietà e utilizzati per lo svolgimento delle sue finalità istituzionali (conforme Cass. 22482/2007).

art. 7, co. 1, lett. a d.lgs. 504/92; Cass. 22482/2007, 3275/2019.

Sentenza n. 0543/2019, del 18.03.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Alberto Rizzo

Studi di settore – presunzione semplice – è tale – ulteriori riscontri probatori – sono necessari – contraddittorio con il contribuente – è necessario.

Le risultanze derivanti dall'applicazione dei cosiddetti "studi di settore" al contribuente non permettono, se singolarmente intese, di ribaltare l'onere della prova in capo a quest'ultimo.
Ne deriva che qualora l'Amministrazione finanziaria voglia disconoscere l'ammontare dei ricavi dichiarato dall'imprenditore commerciale ed utilizzare un importo diverso e più elevato ai fini del calcolo dell'imposta dovuta all'obbligo di suffragare le conclusioni derivanti dagli studi con altre evidenze probatorie derivanti da una puntuale attività istruttoria e successivamente di provocare un contraddittorio con il contribuente stesso per metterlo in grado di dare conto delle sue conclusioni.

d.P.R.,600/73, art.39, d.l. 331/93, art. 62 sexies, co. 3. D.P.R: 633/72, art.54 Cass. n. 11633/2013, 6929/2013.

Sentenza n. 0545/2019, del 19.03.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Bernardo Massari

IRES – esterovestizione societaria – amministratore italiano – prova della residenza – documentazione extracontabile – rileva. Esterovestizione societaria – prova – effettivo *business purpose* – non rileva.

Deve essere considerata esterovestita, e conseguentemente effettivamente residente in Italia dal punto di vista fiscale, la società lussemburghese partecipata da persona fisica residente in Italia che a sua volta controlli una società residente nel territorio della penisola.
Ai fini dell'accertamento della esterovestizione societaria non rileva il fatto che la residenza all'estero risponda ad effettive esigenze economiche quanto piuttosto la mera fittizietà della localizzazione.
Il ruolo di effettivo controllo da parte della persona fisica residente in Italia può essere presunto alla luce della documentazione rilevata in sede di attività istruttoria qualora questa collida con la rappresentazione della vita sociale desunta dai registri della società (nel caso di specie l'amministratore italiano risultava gestire la società lussemburghese dall'estero ma dal carteggio elettronici reperito sul suo PC emergeva incontestabilmente il fatto che la gestione della società lussemburghese veniva effettuata dalla penisola).

d.P.R. 917/86, art. 73, co. 3, d.lgs. 74/00, art. 5, Cass. n. 40327/2014, 12237/2018, 50151/2018, 19007/2015, 33234/2018, 2869/2013, 32642/2018.

Sentenza n. 0565/2019, del 22.03.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici

Accantonamento a fondo pensione – prelievo sostitutivo – eccedenza rispetto ad ordinaria ritenuta alla fonte – rimborso – consegue.

Va rimborsata al pensionato risparmiatore la maggiore imposta derivante dall'applicazione di un prelievo in via sostitutiva sui proventi derivanti dagli accantonamenti a fondo pensione rispetto alla ritenuta alla fonte pari al 12,5% prevista dalla legge sui medesimi trattamenti in ragione delle sopravvenute modifiche legislative (art.6, l.482/85).

art. 16 d.P.R. 917/1986; Cass. 21569/2017, 16270/17, 3438/16.

Sentenza n. 0569/2019, del 25.03.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti

Accertamento – prova – processo verbale di constatazione notificato a terzi – onere di integrale allegazione – sussiste.

È necessario allegare all'avviso di accertamento il pregresso processo verbale di constatazione nella sua integralità qualora questo sia destinato a un soggetto terzo rispetto alla verifica, ma che comunque sia determinante ai fini delle risultanze di questa.
L'onere di allegazione integrale del processo verbale di constatazione va ulteriormente osservato qualora le risultanze del caso di specie determinano il cosiddetto raddoppio dei termini di accertamento.

d.P.R. 600/73, art. 43, d.lgs. 74/00, art. 2, legge 212/00, art. 7, Cass. n. 562/2017, Corte cost. 247/2011

Sentenza n. 0570/2019, del 25.03.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Sandro Labanti

IVA – violazione formale – applicazione di sanzione pari all'imposta asseritamente evasa – sproporzione – sussiste – disapplicazione della sanzione – consegue.

Non può essere applicata, in quanto oggettivamente sproporzionata rispetto alla violazione realizzata, la sanzione amministrativa comminata per l'omessa autofatturazione a fronte di un servizio erogato da soggetto non residente, qualora l'imposta erroneamente addebitata non sia stata oggetto di detrazione da parte del contribuente, e quindi nessun pregiudizio per l'erario italiano abbia effettivamente avuto luogo.
È onere dell'Amministrazione finanziaria quello di dimostrare la consapevolezza della frode da parte dell'operatore economico che asseritamente abbia tratto beneficio dall'operazione posta in essere.

d.lgs. 471/97, art. 6, co. 9 bis; d.P.R: 633/72, artt. 17; Cass. 5072/2015, 26854/2014.

Sentenza n. 0583/2019, del 26.03.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Angelo Peticca

Accertamento – redditometro – presunzione relativa – prova contraria – disponibilità di reddito di familiari – effettività – è necessaria.

Le presunzioni recate dallo strumento di accertamento redditometro ribaltano sul contribuente l'onere di provare che la disponibilità dei beni mobili e immobili valorizzati dal regolamento ministeriale sia possibile attraverso la disponibilità di redditi esenti o esclusi da tassazione ovvero da altre forme di ricchezza di natura non reddituale.
Non supera siffatta presunzione il contribuente che adduca il concorso alle spese rilevate dei familiari conviventi Qualora questi ultimi non si caratterizzano per una situazione reddituale particolarmente significativa.

d.P.R. 600/73, art. 38, Cass. n. 3316/2009, 6813/2009.

Sentenza n. 0590/2019, del 25.03.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Piera Tassoni

IRES – società estera – Repubblica di san Marino – esterovestizione – attività gestoria penetrante della controllante – è tale – residenza in Italia – consegue.

Una società nel caso di specie il residente nella Repubblica di San Marino è considerata esterovestita qualora la controllante italiana e in particolare l'amministratore delegato di quest'ultima si caratterizzi per un livello di ingerenza nell'attività gestoria della prima del tutto sproporzionata e ultronea rispetto a quella normalmente ascrivibile a un soggetto controllante.
(Nel caso di specie erano stati rinvenuti nel computer di proprietà dell'amministratore delegato italiano è nella sua casella di email documenti contabili e atti gestori riferiti alla società estera che facevano presumere al di là di ogni ragionevole dubbio un ruolo di gestione immediata e diretta da parte del soggetto italiano).

d.P.R. 917/86, art. 73, Cass. n. 19854/2004, 30055/2008, 32091/2013, 3604/1984, 5359/1988, 497/1997, 7037/2004, 6021/2009.

Sentenza n. 0592/2019, del 25.03.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Piera Tassoni

Locazione immobiliare – prova del "nero" – dichiarazioni del conduttore – riscontri – sono necessari – intestazione delle utenze – è tale.

La prova del corrispettivo percepito "in nero" a fronte di un contratto di locazione di immobile urbano a uso abitativo può essere data attraverso presunzioni, purché gravi precise e concordanti.
Soddisfano tutte queste condizioni le dichiarazioni del conduttore rilasciate alla Guardia di Finanza in merito alla irregolarità del contratto stipulato, qualora siano accompagnate da riscontri oggettivi come l'intestazione delle utenze dell'immobile e l'assoluta inverosimiglianza delle repliche fornite dal proprietario. (Nel caso di specie questo affermava che l'occupazione dell'immobile era avvenuta a sua insaputa e solamente dopo aver riscontrato la suddetta violazione, anziché provvedere allo sgombero dei vani da parte dell'abusivo, aveva stipulato con quest'ultimo un contratto di precario immobiliare poi sostituito da contratto di locazione con un canone non compatibile con il mercato di riferimento, avuto riguardo all'ubicazione - centrale - dell'appartamento).

Sentenza n. 0602/2019, del 21.03.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Mirko Margiocco

Transazione novativa – lavoratore dipendente – art. 2043 Cod. civ. – valenza reddituale – non sussiste.
Ferie non godute – indennità – natura reddituale – sussiste.

Ha natura reintegrativa e risarcitoria la somma percepita da una dipendente licenziato e determinata attraverso una scrittura qualificata come "transazione novativa" qualora la suddetta elargizione trovi il suo fondamento nell'art. 2043 del Codice civile, e dunque nella responsabilità aquiliana.
Tale interpretazione deriva dalla necessità di leggere i contratti, e quindi la specifica transazione, alla luce del principio di buona fede e in combinato disposto con il contenzioso già sussistente tra il dipendente e l'ente presso il quale esso forniva la sua attività lavorativa.
Ha invece di natura reddituale la somma percepita dal dipendente a fronte di ferie non godute.

Art. 2043 Cod. civ., Cass. n. 4455/2006.

Sentenza n. 0613/2019, del 25.03.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Federico Cocchi

Separazione –assegno al coniuge – esigenze locative delle figlie – deducibilità – consegue.

La coniuge separata ha diritto a dedurre dall'assegno di mantenimento erogato dal marito una somma pari, e pro-quota, al canone di locazione da versare per l'immobile occupato insieme alla prole, in quanto risulta oggettivamente evidente la connessione tra le esigenze dei figli e la disponibilità economica del coniuge.
(Nel caso di specie il marito erogava alla coniuge separata, e con due figlie a carico, un assegno di mantenimento per le esigenze locative di queste ultime unitamente alla madre. La commissione tributaria regionale ha ritenuto deducibile l'assegno erogato da parte della coniuge nella misura dei due terzi dello stesso. In un *obiter dictum* lo stesso collegio ha avanzato riserve in merito alla piena deducibilità dell'assegno da parte del marito pur non essendo questo profilo oggetto di controversia).

Sentenza n. 0622/2019, del 25.03.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto

Associazione non riconosciuta – responsabilità del rappresentante – derivazione – ruolo formalmente ricoperto – non è tale – concreta attività svolta nell'interesse dell'associazione – consegue.

La responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38, comma 2, Cod. civ. per colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale effettivamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa ed i terzi. Non è responsabile a questo titolo l'amministratore di una asserita "macro-organizzazione" di diverse associazioni sportive dilettantistiche qualora l'ufficio non dimostri documentalmente l'attività gestoria del suddetto amministratore.

art. 38 Cod. civ.; Cass. 25650/2018, 8752/2017.

Sentenza n. 0630/2019, del 28.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Cesare Lamberti

Cartella di pagamento – computo degli interessi – omessa determinazione analitica – nullità - consegue

Risulta nulla (per violazione dell'art. 7, l. 212/2000) la cartella di pagamento che, dopo essere stata notificata senza un atto impositivo pregresso, non riporti in parte motiva il calcolo degli interessi dovuti dal contribuente debitore e il calcolo dei tempi di mora.

art. 7, l. 212/2000, art. 26, co. 1 d.P.R. 602/73; Cass. 28399/2017.

Sentenza n. 0631/2019, del 28.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Cesare Lamberti

Reddito d'impresa – ricavi – ricostruzione induttiva – attività alberghiera – determinazione alla luce dei piatti di pasta consumati – è ragionevole.

L'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente.
Risulta conforme a questo approccio l'accertamento dell'amministrazione finanziaria nei confronti di esercente di una attività alberghiera che ricostruisca l'ammontare dei ricavi derivante dalle stanze concessi in locazione durante la stagione estiva muovendo dal quantitativo di pasta consumata dai clienti tenendo conto dell'autoconsumo dei dipendenti e delle perdite normalmente imputabili all'attività ristorativa.

d.P.R. 600/73, art. 39, co.1, lett. d, d.P.R. 633/72, art. 54, co. 2, legge, Cass. n. 12254/2018

Sentenza n. 0633/2019, del 28.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Cesare Lamberti

Cartella di pagamento – relata di notifica – omessa compilazione – nullità – consegue – sanabilità – non è possibile.

Affinché la notifica ex art. 148 c.p.c. sia valida, e in caso di contrasto tra i dati risultanti dalla copia di relata allegata all'originale e i dati risultanti dalla copia consegnata al destinatario, occorre far riferimento alle risultanze ricavabili dalla copia in possesso del destinatario. Se questa manca di qualche elemento essenziale, la sua presenza nella relata allegata all'originale non è idonea ad escludere la nullità della notifica ai sensi dell'art. 160 c.p.c.
Risulta dunque insanabilmente nulla la notifica di cartella la cui relata sia lasciata in bianco dal messo notificatore

artt. 148 e 160 C.p.c., Cass. n. 398/2012, 1210/2007, 16578/2002, 5691/2017.

Sentenza n. 0639/2019, del 25.03.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto

Contratto di appalto –artt. 78 e 80 d.lgs. 276/03 – certificazione – riqualificazione dell'Amministrazione finanziaria – contratto di somministrazione di manodopera – non è possibile.

L'amministrazione finanziaria non può unilateralmente riqualificare un contratto di appalto in un negozio di somministrazione di manodopera qualora il primo sia stata certificato sulla base degli articoli 78 e 80 del d.lgs. 276/03.
La norma da ultimo citata (art. 79), infatti, impone una specifica procedura per la contestazione del contratto di appalto che risulta applicabile a tutti i soggetti terzi rispetto allo stesso ivi evidentemente inclusa la stessa Amministrazione finanziaria

d.P.R. 917/86, art. 107, co. 4, d.lgs. 276/03, artt. 79 e 80.

Sentenza n. 0650/2019, del 25.03.2019, Sez. 14

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Nicola Proto

Liquidazione di società – assegnazione ai soci – restituzione – è tale – imposta di registro – non si applica.

Non sconta l'imposta di registro la somma attribuita al socio in sede di liquidazione della società, poiché in questo caso non si ravvisa alcuna assegnazione a quest'ultimo quanto piuttosto una semplice restituzione di ciò che era stato conferito dal socio medesimo all'atto della costituzione della società.

d.P.R. 131/86, art. 19, art. 4, lett. d, Tariffa parte I.

Sentenza n. 0651/2019, del 28.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra

Cartella di pagamento – relata di notifica in bianco – effetti sulla notifica – sussistono – effetti sull'atto – non conseguono.

L'asserita inesistenza della notifica di una cartella di pagamento in ragione di una relata di notifica lasciata in bianco non riverbera sul contenuto dell'atto notificato. I vizi di notifica vanno tenuti distinti dei vizi dell'atto notificato posto che quest'ultimo Può risultare regolare ed efficace anche nel caso in cui la notifica sia stata affetta da irregolarità.

art. 26, d.P.R. 602/73, art. 45 d.lgs. 119/99; Cass. 16370/2012, 13852/2010, 4760/2009.

Sentenza n. 0690/2019, del 02.04.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Sandro Labanti

Spese di pubblicità – spese di rappresentanza – sproporzione – accertamento – necessità di considerare la dimensione del contribuente – sussiste. Frode carosello – Repubblica di San marino – art. 37 d.P.R. 600/73 – applicazione – non sussiste – interposizione fittizia – è tale.

La natura sproporzionata delle spese di pubblicità e rappresentanza, dalla quale deriverebbe la non deducibilità fiscale, deve essere vagliata alla luce del fatturato della

società pubblicizzata. Ne scaturisce che si può ritenere sempre proporzionata una spesa qualora essa sia stata affrontata da una società di grandi dimensioni, e comunque con un fatturato e con un ammontare di ricavi assolutamente compatibile con le spese sostenute.
Qualora l'ufficio intenda sostenere un'interposizione reale di persona ex art. 37 d.P.R. 600/73 ha l'onere di dimostrare l'operazione interpositiva, avuto riguardo alle specifiche circostanze del caso concreto.
La norma invocata, peraltro, non permette di contrastare una triangolazione con un paese extracomunitario (nel caso di specie, la Repubblica di San Marino) dovendosi tuttalpiù fare riferimento in ragione del momento storico in cui la contestazione ha avuto luogo, all'art. 37-bis d.P.R. 600/73 per quanto concerne gli effetti ai fini delle imposte dirette di un'asserita frode carosello.

d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. b) e c), d.P.R. 633/72, art. 54, co.1, d.lgs. 446/97, art. 25.

Sentenza n. 0701/2019, del 02.04.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Gian Luca Petragnani Gelosi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Cartella di pagamento – vizi formali e sostanziali – impugnabilità - atti successivi – non ammissibile - rimessione in termini - è tale

In materia di atti dell'esecuzione successivi alla notifica della cartella di pagamento, quale ad esempio l'avviso di iscrizione ipotecaria, deve riconoscersi la non impugnabilità di tali atti per vizi formali o sostanziali della cartella precedentemente notificata. Una diversa conclusione comporterebbe infatti una rimessione in termini per l'impugnazione della cartella stessa.

Sentenza n. 0702/2019, del 03.04.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Marco D'Orazi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Concessioni governative – utilizzo di telefoni cellulari – presupposto oggettivo – titolarità della licenza – è tale

In materia di concessioni governative per l'utilizzo di apparecchi terminali radiomobili di comunicazione (ovvero i telefonini), il presupposto oggettivo del tributo è costituito non già dai supporti tecnicamente necessari all'utilizzo del sistema, bensì dal mero titolo giuridico con il quale l'utente è abilitato ad utilizzare il sistema

stesso, ossia una licenza d'uso o documento sostitutivo attestante l'esistenza di un abbonamento al servizio.

art. 21 tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972; art. 160 D. Lgs. n. 259/2003; SS.UU. sent. n. 9560/2014; Cass. ord. N. 9560/2016

Sentenza n. 0703/2019, del 03.04.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Alberto Rizzo
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Marchi aziendali – utilizzazione economica – privati non imprenditori – trattamento fiscale -

L'importo percepito dal privato non imprenditore, titolare di un marchio, a seguito della cessione dello stesso a terzi trova ragione dell'assunzione dell'obbligo di permettere ad altro soggetto l'utilizzazione del marchio. Come tale dunque non è riconducibile alla fattispecie dei redditi diversi derivanti dall'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere.

art. 67 comma 1 lett. l) TUIR

Sentenza n. 0704/2019, del 03.04.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Alberto Rizzo
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Società di capitali – ristretta base proprietaria - costi indebitamente dedotti – utile extra-contabile – presunzione di distribuzione ai soci – abuso del diritto – è tale

In una società di capitali a ristretta base partecipativa, la presunzione di riparto fra i soci dell'utile extra-contabile accertato è fondata sul principio generale dell'abuso del diritto e sulla tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale nonché all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa in quanto tale, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dall'imprenditore nel caso specifico. Grava quindi sul contribuente l'onere di offrire, negli stessi termini previsti per i casi di abuso del diritto, la prova contraria.

Cass. n. 13338/2009; n. 8481/2009; n. 30055/2008.

Sentenza n. 0707/2019, del 03.04.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Marco D'Orazi, Relatore: Alberto Rizzo
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Accertamento – ricavi contabilizzati – ricavi presumibili dai dati di anagrafe tributaria – discordanza – presunzione semplice - è tale

Lo scostamento, anche rilevante, fra i ricavi dichiarati e quelli presumibilmente realizzati, stimati in base all'utilizzo dei dati pervenuti all'anagrafe tributaria, rappresenta una presunzione semplice, che necessita quindi di elementi gravi precisi e concordanti per poter sostenere l'accertamento di irregolarità fiscale.

art. 2729 c.c.

Sentenza n. 0713/2019, del 05.04.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Gian Luca Petragnani Gelosi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Credito IVA – cessazione di attività – rimborso – esposizione in dichiarazione – è sufficiente – termine di decadenza decennale – è tale

Ai fini dell'ottenimento del rimborso IVA in materia di cessazione di attività, è sufficiente che il contribuente manifesti la volontà in tal senso mediante l'esposizione del credito in dichiarazione annuale, senza necessità dell'invio del modello VR. Il termine di decadenza per la richiesta di rimborso è decennale, non trovando applicazione l'art. 21 del d. lgs. n. 546/92 in materia di decadenza biennale se non in via sussidiaria.

art. 2946 c.c., art. 30 D.P.R. n. 633/72; art. 21 d.lgs. n. 546/92; Cass. n. 17151/2018; n. 27828/18.

Sentenza n. 0722/2019, del 08.04.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Società di persone – società in accomandita semplice – avviso di accertamento – impugnazione – socio accomandatario – legittimazione – non è tale – avviso di rettifica e liquidazione del reddito del socio – impugnabile

L'avviso di accertamento di maggiori ricavi riguardante una società in accomandita semplice non può essere impugnato dal socio accomandatario poiché sprovvisto di rappresentanza legale. L'atto da questi impugnabile è esclusivamente l'avviso di rettifica e liquidazione del reddito proprio in qualità di socio, con piena possibilità di contestazione della pretesa fiscale, nulla rilevando il fatto che nel frattempo il reddito accertato in capo alla società sia divenuto definitivo per mancata impugnazione.

art. 5 d.P.R. n. 917/86; art. 40 d.P.R. n. 600/73.

Sentenza n. 0733/2019, del 08.04.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Imposta di registro – atti di costituzione di garanzie – base imponibile - pegno - quote di società a responsabilità limitata – qualificazione – titoli – è tale

Ai fini della determinazione della base imponibile in materia di atti di costituzione di garanzia, la lettera f) dell'art. 43 comma 1 del D.P.R. n. 131/86 deve interpretarsi come riferita a titoli in senso ampio, e non solo a titoli di credito propriamente detti, cosicché fra di essi rientrano anche le quote di società a responsabilità limitata.

art. 43 c. 1 D.P.R. n. 131/86

Sentenza n. 0737/2019, del 08.04.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Alessandro Rizzieri
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

IVA – detrazione – *pro rata* – prestazioni medico sanitarie – esenzione – principio di neutralità – deroga – legittimità – è tale - tutela della salute - prevale

Non violano il diritto dell'Unione in materia di neutralità dell'IVA le disposizioni del diritto interno che prevedono la detraibilità *pro rata* dell'IVA in conseguenza dell'esenzione IVA in materia di prestazioni medico-sanitarie, in quanto la tutale del diritto alla salute, di rango costituzionale, prevale sul principio di neutralità e ne consente la legittima compressione in quanto lo stesso non si colloca come principio costituzionale né attiene a beni fondamentali della persona.

direttiva n. 2006/112/CE, artt. 10, 18, 19, 19 bis D.P.R. n.633/72; C-560/11; C-699/15

Sentenza n. 0738/2019, del 08.04.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Domenico Iannitti
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

IMU – locazione finanziaria – risoluzione – riconsegna del bene – soggetto passivo – *dies a quo* – TASI – interpretazione estensiva – applicabilità – non è tale

Nei casi di locazione finanziaria di immobili ed in particolare in caso di risoluzione del contratto, l'Imposta Municipale Propria è dovuta dal proprietario "ex locatore" a partire dalla data di risoluzione del contratto, a prescindere dall'effettiva riconsegna del bene, diversamente da quanto previsto da normativa speciale in materia di TASI, stanti i differenti presupposti impositivi.

art. 1 c.672 L. n. 147/2013; art. 9 c. 1 D. Lgs. n. 23/2011.

Sentenza n. 0741/2019, del 08.04.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Alessandro Rizzieri
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Accertamento – sanzioni amministrative – misura – motivazione – condotta del contribuente – pluralità di anni di imposta – procedimento penale – non è legittima

La motivazione circa l'erogazione di sanzioni in misura superiore al minimo edittale non può rinvenirsi nella condotta del contribuente in un anno di imposta diverso da quello oggetto dell'accertamento che ha dato origine alla contestazione delle violazioni e neppure nell'esistenza di un procedimento penale conseguente alle violazioni tributarie commesse, poiché per la violazione della legge penale esistono sanzioni penali.

art. 7 L. n. 212/2000; art. 16 c.2 D. Lgs. n. 472/97.

Sentenza n. 0807/2019, del 16.04.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Carlo Coco
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Imposta di registro – imponibilità - atti che contengono più disposizioni – negozio complesso – negozio collegato – edilizia residenziale pubblica – indivisibilità oggettiva – inscindibilità dell'atto – è tale

In materia di edilizia residenziale pubblica, ed in particolare delle acquisizioni mediante espropriazione, concessioni in superficie per la costruzione di alloggi di edilizia popolare e vendita di aree intese in maniera funzionalmente unitaria in relazione agli interventi edilizi programmati, sussiste una indivisione ed indivisibilità oggettiva delle aree. Dal che discende la inscindibilità degli atti dispositivi che tali aree hanno ad oggetto e conseguentemente la necessaria interpretazione di tali atti, ai fini dell'imposta di registro, quali negozi complessi e non semplicemente collegati, stante l'impossibilità di una alternativa vendita frazionata.

art. 35 L. n. 865/71; art. 21 D.P.R. n. 131/86; Cass. 10180/2009; 19245/2014; 15774/2017

Sentenza n. 0811/2019, del 16.04.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Messini D'Agostini Piero
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

IRAP – lavoratore autonomo – rimborso – organizzazione autonoma – gestione ed organizzazione della struttura – esercizio esclusivo – presupposto impositivo – è tale

Non si ritiene sufficiente la sussistenza di una struttura organizzata all'interno della quale, e servendosi della quale, il lavoratore autonomo svolga la propria attività al fine del configurarsi del presupposto impositivo IRAP. È altresì necessario che il professionista coincida con il soggetto in grado di gestire ed organizzare la suddetta struttura. Di talché non si configura il presupposto IRAP neppure in capo al lavoratore autonomo che partecipi in qualità di membro del consiglio di amministrazione alla organizzazione della struttura presso la quale svolge la propria attività, tale soggetto essendo giuridicamente distinto e terzo rispetto al professionista.

D. Lgs. n. 446/97; Cass. 17566/16; 4576/2019.

Sentenza n. 0819/2019, del 16.04.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Gino Cirelli
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Fondo di previdenza complementare – personale di istituto bancario – qualificazione tributaria – reddito da lavoro dipendente – è tale – tassazione separata - risoluzione del rapporto - liquidazione a saldo e stralcio – base imponibile – contribuzione volontaria – detraibilità – non ammessa

Le somme liquidate forfettariamente al momento della risoluzione del contratto di lavoro e derivanti da un fondo di previdenza complementare in favore dei dipendenti di istituti bancari sono assoggettate al regime fiscale del reddito di lavoro dipendente.
La base imponibile è rappresentata dall'intera somma corrisposta, essendo esclusi dal reddito solo i contributi previdenziali e/o assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge e non quelli di contribuzione volontaria.

art. 6, c. 2, art. 16, c. 1, art. 51 c.2 D.P.R. n. 917/86; Cass. 11156/2010; 23030/2014; 1521/2017.

Sentenza n. 0826/2019, del 16.04.2019, Sez. 08

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Gino Cirelli, Relatore: Carlo Coco
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Fondo di previdenza complementare – personale di istituto bancario – qualificazione tributaria – reddito da lavoro dipendente – è tale – tassazione separata - risoluzione del rapporto - liquidazione a saldo e stralcio – base imponibile – contribuzione volontaria – detraibilità – non ammessa

Le somme liquidate forfettariamente al momento della risoluzione del contratto di lavoro e derivanti da un fondo di previdenza complementare in favore dei dipendenti di istituti bancari sono assoggettate al regime fiscale del reddito di lavoro dipendente.
La base imponibile è rappresentata dall'intera somma corrisposta, essendo esclusi dal reddito solo i contributi previdenziali e/o assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge e non quelli di contribuzione volontaria.

art. 6, c. 2, art. 16, c. 1, art. 51 c.2 D.P.R. n. 917/86; Cass. 11156/2010; 23030/2014; 1521/2017.

Sentenza n. 0832/2019, del 16.04.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Massimo D'Amato
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Giudizio di ottemperanza – esecutività sentenze – modifica normativa – *tempus regit actum* – è tale

La modifica normativa in materia di sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente deve interpretarsi nel senso di avere introdotto la immediata esecutività di tali sentenze a partire dal 1 giugno 2016, e non a partire dalla data di attuazione con decreto del MEF delle modalità di prestazione di garanzia per il pagamento di somme superiori ai 10.000 euro. Le sentenze favorevoli al contribuente rese prima del 1 giugno 2016 debbono invece essere rese esecutive mediante il giudizio di ottemperanza, a cui applicare comunque la nuova normativa per non incorrere nella disparità di trattamento di fattispecie identiche.

art. 69 D.Lgs. 546/92; art. 12 c.1, lett. gg) D.Lgs. n. 156/2015;

Sentenza n. 0833/2019, del 15.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Pretesa fiscale - debito tributario – istanza di rateazione – riconoscimento del debito – implicito – è tale

La presentazione di istanza di rateazione del debito tributario contiene in sé il riconoscimento del debito stesso e preclude pertanto ogni contestazione relativa al merito della pretesa fiscale.

art. 19 D.P.R. n. 602/73

Sentenza n. 0834/2019, del 15.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Accertamento sintetico-induttivo – presunzione semplice – è tale - onere probatorio – a carico del contribuente

L'accertamento sintetico-induttivo comporta il ribaltamento dell'onere della prova in capo al contribuente mentre l'Ufficio ne resta esonerato forte della presunzione semplice che caratterizza tale tipo di strumento accertativo.

art. 38 ss. D.P.R. 600/73

Sentenza n. 0835/2019, del 15.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: D'Orazi Ornella, Relatore: Carlandrea Cremonini
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Abitazione - spese di efficientamento energetico – diritto alla detrazione – relazione con il bene immobile – comodato d'uso – gratuito e verbale – non registrato - non osta

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione delle spese sostenute per l'efficientamento energetico di un'abitazione in cui si dimora è sufficiente che la stessa sia occupata a titolo di comodato d'uso gratuito ancorché verbale e non registrato, in quanto non è espressamente previsto dalla normativa specifica un diverso titolo ed essendo sufficiente la prova fornita dal contribuente di risiedere presso tale immobile.

art. 1, c.344, L. n. 296/2006

Sentenza n. 0838/2019, del 15.04.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Imposta comunale sulla pubblicità – murales – modello AIDA - messaggio pubblicitario – opera d'arte – è tale

In tema di opere artistiche realizzate in forma di "murales", deve ritenersi prevalente la natura di opera d'arte, e come tale insussistente il presupposto di imposizione a titolo di strumento pubblicitario, laddove non vi siano elementi di precisa caratterizzazione distintiva e soprattutto laddove non possano rinvenirsi gli elementi di attenzione, interesse, desiderio ed azione individuati dal modello di marketing AIDA quali connotati del messaggio pubblicitario.

D.Lgs. n. 507/93; CTR Perugia 199/3/2013.

Sentenza n. 0839/2019, del 15.04.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

IRPEF – accertamento – immobile in comodato – locazione – godimento indiretto – è legittimo - redditi da fabbricato – comodatario percettore – proprietario – è estraneo

Laddove un immobile concesso in comodato d'uso sia locato a terzi, il comodatario, che in tal modo ne trae godimento seppur in via indiretta, è titolare di un reddito di fabbricati e come tale è tenuto a dichiararli pur non avendo diritto di proprietà sull'immobile. Tale reddito non è infatti imputabile al proprietario, non essendo prevista alcuna automatica associazione fra diritto di proprietà o altro diritto reale ed il reddito derivante dal fabbricato.

art. 26 D.P.R. 917/86; CTR Piemonte sent. 14 del 18.2.2011

Sentenza n. 0840/2019, del 15.04.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Accertamento – potere accertativo – termine di decadenza – violazioni – reato – obbligo di denuncia – raddoppio dei termini di accertamento - adempimento all'obbligo – non rileva

Qualora venga rilevata la sussistenza di violazioni tributarie che, per il fatto di rappresentare fattispecie di reato, comportano l'obbligo di denuncia da parte del pubblico ufficiale alla Procura della Repubblica, opera un raddoppio del termine di accertamento che prescinde dal fatto che l'obbligo di denuncia sia stato adempiuto o meno.

art. 43 D.P.R. 600/73; art. 57 D.P.R. 633/73; D. Lgs. n. 74/2000; art. 331 c.p.p.; C. Cost. n. 247/2011.

Sentenza n. 0841/2019, del 15.04.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Impresa individuale - notificazioni – atti dell'accertamento – residenza del titolare – è corretto - sede dell'attività – non rileva

Le notificazioni di atti dell'attività accertativa dirette ad una impresa individuale devono effettuarsi presso la residenza del titolare dell'impresa, a nulla rilevando la sede dell'attività, dal momento che l'obbligazione tributaria è riferita unicamente ed unitariamente alla persona fisica dell'imprenditore.

Cass. n. 713/2007

Sentenza n. 0843/2019, del 15.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Valerio Bolognesi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

ICI – IMU – soggetto passivo – consorzi di bonifica – concessionari *ex lege* – non mero detentore

Sono soggetti passivi IMU, e prima ICI, i consorzi di bonifica cui sono stati consegnati quali concessionari *ex lege*, e non meri detentori, aree demaniali e beni con finalità di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica. Non rileva infatti, ai fini di una eventuale esenzione dal tributo, la finalità dell'interesse generale in quanto non prevista dalla normativa specifica quale causa di esenzione.

art. 3 c. 2, e art. 7 D. Lgs. 504/92; art. 18 R.D. n. 215/1933; L.R. Emilia Romagna n. 42/84; Cass. 24311/2014; 13609/2018; 4186/2019.

Sentenza n. 0846/2019, del 15.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Valerio Bolognesi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Società di persone – fallimento – estensione del fallimento ai soci illimitatamente responsabili - violazioni precedenti dichiarazione di fallimento – notifica - socio fallito – è necessaria

Gli atti relativi a violazioni verificatesi prima della dichiarazione di fallimento di una società di persone, con estensione del fallimento anche ai soci illimitatamente responsabili, devono essere notificate, oltre che al curatore, anche ai soci dichiarati falliti in quanto essi restano esposti ai riflessi, anche sanzionatori, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo e conseguentemente titolari di diritto all'impugnazione degli atti.

Cass. 5384/2016; 8034/2017.

Sentenza n. 0846/2019, del 15.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Fabio Giovanni Aiello, Relatore: Valerio Bolognesi

Processo tributario – rigetto integrale del gravame – conseguenza – versamento di ulteriore importo pari a quello del contributo unificato – consegue.

Come previsto dall'art. 13, comma 1-quater del d.P.R. n. 115/2002, quando l'impugnazione è respinta integralmente, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione.

art. 13, comma 1-quater del d.P.R. n. 115/2002; Cass. 8034/2017, 5384/2016.

Sentenza n. 0849/2019, del 15.04.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Giovanni Scialpi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Imposta comunale sulla pubblicità – distributori automatici – cabine per fototessere – sede dell'impresa – non è tale – esenzione da imposta – non sussiste

I distributori automatici e le cabine destinate alla realizzazione di fototessere non possono definirsi sede dell'attività di impresa, e come tali non possono godere dell'esenzione dal pagamento dell'imposta sulla pubblicità, in quanto non sono riferibili né al concetto di sede legale, né a quello di sede effettiva, che coincide con il luogo in cui è svolta l'attività di amministrazione, e neppure possono considerarsi pertinenze della sede d'impresa in ragione della natura di estrema diffusione cui consegue l'assenza di un rapporto durevole di servizio alla sede stessa.

D.Lgs. n. 507/1933; Cass. 27497/2014; 29086/2018; 29088/2018.

Sentenza n. 0854/2019, del 19.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Alberto Ziroldi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Accertamento – riscossione – tassa automobilistica – prescrizione — iscrizione a ruolo – atto interruttivo – non è tale

L'iscrizione a ruolo dell'obbligazione tributaria è un atto endoprocedimentale non recettizio, come tale non idoneo alla interruzione del termine di prescrizione in quanto non è percepita né produce effetti nella sfera giuridica del destinatario della pretesa.

art. 2943 c.c.; art. 5 D.L. n. 953/82 convertito in l. n. 53/83; Cass. n. 915/2014; 14301/2009.

Sentenza n. 0855/2019, del 19.04.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Alberto Ziroldi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Imposta di registro – imposte ipotecarie e catastali – agevolazioni prima casa – abitazioni di lusso – superficie utile complessiva – superficie abitabile – irrilevante – soffitta – abitabilità di fatto – decadenza dai benefici

Ai fini della qualificazione di un'abitazione quale di lusso o meno non è determinante il fatto che gli ambienti siano conformi alle prescrizioni urbanistiche, poiché tale requisito non è richiesto dal legislatore. Deve invece aversi riguardo all'utilizzo in concreto dei locali, nel caso specifico della soffitta che essendo dotata di finiture ed impiantistica è evidentemente di fatto abitabile e quindi da computarsi nel calcolo della superficie complessiva dell'immobile.

art. 1, comma 3, parte prima, Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/86; art. 6 D.M. "Lavori pubblici" 2.8.1969; art. 24 D.P.R. n. 380 /2001; Cass. 1173/2016; 1178/2016; 18483/2016.

Sentenza n. 0865/2019, del 30.04.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Maurizio Truffelli
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Società di capitali – ristretta base partecipativa – accertamento utili extracontabili – imputazione in capo ai soci – presunzione assoluta – responsabilità personale dei soci – è tale

Il solo fatto che una società di capitali abbia pochi soci consente di trasferire la pretesa fiscale della società direttamente in capo alle persone fisiche, che in caso di soccombenza risponderanno col proprio patrimonio personale alle obbligazioni derivanti dalla definitività dell'accertamento operato sulla società.

Cass. ord. n. 30963/2018; Cass. n. 4485/2016

Sentenza n. 0868/2019, del 02.05.2019, Sez. 06

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Agevolazioni – miglioramento energetico degli edifici – detrazione – immobili strumentali – beni merce – è ammessa

Il diritto alla detrazione delle spese sostenute per l'efficientamento energetico degli edifici ha una valenza applicativa generalizzata e spetta quindi sia in relazione agli immobili strumentali all'attività di impresa sia a quelli che costituiscono beni merce dell'attività, non essendovi nella normativa alcuna distinzione ed esclusione in tal senso.

D.M. 19.2.2007; CTR Lombardia 3694/19/2018; 2549/13/2015.

Sentenza n. 0870/2019, del 02.05.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Società di capitali – accertamento – legittimazione attiva – notificazioni - rappresentanza legale – è necessaria - amministratore di fatto – non rileva

L'amministratore di fatto di una società di capitali, anche laddove sia conclamata la sua effettiva ed unica gestione della società, non è legittimato ad agire in nome e per conto della stessa, poiché la rappresentanza dell'ente è esclusivamente quella legale e non quella effettiva.

art. 2639 c.c., art. 145 c.p.c., art. 60 D.P.R. n. 600/73; Cass. ord. 15742/2014.

Sentenza n. 0871/2019, del 02.05.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Professionisti – spese anticipate per conto del cliente – mancato rimborso – deducibilità – è tale

Le anticipazioni non rimborsate, effettuate da un professionista per conto del cliente per attività connesse all'esecuzione del mandato professionale, cono concorrono alla formazione del reddito laddove, una volta divenuta certa l'impossibilità del rimborso, l'esborso resti definitivamente a carico del professionista in quanto in tal caso possono qualificarsi come spese deducibili.

art. 54 D.P.R. n. 917/86.

Sentenza n. 0875/2019, del 02.05.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Accessi e verifiche - processo verbale di constatazione – adesione al verbale – ulteriori rilievi dell'ufficio - inammissibili

L'adesione al verbale di constatazione determina non solo la preclusione del contenzioso per il contribuente che vi abbia aderito, ma altresì l'impossibilità per l'ufficio di integrare i rilievi già svolti.

art. 5 bis D. Lgs. n. 218/97.

Sentenza n. 0885/2019, del 06.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Francesco Mottola
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Prelievo erariale unico – apparecchi che erogano vincite in denaro - omesso versamento – sanzione – natura tributaria – installazione ed uso di apparecchi non conformi – sanzione per violazione di norme di ordine pubblico

La sanzione erogata per l'omesso versamento del prelievo erariale unico sulle somme derivanti dalle giocate effettuate tramite apparecchi o congegni a ciò adibiti, ed anche laddove non autorizzati, ha natura tributaria e diversa dalla sanzione irrogata per l'installazione e l'utilizzo di tali apparecchiature in assenza di autorizzazione e non conformi ai requisiti previsti per il gioco lecito.

art. 39 quater D.L. n. 269/2003 convertito in l. n. 326/2003; art. 38 comma5 l. 388/2000; art. 110 TULPS; SS.UU. 23107/2010; 23109/2010;

Sentenza n. 0886/2019, del 06.05.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Imposta unica sulle scommesse – gestore di scommesse per conto di terzi – soggetto passivo – è tale – *bookmakers* – obbligato in solido – in via principale – è tale

E' soggetto passivo dell'imposta unica sulle scommesse il gestore delle scommesse per conto di un soggetto terzo *bookmaker,* in quanto l'indice di capacità contributiva ai fini della suddetta imposta è l'attività di gestione delle scommesse, non il guadagno conseguito dall'organizzatore del gioco. Il soggetto terzo organizzatore è tuttavia responsabile in solido per il pagamento dell'imposta e non in via sussidiaria bensì principale in quanto partecipa dell'attività di gestione delle scommesse.

art. 3 D.L. n. 504/98; C. Cost. n. 27/2018.

Sentenza n. 0891/2019, del 06.05.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti
(Autrice della massima: Maddalena Tamburini)

Fondo di previdenza complementare – tassazione separata - risoluzione del rapporto - liquidazione– base imponibile – contribuzione volontaria – detraibilità – non ammessa

Le somme liquidate forfettariamente al momento della risoluzione del contratto di lavoro e derivanti da un fondo di previdenza complementare sono assoggettate al regime fiscale del reddito di lavoro dipendente.
La base imponibile è rappresentata dall'intera somma corrisposta, essendo esclusi dal reddito solo i contributi previdenziali e/o assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge e non quelli di contribuzione volontaria.

art. 6, c. 2, art. 16, c. 1, art. 51 c.2 D.P.R. n. 917/86; Cass. 11156/2010; 23030/2014; 1521/2017; 124/2018; 2201/2018; ord. 26132/2018; 26133/2018.

Sentenza n. 0897/2019, del 07.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Bruno Lelli

Reddito d'impresa – spese di sponsorizzazione – antieconomicità – onere della prova – spetta all'Ufficio.

In caso di motivata contestazione da parte dell'Ufficio della deducibilità dei costi di sponsorizzazione, spetta al contribuente l'onere di fornire elementi idonei a dimostrare l'inerenza e l'utilità degli stessi.
Una volta stabilità la sussistenza dell'inerenza qualitativa la sproporzione o antieconomicità della spesa può venire in rilievo solo quando la stessa appaia manifestamente incongrua, in quanto di regola il sindacato dell'Ufficio non può spingersi fino verificare l'opportunità del costo che inerisce a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore.

Sentenza n. 0900/2019, del 07.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Bruno Lelli

Agevolazioni fiscali – piano di edilizia residenziale – cessione dell'immobile – mantenimento del beneficio – è possibile.

In caso di acquisto di un'area destinata alla realizzazione di piani urbanistici (cd. "Piano edilizia residenziale") l'applicazione dell'aliquota agevolata del 1% ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, parte prima del DPR 131/1986 comporta l'obbligo da parte del primo acquirente del completamento dell'intervento edificatorio entro cinque anni.
Il beneficio non viene meno qualora il contribuente ceda al altri il terreno senza contestuale cessione dei diritti di edificazione, che verranno esercitati a seguito della retrocessione delle aree interessate.

art. 69 d.P.R: 131/1986.

Sentenza n. 0956/2019, del 14.05.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Antonella Ioffredi

Imposta di registro – avviso di liquidazione – notifica – omessa allegazione della sentenza cui fa riferimento – nullità – consegue.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro è nullo l'avviso di liquidazione che sia stato notificato senza la contestuale allegazione della sentenza cui esso fa riferimento.

art. 8, lett. c, Tariffa parte I, d.P.R. 131/86, art. 7, l. 212/2000; Cass. 29402/2017, 29491/2018, 12468/2015.

Sentenza n. 0964/2019, del 07.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Daniela Gobbi

IVA – frode – operazione soggettivamente inesistente – deducibilità del costo rappresentato – non è possibile.

Non è deducibile il costo rappresentato da una fattura cd. "soggettivamente inesistente" qualora il contribuente che l'abbia registrata fosse consapevole della frode perpetrata e conseguentemente del danno erariale arrecato.

art. 14, co. 4-bis d.P.R. 537/1993, art. 109, d.P.R. 917/1986; Cass. 10167/2012, 4554/2010.

Sentenza n. 0981/2019, del 20.05.2019, Sez. 05

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Massimo D'Amato

Classamento catastale – impianti destinati alla diversificazione dei rifiuti urbani – categoria D/7 – è tale – categoria E/9 – non è tale.

Vanno classificati nella categoria D/7 e non in quella E/9 gli impianti dedicati alla diversificazione dei rifiuti urbani misti, indipendentemente dalla natura pubblicistica dell'attività ovvero del soggetto ad essa preposto. Ai fini del classamento non è necessario un sopralluogo "interno" della struttura, bastando, per converso, quello cd. "esterno".

art. 179, d.lgs. 152/2006; Cass. 8773/2015, 21730/2004.

Sentenza n. 0985/2019, del 23.05.2019, Sez. 04

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Alberto Ziroldi

Reddito d'impresa – determinazione – contabilità inattendibile – margini di ricarico – individuazione secondo ragionevolezza – è necessaria

In tema accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. In questo caso il margine di ricarico ipoteticamente applicato al contribuente deve essere individuato secondo criteri di ragionevolezza.

art. 39, co. 1, lett. d, d.P.R. 600/1973; Cass. 26036/2015, 3197/2013.

Sentenza n. 1036/2019, del 28.05.2019, Sez. 10

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Anna Lisa Marconi

Istanza di rimborso – termine – *dies a quo* – acconto non dovuto – data del versamento –è tale – eccedenza di versamento – data di versamento del saldo – è tale.

Il termine di presentazione dell'istanza di rimborso decorre: a) dalla data di versamento dell'acconto se esso non era dovuto, ovvero non era dovuto in quella misura; b) dalla data di versamento del saldo, invece, se il diritto al rimborso deriva da un'eccedenza del versamento in acconto rispetto a quanto dovuto a saldo oppure da pagamenti provvisori in quanto subordinati alla definitiva determinazione dell'obbligazione.

art. 6, co. 1, d.lgs. 446/1997, art. 106, co. 3 d.P.R. 917/1986; Cass. 1696/18, 1111/2015, 25722/2009.

Sentenza n. 1109/2019, del 03.06.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra

Donazione – imposta – cessione di complessi immobiliari – indicazione analitica del valore di ciascuno – non è necessaria – indicazione di valore complessivo – è sufficiente.

Non è necessario, nell'ambito di un contratto di donazione avente ad oggetto una pluralità di beni immobili, l'indicazione del valore di ciascuno di questi, potendosi limitare la scrittura all'indicazione del valore complessivo degli stessi.

artt. 51 e 52 d.P.R. 11/1986.

Sentenza n. 1133/2019, del 10.06.2019, Sez. 01

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello

Imposte sul reddito – incentivi – riqualificazione energetica – immobile concesso in locazione – spettanza – sussiste.

Gli incentivi previsti per la cosiddetta "riqualificazione energetica" degli immobili spettano anche all'imprenditore commerciale che abbia apportato le suddette migliorie

a un'unità abitativa concessa in locazione, e quindi priva del rapporto di strumentalità con la sua attività economica. Il mancato deposito della documentazione prescritta presso ENEA non costituisce causa di decadenza dei benefici in quanto tale conseguenza non è espressamente prevista dalla legge e la formalità in posta assume una valenza prettamente comunicativa nei confronti di un ente terzo.

art. 90 d.P.R. 917/1986.

Sentenza n. 1140/2019, del 10.06.2019, Sez. 12

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri

IVA – operazione soggettivamente inesistente – detraibilità dell'imposta – non consegue.

Non è detraibile l'IVA addebitata per l'acquisto di merce a fronte di un'operazione soggettivamente inesistente qualora l'acquirente fosse a conoscenza della suddetta inesistenza.
Trova applicazione l'IVA alle cessioni intracomunitarie triangolari qualora il soggetto cedente non abbia direttamente curato la cessione della merce all'estero e neppure a tale fine se sia attivato il suo cessionario.

art. 8, co. 1 lett. a, d.P.R. 633/72; Cass. 5873/2019.

Sentenza n. 1160/2019, del 10.06.2019, Sez. 13

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Alessandro Rizzieri

Processo tributario – prova – rogatoria internazionale – utilizzabilità dei documenti – limiti – non sussistono.

Possono essere utilizzate ai fini della conferma degli esiti di un accertamento tributario le risultanze acquisite dall'Amministrazione finanziaria e ad essa fornite dalla autorità giudiziaria, che a sua volta le avevo ottenute nell'ambito di una rogatoria internazionale.
I limiti alla utilizzabilità delle prove documentali previsti dai procedimenti di rogatoria internazionale non sono applicabili all'accertamento tributario.

art. 12, co. 2 d.l. 78/2009, art. 5, co. 2 d.l. 167/1990, Convenzione di amicizia e buon vicinato fra Italia e Repubblica di San Marino, l. 6.6.1939, n. 1320.

Sentenza n. 1164/2019, del 11.06.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Luca Tampieri

Ingiunzioni fiscali – notifica – raccomandata A/R ordinaria – è utilizzabile.

Le ingiunzioni fiscali di pagamento emesse da una società concessionaria locale possono essere notificate al contribuente mediante ordinaria raccomandata con ricevuta di ritorno (art. 26 d.P.R. 602/73). Il termine per l'impugnazione del suddetto atto decorre dall'effettiva ricezione del plico raccomandato.

art. 26 d.P.R. 602/73.

Sentenza n. 1243/2019, del 20.06.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Francesco Mottola

Imposta di registro – conferimento di immobili – valore – passività – rilevanza – afferenza al cespite – è necessaria.

Ai fini della determinazione della base imponibile per il tributo di registro applicato al conferimento di immobili in società si tengono conto delle passività su questi ultimi gravanti solo nella misura in cui esse si riferiscono a debiti assunti per l'immobile in questione e non per esigenze personali del conferente del tutto estranee alla operazione de qua (art. 50, d.P.R. 131/86).

art. 50, d.P.R. 131/86.; Cass. 2849/1996, 536/2001, 16768/2002, 10486/2003, 26854/2007, 11775/2008, 14540/08, 2577/2011, 3444/2014.

Sentenza n. 1387/2019, del 09.07.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Lorella Fregnani

Reddito d'impresa – *transfer pricing* – onere della prova – effettivo vantaggio fiscale – prova - non è richiesta.

In materia di *transfer pricing* l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, ma non anche quello di dimostrare la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, perché la normativa di riferimento non di una disciplina antielusiva in

senso proprio, mentre spetta al contribuente provare che la transazione sia avvenuta in conformità ai valori di mercato normali. Non può avere luogo recupero di maggiore imposta quando le situazioni utilizzate per il giudizio di comparazione non sono assimilabili in ragione della diversità del grado di commercializzazione dei prodotti.

art. 110. Co. 2 e 7 d.P.R. 917/1986; Cass. 898/2019, 18392/2015.

Sentenza n. 1559/2019, del 12.09.2019, Sez. 02

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti

Imposta di registro – cessione d'azienda – determinazione del valore – utilizzazione ai fini delle imposte sui redditi – non è consentita

Il maggior valore di un'azienda ceduta ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non può essere apoditticamente utilizzato dall'Ufficio per incrementare, i fini delle imposte dirette, l'ammontare della plusvalenza che da quella cessione è stato altresì prodotto.

art. 41bis d.P.R. 600/1973; Cass. 19227/2017, 9513/2018.

Sentenza n. 1645/2019, del 17.09.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Lorella Fregnani

Amministratore di società – somma illecitamente percepita – tassazione – restituzione della somma – deducibilità – non consegue.

Non è fiscalmente deducibile (art. 10, lett. i, d.P.R. 917/86) ai fini IRPEF la somma restituita da un amministratore infedele alla propria società dopo che la sua condotta era stata scoperta in seguito all'assoggettamento ad imposta della medesima somma distratta come reddito diverso all'atto della sua percezione.

art. 2033 Cod. civ., art. 10, lett. i, d.P.R. 917/86; Cass. 11041/18.

Sentenza n. 1655/2019, del 17.09.2019, Sez. 03

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente e Relatore: Daniela Gobbi

TARSU – unità immobiliare – presunzione di utilizzo ai fini abitativi – utenze domestiche – impiego – è possibile.

L'elevato utilizzo di energia elettrica presso un'unità immobiliare apparentemente abbandonata fa legittimamente presumere un suo utilizzo da parte del proprietario e conseguentemente l'applicazione della TARSU.
Spetta al contribuente che non voglia versare il tributo previsto l'onere della prova in merito all'effettivo e continuativo abbandono dell'immobile *de quo*.

art. 62 d.lgs. 507/93; Cass. 3772/2013, 7292/2017.

Sentenza n. 1692/2019, del 20.09.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Mario Checchi

IVA – frode carosello – estraneità – prova – diligenza esigibile – è tale.

Il contribuente dimostra la propria estraneità a un meccanismo di frode cd "carosello" quando il suo operato si qualifica per una diligenza specifica ed esigibile dallo stesso secondo criteri di buona fede.
Osta a una presunzione i "non consapevolezza" della frode la tenuta di registri plurimi di fatture senza che tale modalità di redazione delle scritture contabili sia stata formalmente adottata dal contribuente stesso.

d.P.R. 633/72, art 21.

Sentenza n. 1937/2019, del 18.10.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Stefania Bernardini, Relatore: Mario Checchi

Imposta di registro – debenza dell'imposta – solidarietà passiva – sussiste – versamento del tributo dovuto – effetto sull'impugnazione dell'altro contraente – non sussiste.

Il pagamento dell'imposta da parte dell'acquirente non influisce in alcun modo sull'esito del giudizio in quanto, nell'ambito dell'imposta di registro, ogni contraente di

un atto di compravendita non rappresenta un "soggetto unico" nei confronti dell'Amministrazione finanziaria: acquirente e venditore sono unicamente solidali nel pagamento dell'imposta (art. 57 DPR 131/86), ma ognuno può decidere se impugnare l'atto impositivo.
La determinazione del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro va effettuata sulla base della redditività aziendale degli ultimi tre anni.

Sentenza n. 1938/2019, del 18.10.2019, Sez. 11

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Stefania Bernardini, Relatore: Mario Checchi

Accertamento induttivo – percentuale di ricarico – contestazione – prova contraria – va prodotta - omissione – conferma dell'accertamento - consegue.

Il contribuente che intenda contestare nell'ambito di un accertamento induttivo la percentuale di ricarico utilizzata dall'Amministrazione finanziaria ai fini della determinazione del suo reddito complessivo ha l'onere di provare in modo dettagliato ed analitico perché la diversa percentuale proposto dal medesimo sia maggiormente attendibile rispetto a quella dell'amministrazione finanziaria.
In mancanza di siffatta dimostrazione trova conferma alla conclusione proposta dall'Ufficio.

d.P.R. 600/73, art. 39, co. 2, Cass. n. 1409/08.

Sentenza n. 1973/2019, del 24.10.2019, Sez. 07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Attilio Gardini

Sanzioni amministrative – applicazione – proporzionalità – principio eurounitario – si applica.

Contrasta con il principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione Europea, con una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'applicazione di sanzioni amministrative derivanti dall'accertamento di una frode cd. "carosello" al soggetto amministratore di una società cd. "testa di legno" per un ammontare pari a quello previsto per la società medesima.

d.lgs. 472/97, art. 9, d.l. 269/03, art. 7, Cass. n. 12334/2019.

MASSIME DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA

Presidente: Silvio Ignazio Silvestri
Responsabile del Massimario presso la CTP: Lorenzo De Lorenzis
Massimatore: Renato Sebastianelli

Sentenza n. 0005/2019, del 09.01.2019, Sez. 04

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Marco D'Orazi

Incertezza della norma – interpretazione della norma – registrazione atto – colpevolezza – sanzioni.

È da ritenersi esente da colpa, e quindi non sanzionabile, la parte che, a causa di una difficile interpretazione della norma, abbia proceduto alla registrazione di un atto ai sensi dell'art.14 del Testo Unico dell'Imposta di Registro. Il principio generale, secondo cui le sanzioni devono essere irrogate in caso di colpevolezza, trova applicazione quando la norma oggetto della disamina si presenta di difficile e non univoca interpretazione. Si segnala che le sanzioni non sono applicabili ex art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 5436/1992 in materia di processo tributario; ex art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997; ex art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente, L. n. 212/2000.

D.p.r. 917/1986, art. 14.
D.lgs. n. 5436/1992, art. 8, comma 1.
D.lgs. n. 472/1997, art. 6, comma 2.
L. n. 212/2000, art. 10, comma 3.

Sentenza n. 0022/2019, del 15.01.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Silvio Ignazio Silvestri, Relatore: Germano Camellini

Classamento catastale – gestione dei rifiuti.

Gli immobili utilizzati per il recupero dei rifiuti, sono classificati, sia dalle normative nazionali sia da quelle regionali, nella categoria catastale E/9. E' escluso quindi che possano essere accatastati nella categoria D/1. La presenza di uffici su una superficie inferiore al 5% dell'intero immobile non incide su una diversa attribuzione di categoria catastale. La carenza della modulistica, che non permette di specificare l'effettiva classificazione dell'unità immobiliare nella DOCFA (E/9 anziché D/1), non può essere assunta come causale per attribuire una classificazione non aderente alla realtà dei fatti.

Sentenza n. 0040/2019, del 17.01.2019, Sez. 05

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Lanfranco Tonini

Società "esterovestite" – residenza fiscale – requisiti essenziali.

Si considerano residenti fiscalmente in Italia, le società o gli enti commerciali che, pur avendo la sede legale o amministrativa all'estero, detengano direttamente partecipazioni di controllo – così come definito dall'art. 2359, comma 1, del Cod. Civ. – in società di capitali o enti residenti in Italia e contemporaneamente siano soggette al controllo, anche indiretto, da parte di società o enti ivi residenti o che abbiano un organo di gestione composto prevalentemente da amministratori residenti in Italia. In mancanza di tali requisiti, la società estera non può essere assimilata ad una società residente nel territorio nazionale pur intrattenendo rapporti di tipo commerciale con società o enti residenti in Italia.

D.p.r. n. 917/1986, art. 73.
Art. 2359, co. 1 Cod.civ.

Sentenza n. 0054/2019, del 15.01.2019, Sez. 06

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Francesco Mottola

Rottamazione cartelle - definizione agevolata – ammissibilità – piani rateali già in essere – adempimento dei versamenti.

Al fine dell'ammissione alla definizione agevolata dei ruoli affidati all'agente della riscossione in presenza di piani rateali già in essere, devono essere adempiuti tutti i versamenti con scadenza compresa tra il giorno 1° ottobre e il giorno 31 dicembre 2016. Stante il chiaro tenore letterale della norma definita dall'art. 6, comma 8, del D.L. n. 193/2016, il contribuente che ha correttamente adempiuto ai versamenti compresi nel lasso di tempo indicato dalla norma stessa, è ammesso alla definizione agevolata.

D.l. n. 193/2016, art. 6, co. 8.

Sentenza n. 0076/2019, del 29.01.2019, Sez. 05

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Biagio Lo Monaco

Classamento catastale – immobili a destinazione speciale – imbullonati – centrale elettrica eolica.

In presenza di strutture c.d. "imbullonate" facenti parte di un immobile a destinazione speciale, come nel caso di specie una centrale elettrica eolica, questi devono essere considerati come parti essenziali di un "unicum" finalizzato alla realizzazione di energia elettrica eolica. Senza la presenza di tali elementi imbullonati (delle torri nel caso di specie), la centrale elettrica non può esistere, e pertanto queste torri, devono necessariamente essere inserite nel computo della rendita catastale complessiva, come per altro precisato nella Circolare n. 27/E del 13/06/2016 dell'Agenzia delle entrate.

Circ. Agenzia Entrate n. 27/E del 13 giugno 2016.

Sentenza n. 0092/2019, del 04.02.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Marco Marulli, Relatore: Morris Buccelli

IMU - esenzione – sisma Emilia – immobili inagibili

A seguito del sisma che nel 2012 ha colpito l'Emilia, il D.L. 6 giugno 2016 ha previsto l'esenzione IMU per i fabbricati danneggiati a decorrere dal 1° gennaio 2012 fino alla definitiva ricostruzione e comunque non oltre il 31 dicembre 2018. L'esenzione, come specificato nel Decreto Legge suddetto, è strettamente correlata all'effettiva incapacità dell'immobile di produrre reddito. Nel caso di specie, già dalla perizia tecnica redatta all'indomani degli eventi sismici, si attestava che l'immobile (un complesso alberghiero) non aveva problemi di stabilità ed era in grado di proseguire la propria attività e quindi di produrre reddito. Tale condizione è stata ulteriormente avvalorata dall'Agenzia delle entrate che in giudizio ha prodotto il contratto di locazione dell'immobile de quo con decorrenza dicembre 2014. In conclusione, dal momento che il fabbricato colpito dal sisma è in grado di produrre reddito, non può essere applicata l'esenzione prevista dal D.L. 6 giugno 2016.

Sentenza n. 0107/2019, del 06.02.2019, Sez. 04

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Salvatore Vinci

Notifica intimazione di pagamento – avviso di accertamento esecutivo – motivazione – Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – raccomandata.

L'intimazione di pagamento è da ritenersi validamente notificata, ex art. 139 c.p.c., quando viene consegnata nelle mani della persona rinvenuta presso la residenza del destinatario, e successivamente la notizia dell'avvenuta notifica viene comunicata al destinatario a mezzo raccomandata semplice. In caso di notifica di un atto pubblico proveniente da un pubblico ufficiale ex art. 2700 c.c., la relata di notifica costituisce piena prova fino a querela di falso.

D.l. n. 78/2010, art. 29, comma 1.
Art. 139 c.p.c..
Art. 2700 Cod.civ.

Sentenza n. 0140/2019, del 22.02.2019, Sez. 06

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Daniela Migliorati, Relatore: Maria Grazia Piccinini

Credito IVA – indebita compensazione – presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza – limite compensazione credito.

L'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 241/1997 stabilisce che è possibile procedere alla compensazione del credito IVA con altri tributi (c.d. compensazione orizzontale) per importi superiori a Euro 10.000,00 annui, solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA annuale o dell'istanza (modello TR) da cui emerge il credito. In considerazione del dettato della suddetta norma, in presenza di credito IVA, le compensazioni che annualmente superano la soglia dei 10.000 Euro, effettuate prima della data indicata nel D.Lgs. n. 241/1997, sono qualificate come indebite, in quanto il credito è da considerarsi esistente, ma non ancora disponibile per l'utilizzo. Le indebite compensazioni vengono equiparate, per prassi e pacifica giurisprudenza di merito e legittimità, alla fattispecie degli omessi versamenti e pertanto sanzionate ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

D.Lgs. 241/1997, art. 17, co. 1.
D.Lgs. 471/1997, art. 13.

Sentenza n. 0185/2019, del 12.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Silvio Ignazio Silvestri, Relatore: Antonio Pederzoli

TARI – violazioni sostanziali – obbligo di dichiarazione – istituto della continuazione.

L'istituto della continuazione è applicabile solo in presenza di violazioni di tipo formale e non anche in presenza di violazioni di carattere sostanziale. L'omissione della denuncia (TARI), come nel caso di specie, rappresenta una violazione sostanziale della medesima disposizione di legge, reiterata in più anni consecutivi. Ogni annualità, quindi, deve essere considerata singolarmente con relativo obbligo di dichiarazione. Non può pertanto trovare applicazione l'istituto della continuazione.

Sentenza n. 0208/2019, del 20.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Lorenzo De Lorenzis, Relatore: Lucia Malfatti

Tovagliometro – avviso di accertamento – metodo induttivo – ricostruzione dei ricavi – ristorazione.

Pur in presenza di una contabilità formalmente corretta, l'Ufficio è legittimato ad eseguire un accertamento di tipo induttivo dei maggiori ricavi, ogni qualvolta vengano riscontrate gravi incongruenze tra i valori dichiarati e quelli ragionevolmente attesi in base alle caratteristiche dell'attività svolta, ovvero, quando i medesimi ricavi dichiarati siano inferiori a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore e siano risultati, come nel caso di specie, non congrui con riferimento al numero di tovaglioli di stoffa utilizzati. Il c.d. "tovagliometro", ex art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, è una metodologia attendibile che permette di ricostruire i ricavi sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati risultanti dalle ricevute emesse dalla lavanderia incaricata del lavaggio.

D.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 1, lettera d).
Cass. 20060/2014, Cass. 23550/2014.

Sentenza n. 0374/2019, del 07.06.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Lorenzo De Lorenzis

Esenzione IMU – attività di rilevanza sociale – requisiti.

Ai fini della fruizione dell'esenzione IMU di cui all'art. 7 del D. Lgs. 504/1992, prevista per i fabbricati utilizzati da enti non commerciali per lo svolgimento di attività di rilevanza sociale, occorre che sia verificata la seguente duplice condizione: utilizzo diretto da parte dell'ente possessore ed esclusiva destinazione dell'immobile ad attività non produttive di reddito. In mancanza, anche di una delle due condizioni, non è possibile fruire dell'esenzione.
Nel caso di specie, un ente religioso ha concesso in comodato un immobile di sua proprietà ad una società cooperativa, al fine di offrire alloggi a prezzi considerevolmente inferiori rispetto a quelli di mercato, a categorie sociali meritevoli. Si osserva come non vengano rispettate le condizioni previste dalla norma ai fini dell'esenzione IMU dal momento che l'immobile non è utilizzato direttamente dal proprietario (l'ente religioso), bensì da una società cooperativa che, per sua natura, non rientra tra gli enti non commerciali e pertanto l'attività svolta - seppur di qualche utilità sociale - è da considerarsi produttiva di reddito.

D. Lgs. 504/1992, art. 7.
D.p.r. 917/1986, art. 73 comma 1, lett.c).
Cass. 12301/2017.

Sentenza n. 0379/2019, del 07.06.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Silvio Ignazio Silvestri, Relatore: Antonio Pederzoli

Fatture inesistenti – fittizietà soggettiva – elementi probatori.

Ai fini della dimostrazione dell'esistenza o meno di un'operazione sotto il profilo soggettivo, gli elementi da produrre in giudizio non devono basarsi su argomentazioni generiche e ininfluenti, ma occorre che siano supportati da elementi precisi. Nel caso di specie, la Guardia di Finanza a seguito di indagini, ha contestato ad una Cooperativa la fittizietà soggettiva delle operazioni intrattenute con due Consorzi incaricati dalla ricorrente per lo svolgimento di lavori e opere edili. Le argomentazioni delle Guardia di Finanza, riprese dall'Agenzia delle Entrate, si fondavano sul riscontro della mancata tenuta della contabilità di cantiere e sull'individuazione di assegni consegnati ai lavoratori per il pagamento della loro presunta retribuzione poi restituiti ai Consorzi. Tali elementi sono da considerarsi precisi e di valenza probatoria, mentre la generica documentazione fotografica dei cantieri prodotta in giudizio dalla parte ricorrente, unitamente alle risultanze di indagini investigative private, costituiscono elementi di carattere non riscontrabile e ininfluente.

Sentenza n. 0400/2019, del 12.06.2019, Sez. 04

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Silvio Agnone

Variazioni catastali – procedura DOCFA - sopralluogo.

Il sopralluogo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, al fine di rilevare gli elementi estimativi utili al corretto classamento dell'immobile a seguito di domanda presentata dal contribuente, non è più necessario. E' stata istituita infatti, con lo scopo di rendere più rapido l'aggiornamento del catasto, la c.d. procedura "DOCFA", che consente al contribuente di proporre una rendita sulla base di una dichiarazione contenente tutti gli elementi necessari al classamento dell'immobile. La rendita proposta dal contribuente, diviene pertanto definitiva solo a seguito di determinazione da parte dell'Ufficio. Nel caso di specie la ricorrente, dopo aver presentato dichiarazione DOCFA per proporre il classamento e la rendita dell'immobile oggetto di controversia, ha ricevuto un avviso di accertamento catastale di rettifica. Tra le altre doglianze, si contestava la legittimità dell'atto de quo in assenza di sopralluogo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Alla luce della giurisprudenza e prassi ormai consolidate, ai fini della rettifica del classamento e della rendita catastale, il sopralluogo da parte dell'Amministrazione Finanziaria non è più necessario in quanto tutti gli elementi rilevanti sono già conosciuti dall'Ufficio destinatario della dichiarazione DOCFA.

D.M. 701 del 19/04/1994.
Cass. 518/2015, 11370/2012, 19820/2012.

Sentenza n. 0402/2019, del 17.06.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Alfredo Batticani, Relatore: Giovanni Giorgi

Imposta di successione - solidarietà dell'obbligazione.

L'applicazione della norma di cui all'art. 36, comma 1, D.lgs 346/1990, in tema di solidarietà dell'obbligazione nell'ambito dell'imposta di successione per il suo ammontare complessivo, deve ritenersi incompatibile quando, come nel caso di specie, non vi è identità della prestazione dovuta tra gli obbligati (cfr 1292 c.c.). Sulla base della nuova disciplina dell'imposta di successione, ogni erede è obbligato per un tributo proprio, autonomo e diversamente liquidato da quello degli altri eredi.

D. Lgs. 346/1990, art. 36, comma 1.
Art. 1292 c.c..

Sentenza n. 0458/2019, del 11.07.2019, Sez. 05

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Lorenzo De Lorenzis, Relatore: Luciano Fanti

Esenzione IMU – fabbricati rurali – assenza dei requisiti – determinazione dell'imponibile.

Ai fini dell'esenzione IMU di un impianto biogas, alimentato con biomasse, prevalentemente derivate da prodotti coltivati nel proprio fondo, è rilevante l'accatastamento nella categoria D10 "*Fabbricati per funzioni produttive connesse all'attività agricole"*. In caso contrario, l'immobile è soggetto ad IMU e la base imponibile è determinata in funzione del valore iscritto in bilancio (c.d. valore di libro). Per poter inoltre usufruire dell'esenzione in modo "retroattivo" (prima del corretto accatastamento in D/10), è necessario che dalle visure catastali risulti l'annotazione della qualifica di ruralità.
Nel caso esaminato, l'immobile oltre ad essere accatastato come D/10 in un momento successivo a quello dell'inizio dell'attività, non risultava avere il requisito della ruralità dalla visura. Pertanto, fino all'anno del corretto accatastamento in D/10, l'impianto doveva essere assoggettato ad IMU sulla base del valore di iscrizione in bilancio.

D. Lgs. 504/1992, art. 5, comma 3.
D.L. 557/1993, art. 9.
D.L. 207/2008, art. 23, comma 1-bis.
Cass. 10283/2019.

Sentenza n. 0464/2019, del 09.07.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Stefano Brusati, Relatore: Maurizia Migliori

Competenza Commissione Tributaria – istanza di rimborso – credito ceduto – consolidato.

Nella fattispecie della cessione di crediti tributari nell'ambito del consolidato fiscale, il cessionario può richiederne il rimborso. In tal caso la competenza territoriale della Commissione cui presentare il ricorso, trascorsi i 90 giorni dall'istanza di rimborso, risulta essere correlata alla sede sociale della consolidante in qualità di cedente dei crediti.

Sentenza n. 0470/2019, del 12.07.2019, Sez. 04

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Marco D'Orazio, Relatore: Vinicio Gaboardi

Dazione di un bene mobile in pegno – imponibilità – conferimento di denaro a fondo perduto – differenze.

L'art. 88 del Dpr. 917/1986 prevede che non vengano tassate, ai fini IRES, le sopravvenienze consistenti in versamenti di denaro (o conferimenti in natura) eseguiti a fondo perduto in conto capitale dai soci. La dazione di un bene mobile in pegno si differenzia dal conferimento in denaro a fondo perduto in conto capitale, in quanto integra la costituzione di un diritto reale di garanzia che non va a diretto beneficio della società, ma di un terzo. Nel caso di specie, a seguito di accordo, la banca creditrice ha soddisfatto la propria pretesa nei confronti della società tramite escussione dei titoli dati in pegno dai soci. Non potendo tale operazione essere equiparata ad un conferimento in denaro, il provento che ne deriva è da considerarsi imponibile.

D.P.R. 917/1972, art. 88, comma 4.

Sentenza n. 0515/2019, del 30.07.2019, Sez. 04

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Marco D'Orazio

Motivazione dei provvedimenti amministrativi – integrazione in sede di giudizio.

Sebbene sia ammessa nelle more del processo, la presentazione di chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, volti ad esplicitare le ragioni sottese alle motivazioni del provvedimento, tali integrazioni devono essere lievi e comunque già desumibili dal tenore letterale dell'atto. Non è invece ammissibile che in sede di giudizio la motivazione alla base dell'atto impositivo venga radicalmente cambiata (e quindi esposta per la prima volta) a favore di una nuova. In questi casi, è facoltà dell'Ufficio, ove ricorrano i requisiti previsti, emettere un nuovo avviso adeguatamente motivato.

Legge 241/1990, art. 3.
Legge 212/1990, art. 7.

Sentenza n. 0636/2019, del 16.10.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Silvio Ignazio Silvestri, Relatore: Antonio Pederzoli

Società di comodo – mancato adeguamento – ricavi minimi.

Nell'ambito delle società di comodo l'adeguamento, in dichiarazione dei redditi, ai ricavi minimi richiesti ai fini dell'operatività, inibisce la successiva possibilità di giustificare il mancato raggiungimento degli stessi a seguito di una serie di difficoltà presenti nel settore (nella fattispecie locali adibiti a discoteca). Tale assunto si basa sul presupposto che il contribuente avrebbe potuto presentare una dichiarazione successiva integrativa di quella originaria al fine di comunicare la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame.

L. n. 724/1994, art. 30.

Sentenza n. 0816/2019, del 13.12.2019, Sez. 04

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Lanfranco Tonini

Irap – agente di commercio – impresa familiare – autonoma organizzazione

È privo di autonoma organizzazione e, come tale, non soggetto a imposta IRAP, l'agente di commercio che svolge la propria attività con l'ausilio di un collaboratore familiare (nella fattispecie la moglie). L'impresa familiare, infatti, pur in presenza di una pluralità di soggetti, è da considerarsi comunque un'impresa individuale. Nel caso di specie, la presenza di un'organizzazione composta da un unico ufficio ubicato all'interno dell'abitazione, da beni strumentali di modesto valore e da un unico collaboratore familiare, non integra i presupposti per l'assoggettamento a IRAP.

Corte Costituzionale n. 156/2001
Cass. n. 22469/2019, Cass. n. 12108/2009.

Sentenza n. 0817/2019, del 09.12.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente: Alfredo Batticani, Relatore: Massimo Felicani

Fatture oggettivamente inesistenti – presunzioni - grave - precise - concordanti.

L'Ufficio che, a seguito di dettagliata verifica fiscale, contesti la deducibilità di costi derivanti da fatture che scaturiscono da operazioni anche parzialmente inesistenti e, in

assenza di chiarimenti da parte del contribuente riguardo all'effettività delle operazioni stesse, adempie all'onere probatorio sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti. Nel caso di specie il complesso delle incongruenze riscontrate, ha evidenziato l'esistenza di indizi qualificati tali da rendere oggettivamente inesistenti le prestazioni fatturate.

D.L. n. 74/2000, art. 1.
Cass. n. 12247/2010.

Sentenza n. 0914/2019, del 23.12.2019, Sez. 01
Commissione tributaria provinciale di Bologna
Presidente e Relatore: Silvio Ignazio Silvestri

Imu – immobili in due Comuni diversi – esenzione.

La giurisprudenza di legittimità prevalente ai fini ICI, prevede l'esenzione in caso di possesso da parte dei coniugi di due immobili ubicati in due Comuni diversi ed adibiti entrambi a rispettiva abitazione principale, solo nell'ipotesi in cui il rapporto coniugale sia stato interrotto e tale condizione sia comprovata da un'omologa del Tribunale.
La normativa IMU, nell'adeguarsi alle modifiche sociali e non volendo penalizzare i coniugi che per vari motivi vivono in Comuni diversi, consente un'esenzione più ampia di quella prevista dall'ICI, richiedendo però in aggiunta al requisito della residenza, anche la dimostrazione che il domicilio effettivo è stabilito in un'abitazione diversa da quella degli altri componenti il nucleo familiare.

D.L. n. 201/2011, art. 13, co. 2.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA

Presidente: Francesco Salzano
Responsabile del Massimario presso la CTP: Anna Ghedini
Massimatore: Patrizia Foiera

Sentenza n. 0030/2019, del 08.02.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara
Presidente: Francesco Salzano, Relatore: Anna Ghedini

Libertà di stabilimento – legittimità - esterovestizione

Il domicilio fiscale dei soggetti giuridici ai sensi dell'art. 59. comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973 si identifica nel centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività. E' legittima la libertà di stabilimento intesa come ricerca dello Stato con il minor carico fiscale e che la condizione legittimante tale ricerca è che l'imprenditore, colà posizionato, non sia una costruzione di puro artificio ma corrisponda ad un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto.

d.P.R. n. 600/1973, art. 59 comma 1; Cass. civ.. Sez. 5. n. 21221 del 29/09/2006: Cass. civ., Sez. 5. n. 8772 del 04/04/2008: Cass. civ.. Sez. 5. n. 10257 del 21/04/2008: Cass. civ. Sez. 5. n. 2869 del 07/02/2013. n. 2869.

Sentenza n. 0093/2019, del 25.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara
Presidente: Gennaro Di Bisceglie, Relatore: Carmelo Ruberto

Atto di donazione – condizione risolutiva espressa - inefficacia ex nunc – imposta di donazione - revoca agevolazione ex 34 ter d. lgs. 346/1990.

In caso di donazione sottoposta a condizione risolutiva espressa, il verificarsi di quest'ultima ne fa venir meno gli effetti ma non ne elide gli effetti. L'atto di donazione - res signata - rimane tale e in quale tale è tassabile, legittimamente revocata l'agevolazione ex art. 3.4 ter d lgs. 346/1990. Principio che si trae dalla lettera dello stesso art. 1360 c.c. secondo il quale ciò che retroagisce al tempo in cui è stato concluso il contratto sono solo 'gli effetti dell'avveramento della condizione, senza che il contratto medesimo possa essere considerato tamquam non esset.

art. 1360 Cod. Civ.; d. lgs. 346/1990, art. 3.4 ter.

Sentenza n. 0155/2019, del 11.06.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ferrara
Presidente Relatore: Carlo Maria Zampi

Controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. 446/1997 - competenza territoriale – interpretazione restrittiva della sent. n. 44/2016 Corte Cost. -

L'art. 4 del D. Lgs. 546/92, come modificato dall'art. 9 co. 1 lett. B) D. Lgs. 156/15, prevede che la competenza per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. 446/1997 spetti alla commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ente impositore. La sentenza della Corte Costituzionale, n. 44/2016, che ha dichiarato l'illegittimità della norma citata "nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore" è riferibile ai soli soggetti iscritti nell'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi di Province e Comuni, di cui all'art. 53 d. lgs. n. 446 del 1997, e non può estendersi a Equitalia Servizi di Riscossione s.p.a., che, viceversa, è un ente pubblico economico per il quale l'art. 4 D. Lgs. 546/1992 continua ad essere efficace.

Corte Cost. sent. n. 44/2016;
CTP Benevento sent. n. 292 del 15.3.2018;
D.Lgs. 546/92, art. 4 come modificato dall'art. 9 co. 1 lett. B) D. Lgs. 156/15;

Sentenza n. 0247/2019, del 07.10.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Ferrara
Presidente Relatore: Gennaro Di Bisceglie

Pensionato agricolo che continua a condurre il terreno – Agevolazioni IMU/ICI – esclusione -

Al fine del riconoscimento delle agevolazioni IMU/ICI per chi svolge attività agricola, è necessario che dall'esercizio dell'attività agricola il soggetto ricavi la parte "esclusiva" o "prevalente" del proprio reddito. La ratio incentivante dell'attività agricola, ragionevolmente esclude dal beneficio coloro che, per il limitato numero di giornate lavorative che la coltivazione dei fondi di loro proprietà richiede ovvero per il fatto di godere di trattamenti pensionistici, all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito". E' negata la spettanza delle agevolazioni al

pensionato agricolo, indipendentemente che questi, per libera scelta, continui a versare i contributi volontari alla cassa agricola in costanza di trattamento pensionistico, venendo a mancare la *ratio* dell'agevolazione ovverosia che il contribuente agricolo ricava dall'attività agricola la sua fonte esclusiva di reddito.

Corte Cost., ord. n. 336/2003, ord. n. 87/2005;
Cass. Civ. sent. nn. 12565/2010, 9601/2012, 13391/2016 e 13392 del 30 giugno 2016;
Cass. Civ. sent. n. 14135 del 7 giugno 2017;
Cassazione 26643 del 10 novembre 2017, n. 26455 del 8 novembre 2017, n. 14135 del 7 giugno 2017 e n. 13745 del 31 maggio 2017
D.Lgs. n. 446/1997, art. 58;

Sentenza n. 0311/2019, del 25.11.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Ferrara
Presidente: Francesco Salzano, Relatore: Carmelo Ruberto

IMU – locazione parziale dell'immobile – diritto di esenzione - esclusione.

Non va riconosciuto il diritto all'esenzione dall'imposta IMU quando l'immobile è locato, anche se parzialmente. La locazione anche parziale rende incompatibile la destinazione unitaria ad abitazione principale. La *ratio* dell'esenzione dal tributo è data dalla volontà di agevolare il proprietario dì un unico immobile che in esso effettivamente abiti abitualmente e ivi abbia la residenza anagrafica, mentre la percezione di un reddito dal bene attraverso la stipula di contratti di locazione determina il venire meno delle ragioni del beneficio fiscale, poiché l'immobile viene, anche se solo parzialmente, destinato a finalità diverse.

L. 296/2006, art. 1.161; D.L. 201/2011 art. 13.3

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLI'-CESENA

Presidente: Pietro Campanile
Responsabile del Massimario presso la CTP: Patrizia Foiera
Massimatore: Patrizia Foiera

Sentenza n. 0028/2019, del 14.01.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Lucio Ardigò

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova - Presunzioni gravi, precise e consistenti -

Le operazioni " soggettivamente inesistenti " sono state fatturate da un soggetto diverso da quello che effettivamente ha fornito il bene o il servizio. L'IVA relativa a operazioni soggettivamente inesistenti non è detraibile, quando il fornitore "fittizio" non ha versato l'imposta all'erario e il cliente sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal soggetto emittente le fatture. Grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche in via presuntiva, ex art. 2727 cod. civ., la interposizione fittizia del cedente ovvero la frode fiscale realizzata a monte dell'operazione, eventualmente da altri soggetti, nonché la conoscenza o conoscibilità da parte del cessionario della frode commessa. Al contribuente che intende esercitare il diritto alla detrazione o al rimborso, spetta, invece, provare la corrispondenza anche soggettiva della operazione di cui alla fattura con quella in concreto realizzata ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale, ingenerato dalla condotta del cedente.

Cass. Sez. 5 sent. del 18/06/2014 n. 13803 Rv. 631553, Cass. Sez. 5 sent. del 02/07/2014 n. 15044 Rv. 631542; Cass. Sez. 5 sent. del 24/09/2014 n. 20059 Rv. 632476; Cass., Sent. 24 maggio 2013, n. 12461; Cass., Sent. 15 maggio 2013, n. 11667; Cass., Sent. 2 maggio 2013, n. 10252 e Cass., Sent. 28 marzo 2013, n. 7900;
Cass., Sent. 25 settembre 2013, n. 21992; Cass., Sent. 24 maggio 2013, n. 12461; Cass., Sent. 22 maggio 2013, n. 12503; Cass., Sent. 15 maggio 2013, n. 11667; Cass., Sent. 2 maggio 2013, n. 102525; Cass., Sent. 25 settembre 2013, n. 21992; Cass., Sent. 24 maggio 2013, n. 12461; Cass., Sent. 15 maggio 2013, n. 11667;
Corte di Giustizia Europea, Sent. 18 luglio 2013, causa C-78/12, Evita-K; Corte di Giustizia Europea, Sent. 6 dicembre 2012, causa C-285/11, Bonik e Corte di Giustizia Europea, Sent. 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David;
Art. 2727 cod. civ..

Sentenza n. 0098/2019, del 13.03.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente: Roberto Roccari, Relatore: Pasquale Ricci

Contraddittorio endoprocedimentale. Tributi "non armonizzati" e Tributi "armonizzati"

Per i Tributi "non armonizzati" è applicabile l'art. 12, u.c., della legge n. 212 del 2000 (ed. Statuto del contribuente) solo nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria proceda ad accessi, ispezioni, verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali. Obbligatorietà dell'emissione del processo verbale. Va esclusa l'applicabilità nelle diverse ipotesi di accertamenti "a tavolino". Nessuna nullità in relazione alla mancata emissione del processo verbale. Per i Tributi "armonizzati" è diretta applicazione del diritto dell'Unione e la violazione dell'obbligo di instaurazione di contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si rilevi non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

Art. 12, u.c., l. n. 212 del 2000 (ed. Statuto del contribuente)
Cass. SS.UU. sent. 24823 del 9.12.2015

Sentenza n. 0103/2019, del 20.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera

Omessa dichiarazione di risorse nel riquadro RW

Non può essere applicata retroattivamente la presunzione introdotta dai commi 2 e 2-bis dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009 in base alla quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, ai soli fini fiscali, si presumono costituiti, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti alla tassazione dello Stato italiano.
Trattasi di normativa sostanziale di modifica al rapporto tributario.
La prova contraria alla presunzione prevista dall'art. 12 d.l. n. 78/2009 grava sul contribuente.
L'adesione "allo scudo fiscale" ex art. 13 bis d.l. n. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, per effetto della quale, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 14, comma 1, lettera

a), del decreto legge n. 350 del 2001 e dall'articolo 13-bis del decreto legge n. 78 del 2009, per i periodi d'imposta che hanno termine al 31 dicembre 2008, preclude l'accertamento limitatamente agli imponibili non alle relative sanzioni amministrative.

artt. 12 commi 2 e 2-bis e 13bis d.l. n. 78/2009; art. 12 d.l. 78/2009 conv. l. 3 agosto 2009, n. 102; art. 14, comma 1, lettera a) d. l. 350/2001

Sentenza n. 0103/2019, del 20.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera

Investimenti all'estero – Monitoraggio fiscale - Dichiarazione dei redditi (modello RW) - Art. 4 comma 1 D.L. 28.6.1990 n. 167 – Soggetti obbligati

L'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990 n. 167 incombe non solo sull'intestatario formale, ma anche sul beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, nonché su colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto e la possibilità di movimentazione di somme di denaro non proprie, con il compito fiduciario di trasferirle all'effettivo beneficiario.
I destinatari del provvedimento sono, quindi, le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia alle quali si impone di esporre in un apposito quadro della dichiarazione dei redditi (RW) gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, detenuti al termine del periodo di imposta, nonché i trasferimenti da e verso l'estero che nel corso dell'anno hanno interessato i suddetti investimenti e le attività.

Cass. Civ. sent. n. 9320 dell'11 giugno 2003; Cass. Civ. n. 17051 del 21 luglio 2010; D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 4, comma 1;

Sentenza n. 0129/2019, del 23.04.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente: Sergio Urizio, Relatore: Pasquale Ricci

Lavoratore frontaliero – Reddito complessivo – Reddito prodotto all'estero – Applicabilità del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 165 comma 10 - Esclusione

Si definisce lavoratore frontaliero colui che quotidianamente si reca in uno stato estero, confinante con l'Italia, o in zone di frontiera per prestare lavoro e al termine della giornata lavorativa rientra presso la sua residenza in Italia. In tale ipotesi quando il reddito prodotto all'estero è l'unico percepito e viene a costituire il "reddito complessivo", senza ulteriori concorsi, si esclude l'applicabilità dell'art. 165 comma 10, D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 che viceversa disciplina l'ipotesi nella quale il

reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo.

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 165 comma 10.

Sentenza n. 0173/2019, del 10.06.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera

Riqualificazione energetica. Detraibilità dei costi degli interventi di riqualificazione energetica. Nozione di "immobile strumentale" nell'esercizio dell'attività d'impresa (R.M. 303 e 340/E/2008)

Sono detraibili i costi effettuati su immobili di proprietà, sia strumentali sia abitativi, anche locati a terzi.
La nozione di "immobile strumentale" nell'esercizio dell'attività d'impresa (R.M. 303 e 340/E/2008) si trae dall'art. art. 43 del TUIR. Sono immobili strumentali per natura quelli in base alla classificazione catastale in categoria A/10, B, C, D ed E, anche se non utilizzati ovvero concessi in locazione ovvero comodato; sono immobili strumentali per destinazione quelli in base all'effettivo utilizzo diretto da parte dell'impresa per lo svolgimento dell'attività d'impresa, senza alcun rilievo per la categoria catastale. Nessun rilievo alla disponibilità dell'immobile in capo a terzi, quando è strumentale allo svolgimento dell'attività d'impresa (caso di società immobiliare). Unico limite indicato negli artt. 4 e segg. D.M. 19.2.2007, finalizzati a certificare che dall'intervento eseguito scaturisca un effettivo risparmio energetico.

art. 1, comma 344 e segg, della legge 27 dicembre 2006, n. 296; art. 2 e 4 e segg. d.m. 19 febbraio 2007; art. 43 del TUIR

Sentenza n. 0376/2019, del 30.12.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente Relatore: Pietro Campanile

Divisione – Bene indivisibile – Valore eccedente a quello spettante – Vendita – Imposte di registro, ipotecarie e catastali -

In caso di scioglimento della comunione ereditaria, mediante assegnazione dei beni in natura e versamento di conguagli in denaro, ove i coeredi abbiano ricevuto il valore delle rispettive quote, si applica l'aliquota degli atti di divisione e non l'aliquota degli atti traslativi, atteso che quest'ultima è applicabile, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, soltanto nel caso in cui ad un condividente siano stati attribuiti beni per un valore eccedente quello a lui spettante e limitatamente alla parte in eccedenza, mentre

non rileva che la somma corrisposta a titolo di conguaglio provenga o meno dalla massa ereditaria, in quanto la norma citata non si riferisce alla provenienza dei beni, ma unicamente al loro valore.

Cass. Civ. sent. 14 luglio 2017, n. 17512; Cass., 16 novembre 2012, n. 20119; Cass., 30 luglio 2010, n. 17866; Cass., 28 marzo 2018, n. 7606;
CTP Milano, 12 febbraio 2018, n. 572;
D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 1.

Sentenza n. 0381/2019, del 30.12.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Forlì
Presidente Relatore: Pietro Campanile

Ruolo esattoriale – Cartella di pagamento - Difetto di sottoscrizione - Presunzione di legittimità e validità – Onus probandi contrario in capo al contribuente

Il difetto di sottoscrizione del ruolo da parte del capo dell'ufficio non incide in alcun modo sulla validità dell'iscrizione a ruolo del tributo, poiché si tratta di atto interno e privo di autonomo rilievo esterno, trasfuso nella cartella da notificare al contribuente, per la quale ultima neppure è prescritta la sottoscrizione del titolare dell'ufficio, costituendo *ius receptum* il principio per cui la mancata 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, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge"*. L'onere della prova dell'insussistenza del potere e/o della provenienza è a carico del contribuente, il quale, peraltro, non può limitarsi ad una generica contestazione della insussistenza del potere e/o della provenienza dell'atto, ma deve allegare elementi specifici e concreti.

Cass. Civ. sent. n. 24322 del 2014; Cass., n. 27561 del 2018; Cass., n. 26053 del 2015; Cass., n. 19761 del 2016; Cass., n. 4555 del 2015; Cass.,n. 6616 del 2011;
D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA

Presidente: Vittorio Zanichelli
Responsabile del Massimario presso la CTP: Mirella Guicciardi
Massimatore: Mirella Guicciardi

Sentenza n. 0014/2019, del 14.01.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Erio Rotteglia

Accertamento – oggettiva inesistenza – sovrafatturazione – elementi indiziari – sussistenza – controprova del contribuente – assenza – legittimità dell'avviso di accertamento.

La mera assenza di acquisti da parte del fornitore (la quale risulterebbe dalle dichiarazioni fiscali), non basta da sola a presumere l'inesistenza oggettiva della fornitura acquistata dal suo cliente.
È invece legittimo presumere la sovrafatturazione degli acquisti, e dunque la loro parziale oggettiva inesistenza, quando l'acquirente non è in grado di motivare lo scostamento rispetto ai valori di mercato. Il fatto che le dogane non abbiano rettificato, sulla base del valore normale, le dichiarazioni relative a tali acquisti, non basta a confutare l'accusa di sovrafatturazione, giacché quando l'imponibile supera il valore normale l'interesse erariale è nel senso dell'acquiescenza al dichiarato.
Il fatto che la contribuente conosca soltanto i soprannomi (non già le effettive generalità) dei referenti per gli acquisti in questione e le carenze nei prospetti contabili del magazzino sono ulteriori indizi d'inesistenza oggettiva degli acquisti.

Cod. Civ., art. 2729

Sentenza n. 0023/2019, del 18.01.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Ernestino Bruschetta, Relatore: Erio Roteglia

Accertamento – titoli posseduti tramite società finanziaria – *voluntary disclosure* – illegittimità dell'atto impositivo.

Le società finanziarie in genere si caratterizzano per il possesso di attività finanziarie meramente cartolari cioè "titoli" di "proprietà" o di "credito" rappresentanti altri "titoli" di secondo livello. Soltanto questi ultimi sono gli elementi portatori della sostanziale "utilità" economica che determina il valore patrimoniale da utilizzare ai fini della *voluntary disclosure*.

Sentenza n. 0033/2019, del 21.01.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Ernestino Bruschetta, Relatore: Erio Rotteglia

Accertamento – termini – raddoppio – esito delle formulazioni accusatorie penali – irrilevanza – presupposti per la denuncia – sussistenza – decadenza – esclusione.

L'esito delle formulazioni accusatorie del P.M. e delle determinazioni preliminari del giudice delle indagini non hanno alcuna rilevanza con riguardo al raddoppio dei termini di accertamento, il quale presuppone soltanto che, al momento dell'istruttoria fiscale, l'Ufficio abbia ragionevolmente intravisto la possibile sussistenza di un'evasione al di sopra della soglia di rilevanza penale ed abbia quindi trasmesso la denuncia.

dpr. n. 600/1973, art. 43

Sentenza n. 0054/2019, del 25.01.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Domenico Truppa

Accertamento – attività di ricerca e sviluppo – antieconomicità – non sussiste.

La contestazione di antieconomicità della gestione aziendale e di occultamento dei ricavi è confutata dalla prova che, in realtà, la redditività è compressa dal sostenimento dei costi di ricerca e sviluppo (nella specie, le attività di studio e di progettazione – anche relative a potenziali commesse che poi non sono andate a buon fine –, nonché di sperimentazione – con fornitura di macchinari sottocosto – si sono succedute nel corso di un lasso temporale significativo prima che l'impianto venisse definitivamente brevettato e certificato per essere immesso sul mercato).

Sentenza n. 0093/2019, del 13.02.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Francesco Mottola

IRPEF – presunzione di distribuzione di utili extracontabili – costi societari esistenti ma non inerenti – infondatezza dell'accertamento.

L'avviso di accertamento emesso nei confronti della società di capitali costituisce l'indispensabile antecedente logico-giuridico rispetto all'accertamento nei confronti del socio in applicazione della presunzione di distribuzione di utili extracontabili. Tale

presunzione non può trovare applicazione se i costi recuperati a tassazione in capo alla società, ancorché non inerenti, sono stati effettivamente sostenuti.

dpr. n. 917/1986, art. 47 e art. 109, co. 5
Cass. 17928/2012, 15334/2013

Sentenza n. 0096/2019, del 15.02.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Enrico Saracini

Riscossione – difetto di sottoscrizione del ruolo o della cartella – mera irregolarità – legittimità dell'atto impugnato.

Il difetto di sottoscrizione del ruolo o della cartella di pagamento, quando non è in dubbio la riferibilità di tali atti all'Autorità da essi cui promanano, non incide in alcun modo sulla validità del provvedimento impositivo. In effetti, l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi previsti dalla legge, ed è sufficiente che dai dati contenuti nel documento sia possibile individuare con certezza l'Autorità da cui l'atto proviene.

Cass. 1545/2018

Sentenza n. 0110/2019, del 27.02.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

Processo tributario – litisconsorzio necessario – costi societari esistenti ma non inerenti – infondatezza dell'accertamento.

Nel processo tributario, il litisconsorzio necessario originario che, nel caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni, sussiste tra la società e tutti i soci della stessa, ricorre anche nei confronti del socio accomandante di una società in accomandita semplice, incidendo l'accertamento a carico di quest'ultima società anche sull'imputazione dei redditi di costui, indipendentemente dal profilo della responsabilità limitata alla quota conferita.

d.Lgs. n. 54/1992, art. 14, co. 1; dpr. n. 600/1973, art. 40; dpr. n. 917/1986, art. 47 e art. 109, co. 5
Cass. 27337/2014, 7026/2018, 14815/2008

Sentenza n. 0122/2019, del 25.02.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Francesco Mottola

IRPEF – presunzione di distribuzione di utili extracontabili – costi societari esistenti ma non inerenti – infondatezza dell'accertamento.

La registrazione di costi inesistenti ovvero di ricavi non contabilizzati è il presupposto per l'applicazione della presunzione di distribuzione di utili extracontabili da parte di società di capitali a ristretta base sociale. Quando l'Agenzia delle entrate recupera a tassazione in capo alla società dei costi perché li ritiene non inerenti, la citata presunzione non può operare, giacché tali costi sono stati effettivamente sostenuti e vi è stato il relativo esborso.

dpr. n. 917/1986, art. 47 e art. 109, co. 5
Cass. 17928/2012, 15334/2013

Sentenza n. 0139/2019, del 28.02.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Domenico Truppa

Notificazioni – cittadino iscritto all'AIRE – deposito presso la casa comunale – presupposto – non sussiste – nullità della notificazione.

È nulla la notificazione verso un cittadino iscritto all'AIRE eseguita mediante deposito presso la casa comunale ex art. 60, dpr. n. 600/1973, se il messo notificante, prima di procedere con tale deposito, non ha atteso di conoscere l'esito della spedizione della raccomandata internazionale relativa all'atto impositivo. In effetti, l'equiparazione della conoscenza formale dell'atto notificato a quella sostanziale è condizionata dal legislatore al rigoroso rispetto delle forme previste per la notificazione, a prescindere dall'esistenza di una concreta ed effettiva compromissione del diritto di difesa del contribuente (nella specie, la raccomandata è tornata al mittente per impossibilità di rintracciare il destinatario).

dpr. n. 600/1973, art. 60

Sentenza n. 0140/2019, del 01.03.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente Francesco Mottola, Relatore: Claudio Previdi

Accertamento – metodo analitico-induttivo – giacenze – presunzione di vendita in nero – complessiva inattendibilità della contabilità di magazzino – difetto di prova – illegittimità dell'avviso di accertamento.

Le circostanze legittimanti l'accertamento analitico-induttivo sono tassativamente elencate dal legislatore, che ha circoscritto l'utilizzo di tale metodo di accertamento a determinate fattispecie connotate da comportamenti del contribuente tali da ostacolare l'esercizio dei poteri di accertamento.
La presenza di scritture contabili formalmente regolari non esclude la possibilità di ricorrere all'accertamento analitico-induttivo, ma occorre pur sempre che la contabilità possa considerarsi complessivamente inattendibile, altrimenti l'accertamento è illegittimo (come nel caso di specie, in cui l'Amministrazione finanziaria aveva rettificato le giacenze fiscali sulla base di quanto indicato nel registro ICQRF, il quale tuttavia risponde a finalità diverse rispetto a quelle della contabilità di magazzino tenuta ai fini fiscali; quest'ultima, nella specie, non era stata nemmeno esaminata dall'Ufficio).

dpr. n. 600/1973, art. 14

Sentenza n. 0154/2019, del 07.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Erio Rotteglia

Accertamento – *transfer price* – metodo di calcolo del prezzo *arm's length* – scelta dei *comparbles* – utilizzo di valori medi – illegittimità.

È illegittimo un ricalcolo del *transfer price* che apprenda i *comparables* dai clienti della società estera, destinataria dell'asserita sottofatturazione, invece che da quelli della società italiana destinataria della contestazione fiscale, giacché tale metodo di calcolo esclude dal perimetro estimativo l'ambito concorrenziale in cui opera la contribuente accertata. È inoltre criticabile sul piano tecnico l'utilizzo, ai fini del suddetto ricalcolo, di valori medi o mediani, peraltro censurato dalle linee guida recepite dal MEF con d.m. n. 14.05.2018.

MEF d.m. 14.05.2018

Sentenza n. 0182/2019, del 02.04.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Silvio Agnone

Accertamento – costi per sponsorizzazioni – inerenza – esistenza – onere della prova – illegittimità dell'atto impugnato.

In caso di contestazione da parte del Fisco, la prova dell'esistenza e dell'inerenza dei costi spetta al contribuente, a meno che la contestazione non sia immotivata e palesemente infondata.
In tema di sponsorizzazioni, peraltro, l'art. 90, comma 8, L. n. 289/2002 prevede una presunzione legale assoluta d'inerenza quantitativa, purché entro il limite consentito di 200.000,00 euro.

Cass. 8981/2017, 3473/2018, 2398/2018, 24065/2011, 19489/2010
Cod. Civ., art 2697; L. n. 289/2002, art. 90 co. 8

Sentenza n. 0231/2019, del 03.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Francesco Mottola

Processo tributario – impugnazione dell'estratto di ruolo – cartelle di pagamento validamente notificate – inammissibilità.

L'impugnazione dell'estratto di ruolo è inammissibile quando l'Amministrazione finanziaria provi che le cartelle di pagamento in esso indicate sono state validamente notificate al contribuente.

art. 21, d.Lgs. 546/1992
Cass. 19704/2015

Sentenza n. 0236/2019, del 07.05.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Silvio Agnone

Riscossione – cartella di pagamento – controllo cartolare – obbligo di motivazione – assolto – legittimità della cartella.

Il difetto di motivazione della cartella esattoriale non può condurre alla dichiarazione di nullità, allorché la cartella sia stata impugnata e il contribuente abbia dimostrato in tal modo di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati.

Se la cartella è il frutto di attività di controllo cartolare ex artt. 36-bis, dpr. n. 600/1973, e 54-bis, dpr. n. 633/1972, allora l'obbligo di motivazione è assolto con il mero richiamo alla dichiarazione dei redditi rettificata, giacché l'Ufficio procede alla liquidazione dell'imposta sulla base dei dati desumibili dalla stessa.

dpr. n. 633/1972, art. 54-bis; dpr. n. 600/1973, art. 36-bis
Cass. 11722/2010, 5371/2017

Sentenza n. 0243/2019, del 13.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Enrico Saracini

IRPEF – presunzione di distribuzione di utili extracontabili – doppia imposizione – esclusione.

Il divieto di doppia imposizione postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto. Tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, come quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società di capitali, con la tassazione del reddito sia ai fini IRES, quale utile della società, sia ai fini IRPEF, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei presupposti delle due diverse imposizioni.

dpr. n. 600/1973, art. 67
Cass. 13503/2018

Sentenza n. 0246/2019, del 17.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Francesco Mottola, Relatore: Claudio Previdi

Accertamento – metodo induttivo "puro" – lacune nei prospetti delle rimanenze – discrezionalità di scelta del metodo di accertamento – legittimità dell'avviso di accertamento.

È legittimo ricorrere all'accertamento induttivo "puro" quando vi siano delle lacune nei prospetti delle rimanenze (nella specie, taluni beni erano privi dell'indicazione del loro valore).
L'Amministrazione finanziaria ha il potere/dovere di optare per il metodo di accertamento che, meglio degli altri, riesca ad individuare la reale capacità contributiva del contribuente. Tale scelta è discrezionale ed insindacabile, di talché il contribuente, in assenza di pregiudizio sostanziale, non ha titolo a dolersene. Quando invece le risultanze emerse dall'accertamento induttivo appaiano incongrue rispetto

alla situazione concreta, il giudice può annullare l'atto impositivo tenendo conto anche della metodologia adottata per l'accertamento.

dpr. n. 600/1973, art. 39, co. 2
Cass. 2873/2017

Sentenza n. 0247/2019, del 17.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Francesco Mottola, Relatore: Claudio Previdi

Agevolazioni – associazione sportiva dilettantistica – inattendibilità della contabilità – decadenza dall'agevolazione.

Responsabilità solidale ex art. 38, co. 2, cod. civ. – onere della prova sul contribuente – sussiste.

L'inattendibilità della contabilità tenuta dall'associazione sportiva dilettantistica implica la decadenza dai regimi agevolativi previsti dall'art. 148 TUIR e dalla legge n. 398/1991.
Il presidente dell'associazione, il quale ne abbia in concreto la rappresentanza presso i terzi (nella specie firmando, quale rappresentante dell'ente, dei contratti di comodato, nonché disponendo dei poteri di firma sul conto corrente bancario dell'associazione), risponde solidalmente ex art. 38, co. 2, cod. civ. tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto dall'ente. In ragione della carica rivestita, si presume che l'attività amministrativa, contabile, gestionale, le relazioni con i terzi, siano riconducibili al presidente, il quale ha l'onere di dimostrare il contrario, cioè che tutte le attività che hanno determinato la perdita dei benefici fiscali non gli sono addebitabili giacché compiute da altri soggetti, di fatto rappresentanti l'impresa nei rapporti con i terzi.

dpr. n. 917/1986, art. 148; L. n. 398/1991; Cod. Civ., art. 38, co. 2
Cass. 1602/2019

Sentenza n. 0269/2019, del 27.05.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

Riscossione – prescrizione – termini – cartella di pagamento non impugnata – conversione del termine – esclusione.

La scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un provvedimento amministrativo non determina la conversione del termine di prescrizione breve in ordinario. Pertanto, nel caso in cui la cartella di pagamento non

sia stata impugnata, la prescrizione del credito tributario iscritto a ruolo è differenziata a seconda del tributo. In particolare, IVA, IRPEF, IRES, IRAP, imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, diritti camerali e canone RAI si prescrivono in 10 anni, mentre imposte locali (come TASI, TARI, IMU), contributi consortili e tasse per concessione di uso del suolo pubblico si prescrivono in 5 anni trattandosi di prestazioni periodiche con cadenza annuale che non necessitano ogni singolo periodo di un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi.

Cod. Civ., art. 2946 e art. 2948, n. 4
Cass. 12715/2016, 23397/2016, 1799/2016

Sentenza n. 0279/2019, del 06.06.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Francesco Mottola, Relatore: Enrico Saracini

IVA – somministrazione di manodopera irregolare – contratto di appalto simulato – fatture di appalto – indetraibilità.

Nella fattispecie in cui un contratto di somministrazione di manodopera irregolare sia stato schermato da un contratto di appalto di servizi, la fatturazione delle prestazioni rese da parte del somministratore non legittima la detrazione dell'IVA, indipendentemente dalle sorti civilistiche del rapporto tra i lavoratori e il somministratore.

d.Lgs. n. 276/2003, art. 29; Cod. Civ., art. 1655
Cass. 18808/2017

Sentenza n. 0281/2019, del 11.06.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

IRPEF – agevolazioni – riqualificazione energetica – comunicazione ENEA – omissione – disconoscimento o decadenza dal beneficio – esclusione – immobili locati dall'impresa – spettanza – illegittimità dell'atto impugnato.

Ai fini della detrazione delle spese di riqualificazione energetica, la comunicazione all'ENEA consiste in un adempimento meramente formale, che non riveste alcun ruolo ai fini delle attività di controllo, per cui la mancanza della stessa non comporta la decadenza dal beneficio, bensì l'applicazione della sanzione fissa ex art. 11, d.lgs. n. 471/1997. In effetti, nella norma agevolativa e nel D.M. attuativo, la citata comunicazione non è indicata tra i presupposti dell'agevolazione, né la sua omissione viene sanzionata con la decadenza.

La citata detrazione spetta anche con riguardo agli immobili locati dall'impresa.

L. n. 296/2006; D.M. 19.02.2007; d.lgs. n. 471/1997, art. 11
CTP Modena 526/1/2018

Sentenza n. 0286/2019, del 18.06.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

TARI – rifiuti speciali – conferiti in proprio dall'utenza – esenzione – spettanza.

Sono esenti dalla TARI le superfici che non gravano sul Comune per gli oneri di smaltimento dei rifiuti in quanto producono rifiuti speciali che vengono conferiti in proprio dall'utenza. Quando il contribuente prova che i locali ove vengono prodotti i rifiuti speciali sono individuabili e distinti rispetto a quelli dove si producono i rifiuti comuni, soltanto questi ultimi sono soggetti a tassazione.
Il Regolamento comunale ai fini della TARI non può derogare alla normativa statale se non in senso migliorativo per il contribuente e nel rispetto delle fonti del diritto.

Cass. 1320/2018, 1711/2017, 1799/2016
MEF circolare 47505/2014

Sentenza n. 0293/2019, del 20.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Enrico Saracini

IRPEF – presunzione di distribuzione di utili extracontabili – costi societari esistenti ma non inerenti – infondatezza dell'accertamento.

L'accertamento dell'indeducibilità di un costo dal reddito d'impresa per difetto d'inerenza, pur incidendo sulla determinazione della base imponibile della società, non consente di presumere la distribuzione di un maggior utile ai soci, giacché tale costo – ancorché non inerente – è stato effettivamente sostenuto.

dpr. n. 917/1986, art. 47 e art. 109, co. 5

Sentenza n. 0297/2019, del 19.06.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente: Francesco Mottola, Relatore: Antonino Marchese Occhipinti

Riscossione – comunicazione preventiva ex art. 77, comma 2-bis, dpr. n. 602/1973 – insanabile vizio di notifica – illegittimità dell'iscrizione ipotecaria.
Notificazioni – irreperibilità assoluta – presupposti – assenza.

L'art. 77, comma 2-bis, dpr. n. 602/1973 impone all'agente della riscossione, prima di procedere con l'iscrizione ipotecaria, di notificare al proprietario dei beni da vincolare una formale comunicazione preventiva contenente l'avviso/diffida che, in mancanza di pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca.
Tale comunicazione deve essere notificata nelle forme previste dalla legge. Cosicché, nel caso in cui il messo notificatore non abbia accertato, con approfondite ricerche e serie verifiche, l'assenza dell'abitazione, ufficio o azienda del contribuente nel comune nel quale deve effettuarsi la notificazione, ma si sia limitato ad attestare la mera "assenza del destinatario" per poi effettuare la notifica ai sensi dell'art. 143 c.p.c. anziché ex art. 140 c.p.c., vi è un insanabile vizio di notifica della comunicazione ex art. 77, comma 2-bis, dpr. n. 602/1973, il quale determina l'illegittimità della successiva iscrizione ipotecaria.

dpr. n. 602/1973, art. 77, co. 2-bis; dpr. n. 600/1973, co. 1, lett. e); Cod. Proc. Civ., art. 140 e art. 143

Sentenza n. 0301/2019, del 25.06.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Modena
Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi

Rimborso – dichiarazione regolarmente presentata – termine biennale di decadenza – esclusione – prescrizione decennale – spettanza del rimborso.

La domanda di rimborso IVA o di restituzione del credito di imposta maturato dal contribuente deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito stesso. In presenza di tale adempimento, il termine di prescrizione del credito è quello ordinario decennale ex art. 2946 Cod. Civ., mentre non si applica il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 16, dpr. n. 636/1972, né quello previsto dall'art. 21, co. 2, d.Lgs. 546/1992.

Cod. Civ., art. 2946; d.Lgs. 546/1992, art. 21, co. 2; dpr. n. 636/1972, art. 16
Cass. 17757/2016, 11628/2018, 11389/2015

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA

Presidente: Carlo Parmeggiani
Responsabile del Massimario presso la CTP: Ivano Bandini
Massimatore: Ivano Bandini

Sentenza n. 0093/2019, del 11.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Parma
Presidente: Carlo Parmeggiani, Relatore: Pierluigi Fugacci

TARI - tributo in autoliquidazione - firma dell'atto

Gli atti generali come le delibere del Consiglio Comunale, soggette a pubblicità legale, si presumono atti conoscibili.
In conseguenza, la necessità della preventiva notifica di una cartella di pagamento non rileva.
Inoltre la TARI è tributo in autoliquidazione ed è quindi onere del contribuente provvedere al pagamento della tassa alle scadenze prefissate dal regolamento, senza che l'eventuale mancato ricevimento dell'avviso bonario rilevi in alcun modo.
L'atto impugnato, se sottoscritto in forma meccanizzata, sostituisce la firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento, qualificandosi come tale attraverso la stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati.

Art. 1, comma 87, L. 549/1995
Cass. n. 9601/2012

Sentenza n. 0093/2019, del 11.03.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Parma
Presidente: Carlo Parmeggiani, Relatore: Pierluigi Fugacci

Avviso bonario - autonoma impugnabilità

Devono ritenersi impugnabili gli avvisi bonari con cui l'amministrazione chiede il pagamento di un tributo in quanto essi, pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell'art. 19 del D. lgs. 546/1992, n 546 e non essendo, perciò in grado, di comportare, ove non contestati, la cristallizzazione del credito in essi indicato, esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l'interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili.
Il sollecito di pagamento è atto autonomamente impugnabile.

Art. 19 P.T.

Cass. 15957/2015, n. 15029/2015, n. 3316/2016

Sentenza n. 0190/2019, del 16.05.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Parma
Presidente: Renato Mari, Relatore: Evio Larini

Atti catastali - contraddittorio.

In caso di classamento, la censura del mancato sopralluogo non inficia che la rettifica operata "a tavolino" la può essere pienamente legittima quando sono esplicitati i presupposti della rettifica e l'indicazione dei valori revisionati, ottemperando cosi all' obbligo di motivazione previsto dalle norme in vigore.
La rendita catastale relativa agli immobili a destinazione speciale o particolare deve essere effettuata in comparazione con beni similari già censiti, ma non può certo essere determinata dal valore di mercato rilevati
ai fini "OMI".

Art. 7 L. 212/2000

Sentenza n. 0194/2019, del 21.05.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Parma
Presidente: Carlo Parmeggiani, Relatore: Antonio Ferrario

Sanzioni in materia di accise - malfunzionamento dell'impianto

In una attività in cui vi siano impianti di misurazione preventiva, il titolare utilizzatore ne è custode e deve accertarsi, previamente, con la massima diligenza che i detti impianti siano in buon funzionamento, soprattutto se obsoleti e datati.
Ciò comporta una maggiore cura degli impianti sicchè il dedotto malfunzionamento o guasto, che dir si voglia, deve essere provato da parte del soggetto titolare in modo preciso e univoco.
Pure il caso fortuito o la forza maggiore non lo esonera dall'onus probandi a proprio carico.
Da questo si ha comunque la responsabilità ai fini sanzionatori verso il contribuente-titolare.

Sentenza n. 0201/2019, del 29.05.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Parma
Presidente: Italo Cavani, Relatore: Riccardo Uzzo

Utili extra contabili - distribuzione occulta ai soci

È principio consolidato la tesi per cui gli utili extra bilancio della società a ristretta base societaria/azionaria e a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salvo la prova contraria.
Tale presunzione non è da qualificarsi come quella di secondo grado, bensì nascente dalla ristrettezza della base societaria ovvero dal vincolo di solidarietà.
La radice della regula iuris di natura nomofilattica proviene dall'esistenza di costo inesistenti o da ricavi non contabilizzati.

Art. 2727 Cc
Cass. nn. 10270/11; 17928/12; 15334/13.

NdR: cfr. Cass. n. 3980/2020 [il diritto tributario, per sua natura, pur tenendo conto dei principi civilistici elaborati in materia di predisposizione del bilancio, può legittimamente andare oltre, non essendo l'utile civilistico equiparabile al reddito imponibile.]

Sentenza n. 0210/2019, del 19.06.2019, Sez. 03

Commissione tributaria provinciale di Parma
Presidente: Italo Cavani, Relatore: Ivano Bandini

Dichiarazioni testimoniali

Le dichiarazioni testimoniali assumono nel Processo Tributario la caratteristica di mei indizi il cui contenuto va verificato su un piano strettamente probatorio, alla luce di altri elementi concreti e circostanziati che l'Ufficio impositore è tenuto a produrre.
La sola presenza delle suddette dichiarazioni, di per sé stesse, non consentono il raggiungimento della prova evasiva, ma possono reggere alla censura di mancanza di motivazione dell'atto impugnato.

NdR: da ricordare che anche la parte contribuente può far inserire nel Processo Tributario proprie dichiarazioni testimoniali di terzi le quali verranno valutate dal Giudice nell'ambito del giudizio.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA

Presidente: Marina Marchetti
Responsabile del Massimario presso la CTP: Gino Cirelli
Massimatore: Gino Cirelli

Sentenza n. 0059/2019, del 04.04.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Piacenza
Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Roberto Rovero

Tributi locali - IMU – aree edificabili - art. 36 d.l. n. 223/2006 - interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lettera b), d. lgs. n. 504 del 1992 - riferimento allo strumento urbanistico generale adottato - necessità - mancanza di approvazione e adozione degli strumenti di attuazione - incidenza sulla natura edificabile dell'area - esclusione - incidenza sul valore venale - sussistenza

In tema d'I. M. U. un'area si considera edificabile in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'adozione di successivi strumenti di attuazione del medesimo, la cui mancanza incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile (nel caso di specie la C. T. P. ha rigettato il ricorso proposto sul presupposto che le aree in questione non fossero edificabili in mancanza di idonei provvedimenti urbanistici attuativi del P. R. G.).

D. Lgs. n. 504/1992, art. 5 comma 5; D. L. n. 223/2006, conv. con L. n. 248/2006, art. 36
Cass. SS.UU. 25506/2006, 5161/2014, 11853/2017.

Sentenza n. 0065/2019, del 04.04.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Piacenza
Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Pierpaolo Beluzzi

Tributi erariali - I.R.P.E.F. – data dell'atto - scrittura privata non autenticata - opponibilità all'Amministrazione finanziaria – esclusione

In tema di agevolazioni tributarie, quando il legislatore subordina la concessione di un credito d'imposta ad una manifestazione di volontà del contribuente attraverso la compilazione di uno specifico modulo all'interno della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, la dichiarazione stessa assume, per questa parte, il valore di atto negoziale, come tale irretrattabile. Ne consegue che la mancata indicazione del credito comporta la decadenza dal beneficio e l'impossibilità di invocare il principio di generale

emendabilità della dichiarazione fiscale (nel caso di specie, in applicazione del principio enunciato, la C. T. P. ha rigettato il ricorso promosso contro un atto di recupero del credito d'imposta per costi afferenti ad attività di ricerca industriale e sviluppo).

L. n. 296/2006, art. 1, comma 283
Cass. 22673/2014, 19868/2012.

Sentenza n. 0084/2019, del 09.05.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Piacenza
Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Pierpaolo Beluzzi

Tributi erariali - IRPEF – data dell'atto - scrittura privata non autenticata - opponibilità all'Amministrazione finanziaria – esclusione

In tema di imposte sui redditi, poiché l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 2704 c. c., deve considerarsi terzo rispetto ad un contratto di locazione, la data dell'atto non è ad essa opponibile qualora il rapporto risulti da una scrittura privata con firme non autenticate (nella specie la C. T. P. ha rigettato il ricorso promosso sul presupposto di scritture private prive di data certa con le quali le parti avevano ridotto il canone inizialmente pattuito).

C. C. art. 2704
Cass. 2402/2000, 7636/2006.

Sentenza n. 0089/2019, del 20.05.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Piacenza
Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Mauro Sonzini

Tributi locali – Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni – esenzione per le insegne - distributori automatici - esclusione – fondamento

In tema di imposta sulla pubblicità, un apparato automatico installato all'esterno della sede dell'impresa non può considerarsi sede secondaria di essa a cui applicarsi l'esenzione prevista per le insegne di esercizio (nel caso di specie la CTP ha escluso che i mezzi pubblicitari installati su apparecchi automatici per fototessere possano considerarsi "insegne di esercizio", essendo rivolti esclusivamente a sollecitare l'utilizzo dei prodotti commercializzati).

D. Lgs. n. 507/199, art. 17, comma 1-bis
Cass. 13023/2015, 27503/2014, 29086/2018, 7778/2019

Sentenza n. 0111/2019, del 28.06.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Piacenza
Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Antonino Fazio

Tributi locali - ICI - denuncia di variazione ex art. 10, comma 4, d. lgs. 504/1992 - obbligo - permanenza sino alla presentazione – omissione - accertamento - termine di decadenza di cinque anni – decorrenza – anno in cui la dichiarazione è stata o avrebbe dovuto essere presentata

In tema di ICI, il contribuente, ex art. 10, comma 4, d.lgs. n. 504/1992, deve denunciare le modificazioni incidenti sul valore dell'immobile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le variazioni sono intervenite. L'obbligo non cessa allo scadere di tale termine, ma permane sino al momento della presentazione della dichiarazione. Ne consegue che, ove la dichiarazione di variazione sia stata omessa, il termine di decadenza previsto dall'art. 1, comma 161, L. 27/12/2006, n. 296, decorre dal momento in cui la dichiarazione corretta è stata avrebbe dovuto essere presentata per l'accertamento (nel caso di specie la C. T. P., in applicazione del principio enunciato, ha rigettato l'eccezione di decadenza ritenendo tempestivo l'accertamento per l'anno 2011, notificato entro il termine del 31/12/2017).

D. Lgs. n. 504/1992 , art. 10 comma 4; L. n. 296/2006, art. 1, comma 161
Cass n. 19877/2016.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA

Presidente: Bruno Gilotta
Responsabile del Massimario presso la CTP: Riccardo Fabbri
Massimatore: Riccardo Fabbri

Sentenza n. 0017/2019, del 20.02.2019, Sez. 01

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente e Relatore: Gennaro Di Bisceglie

TOSAP – Spazi ed aree con sovrastante cavalcavia autostradale – Esenzione ex art. 49, d.lgs. 507/93 – non compete.

Il tratto di strada di proprietà del Comune con sovrastante cavalcavia autostradale è soggetto al pagamento della TOSAP.
Alla Società concessionaria non può essere riconosciuta l'esenzione prevista dall'art. 49, lett. a), d.lgs. 507/93 perché, pur appartenendo il manufatto al demanio dello Stato ed essendo funzionale ad un servizio di pubblica utilità, la sua esistenza rende inutilizzabile l'area occupata e la Concessionaria è un soggetto autonomo che opera con finalità di profitto e come tale non può essere considerata sostituto dello Stato.

D.Lgs. n. 507/93, artt. 38 (commi 4 e 5) e 49
Cass. 19693/2018, 11689/2017

Sentenza n. 0043/2019, del 05.03.2019, Sez. 01

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente e Relatore: Bruno Gilotta

IRPEF – costi per sponsorizzazioni ad associazioni ed enti di cui all'art. 90, comma 8, Legge 289/2002 – rispetto dei requisiti richiesti - presunzione legale quale spesa di pubblicità

Gli insignificanti effetti sul fatturato di vari anni di un'onerosa sponsorizzazione ad una associazione di piccole dimensioni e con scarsa visibilità anche per il limitato territorio dove svolgeva la propria attività sportiva, non determinano alcun difetto del requisito dell'inerenza previsto dall'art. 109 del TUIR perché la presunzione legale di deducibilità del costo sancita dall'art. 90, comma 8 della Legge 289/2002 opera in virtù della sola ricorrenza dei requisiti previsti dalla stessa norma.

Art. 90, comma 8, Legge n. 289/2002
Cass. n. 7202/2017, 8981/2017

Sentenza n. 0048/2019, del 05.03.2019, Sez. 01

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Roberto Riverso

Ristrutturazione di unità immobiliare – Intervento che non ha inciso su dimensioni, volumi, finiture – Accertamento di una diversa categoria catastale – Obbligo di indicare quali specifiche modifiche hanno determinato l'attribuzione - Sussiste

E' carente di motivazione l'avviso di accertamento col quale l'Agenzia delle Entrate rettifica il classamento di un'unità immobiliare con destinazione abitativa senza chiarire specificatamente quali mutamenti nelle caratteristiche intrinseche ed estrinseche hanno determinato la variazione della categoria. In particolare quando dalla precedente categoria A/7 viene attribuita la A/8, abitazione in villa che presuppone l'ubicazione in zone urbanistiche di pregio e caratteristiche costruttive e rifiniture di livello.

DPR n. 1142/1949

Sentenza n. 0055/2019, del 13.03.2019, Sez. 01

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente: Gennaro Di Bisceglie, Relatore: Alessandro Feggi

Imposta di registro – Agevolazioni prima casa – Mancato rispetto del termine per lavori di ristrutturazione - Causa di forza maggiore – Non ricorre per inadempienze relative ai permessi comunali

Il mancato rispetto del termine di diciotto mesi per il trasferimento della residenza nell'unità immobiliare acquistata con le agevolazioni prima casa non può essere giustificato con il ricorrere di una causa di forza maggiore quando le tempistiche per la ristrutturazione dell'immobile si sono protratte oltre i tempi preventivati per effetto dell'esecuzione di alcuni lavori senza le necessarie autorizzazioni comunali e la conseguente necessità di procedere ad una sanatoria.

Art. 1, Tariffa Parte 1, nota II bis, DPR n. 131/86
Cass. n. 1588/2018

Sentenza n. 0097/2019, del 08.05.2019, Sez. 01

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente e Relatore: Gennaro Di Bisceglie

Imposta di registro – Registrazione di decreto ingiuntivo con enunciazione di atto ricognitivo di debito – Atto privo di contenuto modificativo di rapporti patrimoniali preesistenti – Tassazione in caso d'uso e in misura fissa

Se in sede di registrazione di un decreto ingiuntivo emerge l'esistenza di una missiva o comunque una dichiarazione unilaterale con la quale il debitore propone un piano di rientro, tale atto deve essere considerato una mera scrittura di esistenza e ricognizione del debito.
Come tale non è idonea a determinare alcuna modifica della sfera patrimoniale dei soggetti parte della vertenza perché destinata esclusivamente a confermare un'obbligazione già esistente ed è quindi da considerare, ai fini della tassazione di registro, una scrittura privata non autenticata soggetta a registrazione in caso d'uso ed in misura fissa perché non ha per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (art. 4, Tariffa Parte 2, DPR n. 131/86).

DPR n. 131/86, Tariffa Parte 2, art. 4
Cass. n. 481/2018

Sentenza n. 0106/2019, del 22.05.2019, Sez. 01

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente e Relatore: Gennaro Di Bisceglie

Statuto del Contribuente – Diritto al rimborso del costo delle fideiussioni a favore dell'Amministrazione Finanziaria – Compete anche per le garanzie previste dall'art. 38-bis DPR n. 633/72 stipulate ante 2017

L'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di rimborsare il costo delle fideiussioni che i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 38-bis del DPR 633/72 hanno dovuto prestare per ottenere il rimborso del tributo previsto dall'art. 30, obbligo la cui valenza è stata definitivamente chiarita solo a decorrere dall'anno 2017 con l'art. 7 della Legge 167/2017, vale in riferimento a tutte le fideiussioni, anche a quelle stipulate prima dell'entrata in vigore dello Statuto del Contribuente, perché il comma 4 dell'art. 8 della Legge 212/2000 ("*l'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi.*") ha natura immediatamente precettiva attribuendo al contribuente un diritto soggettivo perfetto a tutela della sua integrità patrimoniale.

Art.8, comma 4, Legge n. 212/2000 – Art. 7 Legge n. 167/2017
Cass. n. 16409/2015

Sentenza n. 0131/2019, del 13.06.2019, Sez. 02

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente e Relatore: Salvatore Dimartino

Registro – Decreto ingiuntivo con enunciazione di garanzie fideiussorie – Autonomia degli atti con diverse fattispecie impositive – E' legittima la rispettiva tassazione.

Se in un decreto ingiuntivo viene enunciata l'esistenza di scritture private con le quali più soggetti prestano ognuno garanzia fideiussoria a favore del debitore, alla tassazione di registro in misura fissa del provvedimento giudiziale si aggiunge, per effetto di quanto dispone l'art. 22 del DPR 131/86, l'imposta proporzionale calcolata con l'aliquota dello 0,50% sulla somma risultante dal decreto, essendo rappresentata da tale importo l'effettiva manifestazione di ricchezza. Pur risultando le garanzie prestate da più persone e con atti separati ma relative allo stesso debito ed enunciate in un unico decreto ingiuntivo, è soggetta a tassazione soltanto una delle fideiussioni.

Art. 22 DPR 131/86
Cass. 17237/2013, 22840/2013, 976/2018

Sentenza n. 0141/2019, del 12.06.2019, Sez. 01

Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna
Presidente: Gennaro Di Bisceglie, Relatore: Alessandro Feggi

IRES – Interessi passivi per finanziamenti ipotecari su immobili destinati alla locazione – Requisiti necessari perché non operino le limitazioni previste dall'art. 96 TUIR

L'unico requisito richiesto dalla norma perché non operino i limiti di deducibilità previsti dall'art. 96 del TUIR è che gli interessi passivi siano relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione. Sono quindi irrilevanti sia la qualifica soggettiva della società debitrice, sia le ragioni che hanno originato la richiesta di finanziamento (che può anche essere il cosiddetto "mutuo liquidità"), sia che l'immobile sia già gravato da altra garanzia ipotecaria.

Art. 96 DPR n. 917/86 – Relazione accompagnamento al D.Lgs. 147/2017

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA

Presidente: Alberto Pederiali
Responsabile del Massimario presso la CTP: Mirella Guicciardi
Massimatore: Renato Sebastianelli

Sentenza n. 0145/2019, del 08.07.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia
Presidente e Relatore Alberto Pederiali

Imu – esenzione – società agricole – IAP.

L'esenzione IMU relativa ai terreni agricoli, posseduti e condotti da CD/IAP iscritti alla previdenza agricola, è riservata sia alle persone fisiche che alle società in possesso dei requisiti oggettivi (possesso e conduzione di terreno agricolo).
In base all'art. 1, co. l, D.Lgs. n. 99/04, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui che, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Stabilisce poi il comma 3 della suddetta legge, che, anche le società di persone, cooperative e di capitali possono essere considerate imprenditori agricoli professionali.

D.Lgs. n. 99/04 art. 1, co. 1.

Sentenza n. 0153/2019, del 09.07.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia
Presidente: Alberto Pederiali; Relatore: Mara Reggioni

Ristretta base – partecipazione minoritaria – soci di maggioranza – processo penale.

Non può ritenersi provata la presunzione di avvenuta distribuzione di utili fondata unicamente sul fatto che la s.r.l. risulta essere a ristretta base partecipativa. Nel caso di specie, il ricorrente aveva il 2%, mentre gli altri due soci che detenevano il restante 98% avevano messo in essere un'attività criminosa come desunto anche dalla conclusione del giudizio penale. La presunzione deve essere ritenuta superata atteso che, detti utili erano derivanti da frodi fiscali alle quali il ricorrente era sicuramente rimasto estraneo poiché non sottoposto, a differenza degli altri due soci, ad alcun processo penale.

Sentenza n. 0186/2019, del 18.09.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia
Presidente e Relatore: Marco Montanari

Interessi debito tributario – cartella di pagamento – ricostruzione calcolo.

In tema di riscossione delle imposte sul reddito, il contribuente deve essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi maturati sul debito tributario riportato nella cartella di pagamento. Nel caso di specie, nella cartella era indicata solo la cifra complessiva degli interessi dovuti, senza l'indicazione delle singole percentuali assunte come riferimento per il conteggio nei diversi anni. L'operato dell'Agenzia pertanto, era ricostruibile solo attraverso indagini difficoltose che non competono al contribuente che vede così violato il proprio diritto di difesa.

Cass. 8651/2009; Cass. 15554/2017.

Sentenza n. 0203/2019, del 30.09.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia
Presidente e Relatore: Marco Montanari

Imposta di pubblicità – impresa di pubblica utilità – esenzione – cartelli stradali.

I cartelli stradali, noti anche come "frecce" stradali, che non superano la superficie di mezzo metro quadrato e che ripotano il nome dell'impresa che svolge un servizio pubblica utilità, usufruiscono dell'esenzione dall'imposta di pubblicità. La ratio dell'esenzione deriva dall'ineludibile esigenza di assicurare e facilitare il reperimento di un servizio assolutamente necessario per la comunità.

Cass. 17795/2018.

Sentenza n. 0220/2019, del 14.10.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia
Presidente e Relatore: Marco Montanari

Società di comodo - riclassifica immobile - test operatività.

La scelta di riclassificare un immobile dall'attivo immobilizzato all'attivo circolante deve essere valutata ex ante dall'Agenzia dell'entrate. La riclassificazione, nel caso di specie, era avvenuta in seguito all'impossibilità di concedere l'immobile in locazione, stante la nota crisi finanziaria internazionale indotta dai c.d. "subprime". La circostanza che l'alienazione sia avvenuta dopo cinque anni dalla manifestazione di

vendita, non permette all'Ufficio di contestare l'errata classificazione in quanto lo stesso ricorrente ha documentato la volontà di cedere l'immobile. Tale riclassificazione era stata contestata in quanto l'immobile classificato nelle rimanenze è escluso dal test di operatività previsto per le società di comodo.

Sentenza n. 0318/2019, del 23.12.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia
Presidente e Relatore: Marco Montanari

Notifica cartella di pagamento – termine – coobbligato.

Il concessionario deve procedere entro lo stesso termine alla notifica della cartella di pagamento, sia al debitore che al coobbligato iscritto a ruolo. Nel caso di specie, l'Agenzia sosteneva invece che il termine prescrizionale previsto dall'art. 25 del D.p.r. 602/1973 fosse solo a carico del debitore principale, riservando invece quello decennale unicamente al coobbligato.

D.p.r. n. 602/73, art. 25.
D.lgs. 472/97 art. 14.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI

Presidente f.f.: Maria Teresa Cameli
Responsabile del Massimario presso la CTP: Patrizia Foiera
Massimatore: Patrizia Foiera

Sentenza n. 0026/2019, del 11.01.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Rimini
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Davide Ercolani

Investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato – Presunzione di redditi sottratti a tassazione – Raddoppio dei termini - Irretroattività

Gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al D.M. del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, e al D.M. del Ministero dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, ai soli fini fiscali si presumono costituiti, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. Le sanzioni previste dall'art. 1 d.lgs. 18 dicembre 1997, n, 471, sono raddoppiate. Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui all'art. 12, comma 2, contenuta nel D.L. n.78/2009, i termini di cui all'art. 43, primo e secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'art. 57, primo e secondo comma d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati. La norma ha natura sostanziale e come tale risulta inapplicabile retroattivamente.

Cass. ord. n. 2662 del 2 febbraio 2018
D.L. n. 78/2009, art. 12, comma 2.

Sentenza n. 0033/2019, del 11.01.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Rimini
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Davide Ercolani

Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Onere di allegazione - Ipotesi

La legge n. 212/2000 impone un obbligo di motivazione della pretesa tributaria, comprendente non solo le ragioni di diritto, ma anche i presupposti dì fatto, e soprattutto, i passaggi logici che conducono dalle acquisizioni istruttorie alla decisione finale dell'Amministrazione. La motivazione degli atti tributari può essere fatta *per relationem*, 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. L'onere di allegazione vige solo "se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal

contribuente", non se "trattasi di atto soggetto a forme di pubblicità legale e dunque comunque agevolmente conoscibile dall'interessato" non se, oltre che essere richiamato un altro atto in motivazione, ne è riprodotto 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, e la cui indicazione consente al contribuente -e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento".

Cass. n. 18073/2008, Cass. n. 15625/2015, Cass. n. 407/2015, Cass. n. 15327/2014;
Cass. n. 27055/2014;
Cass. n. 8407/2002;
Cass. n. 20551/2013;
D.P.R. n. 600/1973, art. 42, comma 3; D.P.R. n. 633/1972, art. 56.

Sentenza n. 0145/2019, del 12.03.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Rimini
Presidente: Maria Teresa Cameli, Relatore: Maurizio Magalotti

Associazioni sportive dilettantistiche – Elementi indicativi – Esclusione delle agevolazioni tributarie – Elementi indicativi: scopo di lucro e distribuzione indiretta di utili –_Onere della prova

Le associazioni sportive dilettantistiche sono escluse dalla fruizione del regime agevolativo previsto dall'art. 148 del TUIR e dell'accesso alle agevolazioni fiscali e contabili previsto dalla L. 398/1991 nelle ipotesi nelle quali vi siano due condizioni: l'una difetti nell'attività concretamente svolta l'elemento sportivo dilettantistico, l'altra, risultino elementi indicativi della violazione del divieto di distribuzione anche indiretta di utili. Al fine di individuare criteri indicativi della distribuzione indiretta degli utili (ex art. 148 TU1R) o dei proventi (ex art. 90 della L. 289/2002), non rinvenibili nella disciplina delle imposte dirette, possono utilmente utilizzarsi quelli stabiliti dall'art. 10, comma 6, lett. e) del d.lgs. 460/1997 che considera distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione *"la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni"*. L'onere della prova comprovante di per sé l'effettivo svolgimento dell'attività senza fine di lucro, incombe sulla contribuente

Cass. sent. n. 16449/2016, Cass. ord. n. 10393/2018, Cass. n. 13954/2011, Cass. n. 17073/2010, Cass. n. 22598/2006, Cass. n. 8623/2012, Cass. n. 440/2015;
TUIR, art. 148 comma 8;

L. 398/1991;
L. 289/2002, art. 90, comma 1 e comma 18;

Sentenza n. 0267/2019, del 09.07.2019, Sez. 01

Commissione tributaria provinciale di Rimini
Presidente: Antonio Rustico, Relatore: Maurizio Magalotti

Attività di accertamento – Contraddittorio -

L'attività di accertamento può essere fondata su elementi acquisiti presso terzi, segnatamente i clienti ed i fornitori del contribuente, questa è una modalità riconosciuta espressamente dalla normativa (art. 54, comma 3, del D.P.R. 633/72).
In tema di IVA, in ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, l'accertamento, ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 600 del 1973, e 54, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, può fondarsi su verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, senza che per la loro utilizzabilità sia richiesta l'instaurazione di un previo contraddittorio nei confronti del soggetto cui è riferita la rettifica, non potendosi tale onere desumere in via interpretativa, sul piano sistematico, dall'ordinamento tributario in sede di mera raccolta degli elementi di prova.

Cass. ord. n. 17260/2017;
D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. e);
D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3.

Sentenza n. 0404/2019, del 10.12.2019, Sez. 02

Commissione tributaria provinciale di Rimini
Presidente e Relatore: Maria Teresa Cameli

Stabilimento balneare – Obbligo di Accatastamento – Casi di esclusione

Esiste l'obbligo giuridico di procedere all'accatastamento degli arenili in concessione in conformità al Decreto del Ministero delle Finanze n. 28 del 2 gennaio 1998 "Regolamento per la costituzione del catasto dei fabbricati, emanato ai sensi dell'art. 9 del D.L. 557/93", convertito con modificazioni dalla L. n.133/94. Non sussiste l'obbligo di accatastamento su porzioni di arenili prive di costruzioni, ovverosia su porzioni di arenili che non vengono utilizzate per attività economiche, come ad esempio le spiagge libere, altrimenti soggette anch'esse ad accatastamento, ai sensi del DM n. 28/98.

Cass. n. 10031/2017; Cass. n. 10032/2017, .Cass.n. 10287/2019;

D.M. n. 28 del 2 gennaio 1998 "Regolamento per la costituzione del catasto dei fabbricati, emanato ai sensi dell'art. 9 del D.L. 557/93", convertito con modificazioni dalla L. n.133/94.

CONTRIBUTI DOTTRINALI

LA "DISSOCIAZIONE" NEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO (*)

(a margine di Corte cost. n. 75/2019 applicata al ptt)

Cesare Lamberti

SOMMARIO: 1. La notifica telematica "dopo le 21"; 2. La posizione del richiedente la notifica; 3. Le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario telematico. 4. La dissociazione nel p.t.t. La circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019; 5. La conoscenza immediata e il cambiamento del lavoro

1. La notifica telematica "dopo le 21".

Con la sentenza 9 aprile 2019, n. 75[1] la Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 16 septies, d.l. n. 179/2012, convertito, con modificazioni, nella legge n. 221/2012, inserito dall'art. 45 bis, comma 2, lettera b), del d.l. n. 90/2014, convertito, con modificazioni, nella legge n. 114/2014, nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta. In parole semplici, la notifica del ricorso, citazione o appello avvenuta dopo le ore 21 dell'ultimo giorno utile è tempestiva e non incorre nella decadenza per decorso del termine, a patto che la ricevuta di accettazione sia generata entro le 24 di quello stesso giorno. Secondo il Giudice delle leggi, il diritto al risposo (nella fascia dalle ore 21 alle 24) del destinatario della notificazione non è suscettibile di compromettere il pieno utilizzo per il notificante del tempo per approntare la propria difesa nel giorno antecedente la scadenza del termine[2]: potendo il notificante procedere all'invio della PEC durante l'intero arco della giornata ed essendo il sistema in grado di riceverla con invio dell'accettazione in tempo reale, la restrizione temporale degli effetti giuridici della notifica ad un momento anteriore alle ore 24 dell'"ultimo giorno" utile, costituisce una limitazione del suo diritto di difesa costituzionalmente garantito.

La decisione della Corte è un passo in avanti sulla via del "giusto processo" riconosciuto nell'art. 111 dal Costituente e demandato al legislatore nella sua concreta realizzazione[3]: nel

(*) Relazione svolta dal Presidente della CTR Emilia Romagna, dott. Cesare Lamberti nel Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati tributari delle regioni Emilia Romagna e Marche, a Rimini il 20 e 21 settembre 2019.

[1] Il processotelematico.it, fasc., 10 aprile 2019.

[2] Diritto & Giustizia 2019, 9 aprile.

[3] Calorio, notifica via PEC dopo le ore 21: alla Consulta la questione di legittimità, Il processocivile.it, fasc., 2 gennaio 2018 (Nota a: Corte appello Milano, 16 ottobre 2017, sez. II).

caso della notifica telematica effettuata il giorno prima della scadenza del termine, l'obiettivo del legislatore (e del giudice delle leggi) è contemperare gli effetti giuridici della notifica nei riguardi del mittente con la salvaguardia del diritto al riposo del destinatario in una fascia oraria (dalle 21 alle 24) in cui egli sarebbe stato, altrimenti, costretto a continuare a controllare la propria casella di posta elettronica che, nel processo telematico, giustifica il divieto di notifica oltre le ore 21 (introdotto dal richiamo, nella prima parte dell'art. 16-septies, d.l. n. 179/2012 all'art. 147 cod. proc. civ.). Se per quest'ultimo il diritto al riposo giustifica la *fictio iuris*, contenuta nella seconda parte della norma in esame, per cui il perfezionamento della notifica - effettuabile dal mittente fino alle ore 24 (senza che il sistema telematico possa rifiutarne l'accettazione e la consegna) - è differito alle ore 7 del giorno successivo, così non è per il pieno utilizzo del termine concesso al notificante per approntare la propria difesa la cui compressione non è funzionale alla tutela del diritto al riposo del destinatario.

Con l'eliminazione della necessaria coincidenza, anche per il notificante, del perfezionamento nella notifica al momento in cui il destinatario ne ha conoscenza, la scissione soggettiva del momento conclusivo del procedimento notificatorio (*i.e.* la dissociazione soggettiva) fa ingesso a pieno titolo nel processo telematico innanzi al giudice civile.

2. La posizione del richiedente la notifica

Le perplessità che hanno originato l'intervento della Corte costituzionale sono da individuare nella contrapposizione fra il diritto del notificante di utilizzare appieno l'arco temporale a lui disponibile per sviluppare le proprie difese e il diritto alla tranquillità e al riposo del destinatario della notificazione. Nella giurisprudenza della Cassazione, la tardività della notifica telematica a mezzo p.e.c. oltre le ore 21 del giorno di scadenza del termine per l'impugnazione era sorretta dall'affermazione che "laddove la legge espressamente disciplina i tempi per il corretto ed efficace svolgimento di una attività, le possibilità tecniche offerte dalla notifiche telematiche non devono costringere i professionisti alla continua verifica dell'arrivo di atti processuali, a qualsiasi ora del giorno e della notte"[4]. Su analoghi assunti poggiava l'atteggiamento negativo della giurisprudenza di merito e di parte della dottrina.

Considerando irragionevole l'irricevibilità dell'atto che sanziona l'inefficacia della notificazione, se avvenuta dopo le ore 21 dell'ultimo giorno utile, nonostante sia possibile l'invio della PEC sino a qualche minuto prima delle 24, l'opposta tesi faceva discendere l'esigenza di distinguere le due differenti posizioni di appellante e appellato, al fine garantire

[4] Cass, civile, Sez. VI, 22 dicembre 2017, n. 30766, Giust. Civ, che l'inosservanza dei limiti temporali fissati espressamente dalla legge nell'art. 147 c.p.c., è lo stesso notificante che ha iniziato a compiere l'attività notificatoria quando il margine di tempo a sua disposizione si era già consumato». Cfr. anche Cass. Sez. III n. 21915 del 2017.

un bilanciamento di interessi e di tutelare appieno sia il riposo del notificato sia il diritto del notificante a utilizzare interamente il termine a disposizione per esercitare il proprio diritto di difesa. Nell'ottica della tutela della tranquillità del notificato, la cui vita privata è disturbata dalla notifica, l'impossibilità di bloccare il server una volta inviata la PEC fa sì che la "condizione di spirito" in cui egli si trova rimanga la medesima anche in presenza di restrizioni temporali all'invio. Il limite delle ore 21 stabilito dall'art. 147 c.p.c. alle notifiche via PEC non impedisce, perciò, che l'atto giudiziario entri nella sfera di conoscenza del destinatario, penetrando nel suo domicilio digitale (e nella sua sfera di conoscibilità), anche una volta passato quell'orario e malgrado la sua volontà contraria.

Mentre, infatti, per tutti i giorni precedenti quello della scadenza, il richiedente può ben notificare in qualsiasi ora del giorno e della notte, salvo che il valore giuridico della notifica è procrastinato alle ore 7 del giorno successivo, solo nel caso in cui egli si trovi a notificare l'ultimo giorno utile, l'invio della PEC oltre le 21 implica di per sè l'improcedibilità dell'appello: e ciò senza menzionare che nel codice di rito, l'art 147 non fa neppure distinzione tra giorni feriali e festivi, quindi è ben possibile notificare in proprio anche la domenica, purché entro le ore 21. In un "giusto" processo (anche tributario), questa differenza di effetti della disciplina, a seconda del giorno in cui si applica, non trova una valida ragione dal punto di vista della tutela del "bene giuridico" che sta a fondamento dell'art. 147 c.p.c. Il principio di scissione fra il perfezionamento della notifica per il mittente a quello per il destinatario pone un argine a siffatta irrazionalità: se la notifica sia effettuata nell'ultimo giorno utile e seppure spedita oltre le ore 21 deve essere ritenuta comunque tempestiva a condizione che il sistema renda la ricevuta di accettazione prima delle ore 24. Per il resto nulla cambia: il destinatario il decorso del termine a difesa inizia alle ore 7 del giorno successivo in conformità ai precetti in vigore. Con l'adesione da parte del Giudice delle leggi alla tesi prospettata dal remittente, il sistema si arricchisce di una nuova forma di dissociazione: per il notificante, il termine continua a decorrere sino alla mezzanotte del giorno di spedizione sempre che il sistema produca entro la stessa ora la ricevuta di accettazione della PEC. Rispetto al precedente sistema, insomma, il notificante guadagna tre ore a condizione che riesca a "chiudere" tutta la procedura informatica (spedire la PEC e visualizzare il massaggio di accettazione) entro la mezzanotte. Nelle spedizioni via PEC degli atti giudiziari, questo avviene sempre e comunque, che sia o non sia l'ultimo giorno prima della scadenza del termine. In tal caso però, con indubbio vantaggio del notificante che guadagna in quel giorno tre ore in più. Il destinatario della notifica nulla aggiunge e nulla perde: per lui il termine di avvenuta conoscenza utile per la difesa, inizia a decorrere dalle ore 7 del giorno successivo giusta l'art. 147 c.p.c.

Condividendo quanto affermato dal giudice remittente[5], è stato contemperato l'interesse della vita privata di chi riceve la notifica e l'interesse di chi, onerato di compiere un atto giuridico per un proprio diritto, deve essere posto nella condizione di esercitare appieno il diritto alla difesa alche sotto l'aspetto temprale. È stato così mantenuto fermo che, con la parificazione della regolamentazione in materia di limiti d'orario, il legislatore ha inteso tutelare il domicilio del notificato e, in particolare, il suo diritto alla tranquillità e al riposo.

3. Le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario telematico

Ciò che distingue la modalità di notifica telematica da quella tradizionale, è la concreta possibilità, per il notificante, di procedere all'invio della PEC ad ogni ora del giorno e della notte, senza essere vincolato agli orari degli uffici giudiziari o degli uffici postali[6]: l'assunto è applicabile ad ogni tiptologia di processo e pertanto anche a quello tributario dove di regola una parte fissa è sempre l'amministrazione finanziaria, territoriale o locale essa sia.

La scissione del momento perfezionativo della notifica degli atti a seconda di quale dei soggetti e del momento in cui interviene non è nuova al processo civile: ha origine nella stessa giurisprudenza della Corte costituzionale e risale alla declaratoria d'illegittimità costituzionale, ad opera della sentenza n. 477/2002[7], dell'art. 149, c.p.c. in combinato disposto con l'art. 4, comma terzo, l. n. 890/1982, nella parte in cui prevedeva che la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché a quella, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario. In considerazione del fatto che il meccanismo della scissione soggettiva «[...] per la sua portata generale, non può non riferirsi ad ogni tipo di notificazione»[8], alla sentenza della Corte fu unanimemente riconosciuta dalla dottrina[9] e dalla giurisprudenza[10] portata innovativa

---

[5] Corte di Appello, Milano, Sez. II, ord. 16 ottobre 2017 (Pres. est. Santosuosso), www.jurisdata.it

[6] Conseguirebbe un sintomo d'irrazionalità del sistema: il notificante che consegni il plico alle poste alle ore 22 dell'ultimo giorno utile per l'impugnazione della sentenza, notifica validamente - nei termini fissati a giorni; secondo il principio di scissione degli effetti giuridici, affinché si produca - in capo al notificante- l'effetto della notifica, è sufficiente che egli consegni l'atto alle poste entro l'orario di chiusura degli uffici, benché tale orario in concreto superi quello dell'art. 147 c.p.c..

[7] Corte cost. del 26 novembre 2002, n. 477, GT Riv. giur. trib. 2003, 319 (nota Glendi)

[8] Mastrecchia, il principio della scissione soggettiva del momento perfezionativo delle notificazioni. ambito di operatività e limiti applicativi, nota a: T.A.R. Campania Napoli, 3 novembre 2006 n. 9365, sez. I, Giur. merito 2007, 03, 0827.

[9] Brunelli, Contributo allo studio della notificazione telematica, Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, fasc.1, 1 marzo 2019.

[10] Corte cost., 23 gennaio 2004, n. 28; Giur. cost. 2002. Queste e la precedente sono le pronunzie fondamentali della Corte dopo le quali la giurisprudenza costituzionale è stata mantenuta fermissima nel senso della dissociazione. Cfr. Corte cost., 23/01/2004, n. 28, GT Riv. giur. trib. 2004, 305 (nota Bruzzone); Corte cost., 1 marzo 2004, n. 97, Giur. cost. 2004, 2, 1087 (nota Ceraso); Corte Cost., 28 aprile 2004, n. 132, Foro amm. CDS 2004, 1022; Corte cos., 25 maggio 2004, n. 153, Giur. cost. 2004, 3; Corte cost., 20 luglio 2007, n. 300; Rass. dir. farmaceutico 2007, 6, 1475; Corte cost., 24 luglio 2009, n. 250; Foro amm. CDS 2009, 7-8, 1631.

dell'ordinamento processuale civile nel suo insieme, pur restando fermo che la produzione degli effetti ricollegati alla notificazione è condizionata al perfezionamento del procedimento notificatorio anche per il destinatario.

Non è perciò dubbio che l'istituto della dissociazione, applicato alla notifica cd. "cartacea", abbia piena cittadinanza nel processo tributario per quanto concerne gli effetti della notifica del ricorso introduttivo del giudizio (e degli ulteriori atti processuali di cui essa sia prevista) qualora ne sia effettuala la consegna nelle mani dell'ufficiale giudiziario in base all'art. 16 comma 2. Ove si avvalga della modalità a mezzo posta, la notifica è efficace per il contribuente dalla data di consegna dell'atto all'ufficiale postale: nel processo tributario il termine "spedizione", impiegato dall'art. 16 comma 5, d.lgs. n. 546/1992, è stato sempre inteso come se fosse "di presentazione" dell'atto al soggetto che dovrà procedere a inoltrarlo al destinatario[11]. È questo il motivo per cui nell'ordinario processo tributario le notifiche dei ricorsi erano prevalentemente fatte per posta e non per ufficiale giudiziario. Nel regime "non telematico", dell'art. 16, per le sole comunicazioni della segreteria era prevista una procedura ad hoc a seconda della qualifica del ricevente e ferma restando la facoltà di avvalersi dell'ufficiale giudiziario.

Tutto cambia nel processo telematico. Per quanto attiene alle comunicazioni e notificazioni per via telematica quanto alle una l'art. 16 bis, d.lgs. n. 546/1992[12] aggiunge alla possibilità di avvalersi del vecchio sistema dell'art. 16, comma 1, l'utilizzo della posta elettronica certificata di cui al d.lgs. n. 82/2005 (art. 16 bis, comma 1); quanto alle altre, fa rinvio *sic et simpliciter* e alle disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163 e nei successivi decreti di attuazione senz'altra possibilità di scelta (art. 16 bis, comma 3)[13].

Da qui una prima particolarità del processo tributario telematico: diversamente dalle comunicazioni che vengono regolate da una fonte primaria (il vecchio decreto legislativo sul contenzioso e il nuovo sul Codice dell'amministrazione digitale), le notificazioni sono disciplinate da una fonte di stretto valore regolamentare qual è il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 163 del 2013. Il "rinvio esterno" che è dato reperire nell'art. 16 bis comma 3 al suddetto decreto costituisce perciò l'unica fonte della disciplina del

[11] Nicòtina, In tema di notifica nel procedimento e nel processo tributario, Riv. dir. trib. 2009, 09, 0733, in part. par. 3.1., secondo cui, altrimenti, ponendo in risalto la spedizione e non la consegna dell'atto, si rischierebbe di privare chi richiede la notifica della prova certa della data in cui la stessa deve intendersi compiuta per il richiedente. Ciò perché la ricevuta di ritorno potrebbe anche disperdersi. In conclusione, anche in caso di notifica di atti del processo tributario attuata a mezzo posta, la data di notificazione per chi la richiede deve necessariamente essere quella della consegna dell'atto all'ufficiale postale

[12] Dall'art. 9, comma 1, lett. h), d.lgs. n. 156/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016.

[13] Nel testo dell'art. 16, comma 1, lett. a), 4), d.l. n. 119/2018, conv, l. n. 136/2018, istitutivo, nel processo tributario, dell'obbligo delle parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche.

processo telematico. In quanto l'art. 1, comma 2, d.l.gs. n. 546/1992 stabilisce l'applicazione da parte dei giudici tributari delle norme del codice di procedura civile, per quanto non disposto dalle norme del presente decreto e con esse compatibili, il rinvio dell'art. 16 bis al decreto ministeriale vale ad escludere l'applicabilità del codice di procedura civile al processo tributario telematico.

Per le comunicazioni e notificazioni via PEC, il decreto ministeriale n. 163 del 2013 pone agli artt. 8 e 9 due regole di base:

1) la comunicazione o notificazione dei documenti informatici tramite PEC, si considera effettuata, ai fini della decorrenza dei termini processuali per il mittente, al momento dell'invio al proprio gestore attestato dalla relativa ricevuta di accettazione e, per il destinatario, al momento in cui la comunicazione o notificazione dei documenti informatici è resa disponibile nella casella di posta elettronica certificata.

2) il ricorso e gli altri atti del processo tributario (e quelli di reclamo e mediazione) sono eseguiti utilizzando la PEC in conformità all'art. 5, e pertanto:

- la notificazione avviene con la trasmissione dei documenti informatici all'indirizzo di PEC attribuito ai rispettivi titolari secondo la qualifica di ciascuno;
- la trasmissione si intende perfezionata al momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna;
- la trasmissione con qualsiasi mezzo idoneo ad accertarne la provenienza soddisfa il requisito della forma scritta del documento informatico che si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore e consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore (art. 45, d.lgs. n. 82/2005);
- la trasmissione del documento informatico con ricevuta di invio e di consegna equivale alla notificazione per mezzo della posta (art. 48, d.lgs. n. 82/2005)[14].

Una regola ha sé hanno le notificazioni via PEC per tramite di ufficiale giudiziario ex artt. 137 e segg. cod. proc. civ.: l'art. 5 comma 3, d.m. n. 163 del 2013 ne prevede la trasmissione all'indirizzo di posta elettronica certificata dell'Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti (UNEP) pubblicato sull'indice degli indirizzi delle pubbliche amministrazioni (IPA).

Seguono una conclusione e una domanda: nel p.t.t. gli effetti della notifica non sono regolati dal codice di procedura civile ma dal decreto ministeriale n. 163; a che titolo la dissociazione soggettiva entra nel p.t.t.?.

[14] Anche per quanto attiene alla data e all'ora di trasmissione e di ricezione del documento informatico che sono opponibili ai terzi se conformi alle disposizioni del d.P.R. n. 68/2005

4. La dissociazione nel p.t.t. La circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019.

Se nel sistema "chiuso" della notificazione degli atti del processo tributario tramite PEC come quello delineato dal D.M. 163 del 2013, l'ingresso della dissociazione fra richiedente e destinatario della notificazione poteva suscitare perplessità, sono venute tutte meno con la circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019, del Ministero dell'economia e delle finanze ove è espressamente stabilito che le notifiche degli atti del processo tributario alla controparte tramite PEC possono essere effettuate 24 ore su 24, tutti i giorni dell'anno inclusi i festivi[15].

Nella circolare, si ricorda che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 75/2019, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 16-septies del D.L. 179/2012 (riguardante la giustizia digitale nel processo civile) nella parte in cui, richiamando le disposizioni dell'art. 147 cpc, stabiliva che "*le notificazione degli atti non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21.00*". Si evidenzia inoltre che la Corte ha ritenuto incostituzionale la norma *"nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta"*. Si conclude infine che "tali principi devono ritenersi applicabili anche al processo tributario, con la conseguenza che la notifica eseguita tra le ore 21 e le ore 24 del giorno di scadenza si perfeziona, e si considera dunque tempestiva, per il notificante, se entro le ore 23,59 di quel giorno è generata la ricevuta di accettazione, mentre è solo per il destinatario che opera il differimento al giorno successivo del momento perfezionativo della notifica stessa".

Nel ricordare "che la disciplina delle notifiche a mezzo PEC è contenuta nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, recante il "*Regolamento sulla disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario*", lo stesso Ministero conferma che, con il 1° luglio 2019 si realizza appieno la delegificazione delle notifiche e comunicazioni nel processo tributario secondo la modalità prevista (e demandata alla potestà regolamentare) dall'art. 16 bis, d.lgs. n. 546 del 1992[16].

La circolare ribadisce che in conformità all'art. 5, comma 2 del suddetto Regolamento il perfezionamento della notifica telematica si realizza al momento in cui viene generata, da parte del gestore PEC del destinatario, la ricevuta di avvenuta consegna (RAC). Precisa inoltre che, ai fini della decorrenza dei termini processuali il comma 1 dell'articolo 8 del citato Regolamento differenzia gli effetti per il mittente e per il destinatario della notifica PEC andata a buon fine. Infatti, dette notificazioni, per il mittente si intendono eseguite al

[15] Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze Direzione della giustizia tributaria - direzione dei sistemi informativi della fiscalità, circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019, processo tributario telematico – Nuove disposizioni in materia di giustizia tributaria digitale – articolo 16 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

[16] Resta ferma la facoltatività dell'opzione telematica della notifica e del deposito degli atti per i ricorsi/appelli notificati entro il 30 giugno 2019

momento dell'invio del documento al proprio gestore PEC, attestato dalla ricevuta di accettazione (RdAC) rilasciata al medesimo gestore del sistema; invece, per il destinatario occorre far riferimento al momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella casella PEC dal suo gestore. Si evidenzia, quindi, che, per il mittente, ai fini del corretto perfezionamento della notifica risulta indifferente che il destinatario visualizzi o meno il contenuto della PEC ricevuta. E' sufficiente che il gestore del sistema di trasporto delle informazioni renda accessibile l'atto al destinatario affinché la notifica si ritenga perfezionata. In sostanza, è sufficiente che il messaggio di PEC venga consegnato al gestore del servizio del destinatario, che ne rilascia immediata e automatica ricevuta (RAC).

Nel considerare applicabile al processo tributario telematico i principi della sentenza n. 75/2019 della Corte costituzionale, la circolare n. 1/DF non considera che il perfezionamento delle notificazioni telematica al momento in cui è generata da parte del gestore del destinatario la ricevuta consegna senza alcun limite temporale era già stabilito dal secondo comma dell'art. 5, D.M. n. 163 del 2013. Proprio perché nel processo tributario l'invio telematico delle comunicazioni e notificazioni è "impermeabile" al codice di procedura civile, la notifica eseguita tra le ore 21 e le ore 24 del giorno di scadenza già si perfezionava per il notificante, se entro le ore 23,59 di quel giorno fosse stata generata la ricevuta di accettazione. E questo in forza di una norma espressa anteriore all'*intepretatio abrogans* del limite delle ore 21 ad opera della Corte costituzionale.

Da dove la circolare n. 1/DF ricavi l'applicabilità della disconnessione al processo telematico non è dato capire: in aggiunta al sopraricordato comma 2 dell'art. 5, D.M. n. 163 che, senza altra limitazione, colloca il perfezionamento della notificazione telematica per il richiedente nel momento in cui viene generata la ricevuta di consegna da parte del gestore della PEC del destinatario, anche l'art. 45, d.lgs. n. 82 del 2005 - ai fini del requisito della forma scritta dei documenti trasmessi informaticamente ad una p.a. - precisa che lo stesso "si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore". In ambedue le disposizioni manca qualsiasi richiamo ai limiti di orario e alle conseguenze della sua violazione nell'ambito del p.t.t. da cui muove la sentenza della Corte costituzionale: l'irricevibilità dell'atto spedito dopo il limite d'orario fissato dall'art. 147 c.p.c., se manca un solo giorno allo scadere del termine per la notifica[17].

5. La conoscenza immediata e il cambiamento del lavoro

Che, nel dissociare anche nel p.t.t. il perfezionamento della notifica dalla conoscenza del notificato, la circolare del Ministero abbia integrato con una operazione di *soft law* le fonti

[17] Cfr. Cass., civ. Sez. III, 31 agosto 2015, n. 17313; id. Sez. lavoro, ord. 30 agosto 2017, n. 20590.

del diritto o abbia forzato l'analogia dai limiti tracciati dall'art. 12, comma 2 delle preleggi poco importa: il risultato è comunque conforme ad un giusto "processo" tributario e va considerato come tale. Come nel processo civile, il perfezionamento della notifica lo stesso giorno d'invio della PEC (ferma restando la ricezione dal server del destinatario) non comporta altro beneficio se non quello di sottrarre il richiedente alla pronunzia d'irricevibilità. Rimane per il resto ferma l'ordinaria disciplina. L'articolo 155 c.p.c. sancisce che i giorni festivi vanno comunque computati nel termine. Quest'ultimo è prorogato di diritto al primo giorno seguente non festivo se ad essere festivo è il giorno di scadenza. La proroga vale anche per i termini fissati per il compimento di atti processuali svolti fuori udienza che scadono di sabato[18]. Perciò, qualora l'ultimo giorno sia prefestivo, il termine per la costituzione in giudizio del richiedente (art. 22, d.lgs. n. 546/1992) la notifica inizia comunque a decorrere dal primo giorno non festivo e il destinatario della notificazione beneficia di un giorno in più (quello festivo) per approntare eventuali difese[19]. Resta anche fermo che in ipotesi di termini "a ritroso" (come ad esempio quello di costituzione del convenuto), laddove il termine stesso cada nelle giornate di sabato o domenica, il deposito, per essere tempestivo, dovrà essere operato nella giornata precedente il sabato o comunque il giorno festivo in cui il termine verrebbe a scadere.

Chi fruisce di una situazione di vantaggio, anche se solamente fattuale, è il destinatario della notificazione se convenuto (l'Ufficio nel giudizio di primo grado, il contribuente nell'appello in caso di esito favorevole). Anche se non lavorativi, essi beneficiano di uno / due giorni in più per preparare la propria difesa corrispondenti ai giorni festivi. Se nel sistema anteriore alle notifiche telematiche non si poteva certamente pretendere che gli uffici pubblici o quelli postali rimanessero aperti fino all'ultimo istante, per il caso in cui qualcuno intendesse effettuare una notifica, con la notifica telematica così come il richiedente è in grado di spedirlo sino all'ultimo giorno, il destinatario è in grado di entrare in possesso dell'atto e quindi di conoscerne il testo nell'immediato anche se il giorno non è lavorativo.

La qualcosa, evidentemente impossibile con la notifica cartacea tramite ufficiale giudiziario, apre delicati problemi di diritto al riposo per gli esercenti le libere professioni e di osservanza dei tempi di "disconnessione" per gli impiegati pubblici, la cui tutela deve essere garantita dalla stessa amministrazione pena il risarcimento del danno. È propria delle nuove tecnologie la possibilità che la prestazione lavorativa venga sollecitata e attivata, in collegamento e

[18] Per il resto, la giornata di sabato è considerata lavorativa ad ogni effetto, con la conseguenza che resta fermo il regolare svolgimento delle eventuali udienze e di ogni altra attività giudiziaria, anche degli ausiliari

[19] Quando l'ultimo giorno per notificare cada di venerdì il richiedente la notifica telematica abbia a disposizione sino alle ore 24 mentre per il destinatario della notifica il termini inizi a decorrere dalle ore 7 del lunedì successivo (sempre che naturalmente il sistema produca la ricevuta di accettazione entro le ore 24 dello stesso venerdì di scadenza) nonostante l'atto sia presente nella casella di posta elettronica del destinatario già dalle ore 1 del sabato o della domenica

coordinamento con il resto dell'organizzazione aziendale, anche durante il tempo di non lavoro, nella parte della giornata o della settimana destinata alla vita familiare, alle relazioni sociali, alla ricreazione, al riposo. Questa possibilità determina, sul versante del lavoro subordinato, una erosione dell'efficacia dei limiti massimi di durata della prestazione, che il "diritto alla disconnessione" - ora riconosciuto con l'articolo 19 della legge n. 81/2017 - riuscirà probabilmente a evitare solo in parte[20]. Sul versante del lavoro autonomo, lo sviluppo dei mezzi di comunicazione delle informazioni, ed in particolare degli strumenti informatici e telematici implica che per l'inserimento organico nel processo produttivo sia sempre meno necessario il coordinamento spazio-temporale della prestazione con il resto dell'organizzazione aziendale con maggiori opportunità delle prestazioni rese in autonomia ma con più accentuate esigenze di tempi di riposo[21].

Una conclusione possibile non attiene forse al processo tributario, alla notifica digitale o alla disconnessione sebbene alla trasformazione del processo nel suo insieme che, nel rapporto fra contribuente, amministrazione e giudice intercetta la profonda evoluzione del lavoro anche giurisdizionale. In questo nuovo modo di intendere il rapporto fra lavoro autonomo e lavoro subordinato va inquadrata la nuova tecnologia del processo tributario telematico che costituisce un primo ma più importante passo verso una giustizia – almeno tributaria – più sollecita e efficiente.

[20] Fenoglio, Il tempo di lavoro nella new automation age: un quadro in trasformazione, Riv. It. di Dir. Lav., fasc.4, 1 dicembre 2018, pag. 625, che nota come il legislatore abbia dunque scelto di affrontare la sfida della modernizzazione con un'inedita ricetta: tentando di avvicinare i due opposti emisferi del lavoro autonomo e del lavoro subordinato, estendendo nei confronti del primo un nucleo minimo di tutele (a opera del titolo primo della legge n. 81/2017) e riconoscendo al secondo una maggiore libertà organizzativa (mediante la sottoscrizione di un patto di agilità a norma del titolo secondo del medesimo testo normativo).

[21] Ichino, Le conseguenze dell'innovazione tecnologica sul diritto del lavoro, Riv. It. Dir. Lav., fasc.4, 1 dicembre 2017, pag. 525 che nota come A due anni di distanza, ancora nel corso della XVII legislatura, con la legge n. 81/2017 lo stesso legislatore si è impegnato nell'ambizioso progetto di dettare il cosiddetto "Statuto del lavoro autonomo", confermando così una scelta precisa in senso contrario all'espansione del campo di applicazione del diritto del lavoro al di fuori dei suoi confini tradizionali.

La fiscalità degli espatriati nella giurisprudenza tributaria in Emilia-Romagna

Marco Greggi[1]

1. Considerazioni preliminari (un inquadramento teorico della mobilità dei lavoratori)

Indipendentemente dagli eventi delle ultime settimane, la mobilità delle persone in regione è caratterizzata da un lento, ma inarrestabile, incremento[2]. Non si tratta solamente di un fenomeno intra-regionale (o intra-statuale) ma di trasferimenti presso altri Paesi (in Europa e nel mondo) che possono essere di natura temporanea o definitiva. Ciò accade per diverse ragioni, che altre scienze sociali si preoccupano di inquadrare e di razionalizzare[3].
Dal punto di vista fiscale la mobilità di quello che tradizionalmente veniva definito come "fattore lavoro" o "capitale umano" (vale a dire il lavoratore autonomo, quello dipendente (nelle forme tipiche o atipiche) e il piccolo imprenditore[4]) determina fenomeni che dal punto di vista descrittivo possono essere riferiti alla figura del lavoratore transfrontaliero, ovvero dell'espatriato. Nel primo caso si ha a che fare con una persona fisica che scinde residenza da domicilio, mantenendo tradizionalmente la prima in Italia e fissando il secondo in un altro Paese, o vice versa (in regione, il fenomeno dei transfrontalieri riguarda in buona misura solo i rapporti con la Repubblica di San Marino).
Nel secondo caso, per converso, si ha a che fare con soggetti che trasferiscono (o dichiarano di trasferire) la propria residenza in un paese estero, rescindendo così i legami sia con la regione che con la madrepatria.
Delle due fattispecie, sicuramente è la prima quella che dà luogo alle maggior difficoltà giuridiche, poiché pone il soggetto transfrontaliero in una situazione di possibile doppia imposizione internazionale, e di conseguenza determina la necessità di ricorrere o al credito di imposta previsto dal testo unico (art. 165 d.P.R. 917/86), oppure alle convenzioni contro le doppie imposizioni, in quanto applicabili.
Il soggetto espatriato, per converso, è meno esposto a fenomeni di doppia imposizione internazionale[5]. Ciò ha luogo solamente qualora questo percepisca altri redditi rispetto a quelli di lavoro (dipendente o autonomo) oppure quando, nonostante la qualifica di *Expat* e quindi l'iscrizione all'AIRE, continui a svolgere attività in Italia (in modo più o meno occasionale). In questo caso potrebbero determinarsi forme di doppia imposizione fra il (probabile) assoggettamento ad imposta *world-wide* nel nuovo paese di residenza e quello su base reale che l'Italia conserva, avuto riguardo allo specifico lavoro (può essere il caso ad

[1] Professore nell'Università di Ferrara. Il presente studio è stato realizzato nell'ambito di un progetto di ricerca promosso dalla Consulta degli emiliano-romagnoli nel mondo, Regione Emilia Romagna, e dedicato alla fiscalità degli emiliani espatriati.
[2] Il Rapporto *Migrantes* 2019 segnala un aumento del 70% degli italiani all'estero nel corso degli ultimi 13 anni.
[3] Si veda più diffusamente la ricerca sviluppata in Ca' Foscari da I. Gjergji (a cura di), *La nuova emigrazione italiana. Cause, rimedi e figure sociali*, Venezia, 2015, pp. 7, 25 e ss.
[4] Per una distinzione più approfondita si rinvia a A. Uricchio, *La qualificazione del reddito di lavoro dipendente tra definizioni normative e itinerari della giurisprudenza*, in Dir. prat. trib., 2002, I, p. 50.
[5] Sul punto recentemente però si vedano i problemi trattati in Ris. min. n. 36 del 7 febbraio 2020 (ritenute sui redditi di lavoro dipendente prestato in Italia da soggetto non residente).

esempio dell'espatriato che viene tuttavia distaccato per un breve periodo nel suo paese d'origine)[6].
In tutte queste ipotesi la persona fisica è esposta a forme di doppia tassazione in ragione del conflitto fra diverse pretese impositive di distinti stati sul medesimo reddito (o su parte di esso).
Analoghe riflessioni possono essere svolte anche per quanto riguarda l'IVA, nell'ipotesi in cui il transfrontaliero (o l'espatriato) sia operatore economico (in Italia o nell'altro paese) e svolga prestazioni di servizi il cui regime di territorialità può innescare l'assoggettamento ad imposta qui.
Si tratta evidentemente di casi meno frequenti rispetto a quelli sin qui menzionati, ma che ugualmente possono determinare situazioni di (potenziale) doppia imposizione nel caso in cui la prestazione di sevizi erogata venga qualificata in modo diverso dai due Paesi di tassazione. Può essere il caso in cui entrambi gli stati, interpretando diversamente le regole di territorialità, intendano il servizio effettuato nel loro territorio[7].
Da ultimo, vi sono poi tutte le situazioni in cui il trasferimento all'estero risulti essere fittizio o non perfezionato alla luce delle disposizioni del testo unico n. 917 del 1986. In queste circostanze si può fare riferimento al fenomeno di transfrontalierato (o addirittura alla figura dell'*Expat*) solo in modo descrittivo, posto che non è intenzione del contribuente quella di abbandonare il radicamento sul territorio regionale ed italiano.
Anche in questi casi la giurisprudenza assume un ruolo determinante, nel bilanciare diritti fondamentali di mobilità dell'individuo con la tutela dell'interesse erariale.

2. La giurisprudenza di riferimento nel 2019: un quadro di sintesi

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha affrontato, nel corso del 2019, tutte le ipotesi teoriche tratteggiate al paragrafo precedente.
Lo ha fatto in una serie di sentenze che hanno avuto l'indubitabile pregio di trovare quel bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente del quale si è fatto cenno, circoscrivendo l'onere probatorio in capo al contribuente solo dopo aver attentamente vagliato l'attività di verifica dell'amministrazione finanziaria. Tra queste, quattro si mettono in evidenza per l'attualità delle tematiche trattate, e per come hanno reinterpretato sia la disciplina delle imposte direte che quella dell'IVA nel caso in cui cittadini emiliano romagnoli (si tratta essenzialmente di persone fisiche) abbiano deciso di riallocare all'estero, in tutto o in parte, la loro attività.
Dal punto di vista del sistema d'imposta sul valore aggiunto, ancora una volta i maggiori problemi derivano dall'interscambio commerciale con la Repubblica di San Marino e dalla difficoltà di individuare (presso l'una o l'altra giurisdizione) non tanto la prestazione principale, quanto piuttosto quelle strettamente connesse[8].
Nell'ambito delle imposte dirette, la giurisprudenza del 2019 si è soffermata maggiormente su tre aspetti della tassazione degli espatriati.

[6] Analoghi problemi si sono recentemente posti anche per le collaborazioni coordinate e continuative, si veda ad esempio M. Greggi, *La collaborazione coordinata e continuativa e le convenzioni contro le doppie imposizioni*, Novità fiscali, 2020, p. 36.
[7] In tali circostanze la Corte di giustizia dell'Unione europea normalmente è sollecitata a fornire una interpretazione corretta della disciplina eurounitaria cui le disposizioni domestiche devono uniformarsi.
[8] Commissione tributaria regionale n. 42 del 7 gennaio 2019, Sez. XI, Presidente Elisabetta Mainini, Relatore Alberto Conti.

Il primo fra questi riguarda l'effettività del trasferimento della residenza[9] (un tema tradizionale delle indagini giurisprudenziali) che la Commissione risolve nel solco di una giurisprudenza ormai consolidata, ribadendo principi classici, ma colorando l'onere probatorio di sfumature originali. Tutto questo senza risolvere (in un interessante *obiter dictum*) il tema della competenza territoriale dell'ufficio legittimato a formare l'atto impositivo nei confronti di un soggetto (asseritamente ancora) residente in Italia nonostante avesse dichiarato il trasferimento in un altro paese dell'Unione.
Il secondo tema concerne una questione spesso trascurata nella prassi ma che si dimostra di particolare insidia per l'interesse erariale[10]. Si tratta di tutti quei casi in cui beni mobili (registrati) di elevato valore sono detenuti presso giurisdizioni straniere (sovente paradisi fiscali) ma vengono gestiti attraverso società di servizi interposte. Tutto questo al fine di erodere la base imponibile nel territorio del paese e di rendere più difficoltosa la ricostruzione dell'effettiva capacità contributiva del soggetto residente. Anche in questo caso la Commissione risolve la controversa facendo prevalere la sostanza sulla forma, ricollocando in Italia con componente di redito (e di valore aggiunto) che altrimenti sarebbe stata persa.
Va evidenziato che non di vero e proprio espatriato in questo caso si stratta, quanto piuttosto di un soggetto (emiliano romagnolo) che ha scelto di fare espatriate (apparentemente in modo virtuale, ancorché il giudizio di cassazione sia verosimilmente pendente) una porzione importante del proprio patrimonio (e della propria capacità reddituale). Il caso in questione quindi, dal punto divista teorico, che anche il vantaggio di portare l'interprete (e l'accademico) a riflettere sulle nuove modalità di espatrio e sui pericoli (o sulle opportunità) di ricollocare parte del proprio patrimonio presso altre giurisdizioni mantenendo in Italia il centro vitale dei propri interessi.
Da un lato è vero che le regole classiche di attrazione del reddito dovrebbero portare in Italia a tassazione anche i proventi prodotti all'estero, ma dall'altro non è chiaro se tale principio possa essere rivolto anche a forme di godimento all'estero di cespiti che, per quanto non direttamente incidenti sulla capacità contributiva in una prospettiva reddituale, possano invece essere interessanti in una ricostruzione di quella in un'ottica patrimoniale, o alla luce di diverse imposte ancora.
Il terzo tema affrontato dai giudici in Bologna è rappresentato da un arresto di particolare importanza[11] per tutti gli espatriati "di ritorno", ovvero per coloro che nonostante scelte di vita tese alla loro ricollocazione all'estero si trovino per un periodo, più o meno breve della loro vita, a ritornare in Italia[12].
Nei periodi di passaggio (dall'Italia all'estero o, ed è questo il caso che qui interessa) dall'estero in Italia, sorge il problema dal riconoscimento dei tributi assolti all'estero e del credito d'imposta.
In linea concettuale, non si tratta di un tema di particolare interesse, posto che qualora sussista una convenzione contro le doppie imposizioni, il sistema delineato dall'OCSE dovrebbe permettere una sicura guida nella determinazione del credito, integrando o sostituendo la previsione domestica in merito, e lasciando al mero computo quantitativo gli aspetti di maggiore complessità.
Per converso ciò non risulta essere affatto vero quando l'attività lavorativa all'estro dell'espatriato non è univocamente inquadrabile secondo il diritto del lavoro italiano, e quindi

[9] Commissione tributaria regionale n. 1288 del 1 luglio 2019, Sez. XII, Presidente Pasquale Liccardo, Relatore Alessandro Rizzieri.
[10] Commissione tributaria regionale n. 1331 del 4 luglio 2019, Sez. VII, Presidente Raffaele Di Ruberto, Relatore Attilio Gardini.
[11] Commissione tributaria regionale n. 2363 del 2 dicembre 2019, Sez. V, Presidente e Relatore Cirto Milanese.
[12] Cioè a (ri)trasferire la loro residenza fiscale nel nostro paese.

anche dal punto di vista tributario. Spesso infatti i redditi di lavoro subordinato e quelli di lavoro autonomo (nel caso in cui l'art. 14 del vecchio modello di convenzione OCSE sia ancora esistente nella convenzione contro le doppie imposizioni da applicare) hanno criteri di territorialità diversi. Ne consegue che non sempre il credito asseritamente vantato dal contribuente italiano può essere qui riconosciuto.
Dal punto di vista regionale, e della fiscalità locale, l'interesse aumenta ancora di più nella misura in cui le addizionali locali straniere non vengono riconosciute dalla convenzione contro le doppie imposizioni, esponendo dunque l'espatriato di ritorno a una doppia imposizione non tanto ai fini dell'IRPEF *tourt court*, quanto piuttosto delle addizionali regionali e comunali che risultano dovute indipendentemente dal fatto che analoghe forme di prelievo (*lato sensu*, locali) fossero state esatte anche dal paese di "uscita".
Si tratta di una prospettiva e di un problema che la Commissione regionale affronta (in questo caso con esiti forse un poco discutibili) e che non costa di altri precedenti nella letteratura e nella casistica tributaria emiliana e nazionale, che per che questo si segnala come di particolare interesse sia scientifico che operativo.

3. L'espatriato "virtuale": il regime IVA dei rapporti di lavoro e di collaborazione con operatori economici nella Repubblica di San Marino

Con la sentenza richiamata[13] la Commissione tributaria chiude un ulteriore, ennesimo, filone che ha preso spunto da un accertamento (e da un successivo arresto giurisprudenziale ormai risalente) che ha fatto letteratura, in regione e oltre, in merito all'interpretazione del concetto di stabile organizzazione e dei rapporti fiscali fra Italia Repubblica di San Marino[14].
Lo ha fatto in un momento storico in cui i rapporti tributari tra i due Paesi non erano ancora mediati dalla convenzione contro le doppie imposizioni oggi vigente, ma il valore interpretativo della giurisprudenza emiliana resta ancora oggi fuori discussione, sia che se ne condividano le conclusioni, sia che sulle stesse permangano riserve.
La controversia decisa nel 2019 riguarda non tanto la società estera sottoposta a verifica, quanto i rapporti tra un suo subagente e la società residente in Italia, e attiva nell'interesse dell'impresa sammarinese come agente sul territorio.
Non è certamente questa la sede per ripercorrere la controversia principale, (la cui illustrazione è tuttavia necessaria per comprendere l'entità del problema che qui si affronta, e alla quale è stata dedicata un'altra ricerca[15]. La controversia in effetti si innesta su un risalente accertamento svolto nei confronti della società non residente (con sede legale in San Marino) che tuttavia commercializzava prodotti presso clienti in Italia. Tali prodotti, dal punto di vista logistico, erano depositati presso magazzini sul territorio della penisola e ceduti mediante l'indefessa attività di una rete di agenti e di subagenti su tutto lo stato italiano[16].
Quando un contratto veniva concluso la merce veniva movimentata dal magazzino (in Italia) presso il destinatario (nel medesimo paese). La fattura veniva quindi emessa dal rappresentante fiscale in Italia del soggetto sammarinese, il quale registrava regolarmente il ricavo, a formare reddito imponibile in San Marino. A fronte di questa struttura l'ufficio aveva contestato la presenza di una stabile organizzazione in Italia della società non residente, attribuendo così a questa il reddito di impresa commerciale.
La commissione di prime cure aveva tuttavia annullato l'atto impositivo, condividendo le ragioni del contribuente nella controversia: quest'ultima si era poi conclusa in secondo grado.

[13] Commissione tributaria regionale n. 42 del 7 gennaio 2019.
[14] Si veda più diffusamente M. Greggi (a cura di), *Il caso Karnak*, Roma, 2009.
[15] Vedi nota 14, *supra*.
[16] Una sintesi delle operazioni commerciali è riportata a p. 6 della sentenza qui in commento.

La pronuncia del 2019 concerne uno (dei tanti) sub-agenti che aveva collaborato attivamente con la società (o meglio, con l'agente di questa in Italia, secondo l'Ufficio), promuovendone le vendite (nella penisola) e riscuotendo così le provvigioni.
Vero da un lato che di espatriato (o di transfrontaliero) in questo caso non si tratta, dato che il contribuente emiliano risultava essere ben radicato sul territorio della regione, ove peraltro conduceva anche la sua attività principale. Si trattava piuttosto, per parafrasare il linguaggio utilizzato dallo stesso legislatore in ben altro contesto[17], di un espatriato "giuridico": un soggetto che rivendicava l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA dei servizi prestati in ragione della loro afferenza a prestazioni che, per loro natura, non avevano un adeguato criterio di correlazione con territorio dello stato. Tutto questo sia prima, che dopo, la riforma dei criteri di territorialità recata dalla riforma IVA del 2010 su impulso della direttiva 2008/8.
La tesi dell'ufficio era quella secondo la quale la prestazione di intermediazione (o di consulenza[18]) nelle vendite fosse resa da soggetto italiano a favore di soggetto italiano (o comunque identificato in Italia) da considerarsi come mercato di interesse: donde il necessario assoggettamento ad imposta[19].
La tesi del contribuente, in sintesi, era quella secondo la quale la merce ceduta dalla sammarinese ai soggetti italiani era dalla prima società a sua volta acquistata in Italia o all'estero, nel quadro di quella che per la sammarinese era un'importazione (prima di divenire esportazione) e per il soggetto cedente italiano un'esportazione: come tale non imponibile indipendentemente dalla riforma dei criteri di territorialità[20].
L'afferenza della prestazione di servizi a una cessione di beni non imponibile avrebbe dovuto avere come effetto l'estensione del regime di non imponibilità anche al servizio erogato.
La Commissione regionale ha condiviso la tesi del contribuente, ma a una condizione: quella di dimostrare che l'effettiva importazione (previa esportazione) abbia avuto luogo. Prova quanto mai ardita (comunque non offerta) in un contesto come quelli in esame in cui la società non residente si era caratterizzata per un modello di *business* davvero *borderline* dal punto di vista tributario: soprattutto per quel che concerne la stabile organizzazione[21]. Dal testo della sentenza non traspare se la decisione di prime cure riguardante la controversa *maior*[22] sia mai stata considerata (o comunque prodotta da parte del ricorrente). Si sarebbe potuto osservare in quel caso che la presenza della stabile organizzazione era stata esclusa dalla commissione tributaria, e che forse tale situazione avrebbe potuto supportare la tesi del contribuente medesimo.
Al netto di questa osservazione, va rilevato come la conclusione della Commissione sia nel merito difficilmente contestabile. Per quanto la prestazione di consulenza o di intermediazione possa essere considerata come afferente a una determinata operazione (almeno in linea astratta) e le regole sull'accessorietà delle prestazioni di servizi alle cessioni di beni permettano di poter concludere in questo senso, non va pretermesso il fatto che l'effettività della prestazione sottostante debba comunque essere provata dal contribuente. Diversamente dovrebbero trovare applicazione i criteri generali riguardanti all'applicazione dell'IVA alle prestazioni idi servizi.

---

[17] La figura del "rimpatrio giuridico" è stato ampiamente utilizzata nella disciplina di *Voluntary disclosure*, in Italia.
[18] Il contenuto puntuale e specifico dell'attività svolta dal contribuente non emerge chiaramente dal testo della sentenza.
[19] Art. 7, co. 3 d.P.R. 633/72 prima della rinumerazione del 2010.
[20] In questo senso il contribuente invocava l'applicazione dell'art. 9, co. 1, n° 7 d.P.R. 633/72 per le annualità sino al 2010 e poi l'art. 7 *ter* d.P.R. 633/72 per le successive. In sintesi, nella prima fase le operazioni erano non imponibili ai fini IVA, nella seconda invece addirittura escluse dal campo di applicazione del tributo.
[21] Si veda p. 12 della sentenza.
[22] Commissione tributaria provinciale di Rimini n. 26, del 12 marzo 2008.

Ne scaturisce che sino alla riforma dei criteri di territorialità IVA del 2010 l'intermediazione avrebbe dovuto essere tassata in Italia in ragione della residenza del soggetto prestatore, e successivamente dovrebbe essere tassata qui solamente nella misura in cui potesse essere possibile creare un criterio di collegamento non già fra subagente e società sammarinese (sia essa la beneficiaria ultima o l'agente) quanto della stabile organizzazione in Italia ovvero del deposito della merce sul territorio dello stato.
Secondo la linea interpretativa che parrebbe emergere da una lettura adeguatrice della sentenza n. 42, la localizzazione in Italia avverrebbe sulla base della presenza qui della merce, indipendentemente dal fatto che questa sia movimentata (rispettivamente da e verso) l'Italia in assenza di una stabile organizzazione. Si tratta di una conclusione logica, difficilmente opinabile in punto di diritto.
La sentenza manifesta indubbi punti di interesse nella ricostruzione del quadro giuridico dell'espatriato "virtuale" oppure "giuridico" per dirla altrimenti. Il contribuente in questione, infatti, non era sostanzialmente un espatriato. Residenza e domicilio erano effettivamente in Italia, ove esso soggiornava con la famiglia e ove svolgeva l'attività di agente.
La natura prettamente "giuridica" del suo espatrio stava nel fatto che aveva delocalizzato all'estero buona parte degli strumenti necessari per lo svolgimento della sua attività (come i conti correnti ove movimentava i pagamenti, tutti rigorosamente accesi presso istituti di credito sammarinesi) e aveva inquadrato la sua attività in modo tale da farne scaturire, sempre e in ogni caso, la non imponibilità ai fini IVA in ragione del difetto di territorialità. Insomma, la dislocazione "altrove" rispetto al territorio regionale era avvenuta solamente sotto il profilo giuridico, e non quello fattuale.
La commissione tributaria in questo senso ha manifestato un orientamento particolarmente conservativo, assumendo che tale dissociazione possa aver luogo, ma solo qualora il contribuente sia in grado di portare una prova qualificata dell'effettiva localizzazione all'estero, per così dire, della sua attività professionale.

4. Il trasferimento di sede tra forma e sostanza (l'applicazione delle addizionali IRPEF regionali e comunali al reddito estero)

Il tema dell'espatriato emiliano all'estero, e dell'effettività di tale condizione, viene visitato dalla Commissione regionale con la sentenza 1288[23]: un arresto dedicato all'accertamento dell'effettivo spostamento di residenza all'estero. Si trattava, nel caso di specie, di un trasferimento in un altro paese dell'Unione europea, come tale protetto e garantito dalle libertà fondamentali del trattato, quali quella di stabilimento (primario)[24].
Indipendentemente dalla lettura che si voglia dare della disposizione testé richiamata, tutta la giurisprudenza, domestica ed europea, è orientata nel senso di garantire siffatta tutela (e la separazione dallo stato di origine, solo a seguito dell'effettivo accertamento della mobilità.
La prassi e la letteratura giuridica italiana è ridondante di casi nei quali l'attività istruttoria dell'ufficio è posta a un attento scrutinio degli organi giudicanti, con l'intenzione di verificare se veramente si possa ritenere superata quella presunzione di effettivo trasferimento altrove derivante dall'iscrizione all'AIRE in Italia.
Nel caso in questione per converso rilevanza determinante viene assunta dalla dichiarazione tributaria presentata nel paese di (asserita) residenza all'estero, ove il cittadino italiano aveva presentato dichiarazione delle imposte come soggetto non residente, dichiarando altresì la sua residenza in Italia. Secondo la Commissione regionale la dichiarazione resa all'estero ha

[23] Commissione tributaria regionale n. 1288 del 1 luglio 2019.
[24] Art. 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Più diffusamente, A. Di Pietro, *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p.445.

valore confessorio[25] della situazione in Italia, e come tale è bastevole per radicare la potestà impositiva nel nostro paese.
Si tratta di un ragionamento condivisibile nel caso di specie, essenzialmente in ragione del fatto che altri elementi fattuali concludevano nel confortare la conclusione. Meno condivisibile sarebbe stato desumere valenza confessoria determinante a una dichiarazione estera, resa secondo le regole di un ordinamento altro rispetto a quello italiano, e che come tale sarebbe in grado di riportare in Italia la residenza che con l'iscrizione all'AIRE è venuta meno.
Significativa, per due mortivi, è anche la corretta individuazione della residenza in Italia (in un comune piuttosto che in un altro). Ciò perché si fonda in questo modo il corretto potere accertativo dell'ufficio, che il contribuente aveva messo in discussione. A lungo infatti ci si è interrogati sulla competenza territoriale dell'ufficio legittimato ad accertare la residenza in Italia[26] di soggetti che (asseritamente) l'hanno trasferita all'estero. Da un lato, si potrebbe sostenere, tale potere va individuato in capo all'ufficio nel cui territorio il contribuente sarebbe residente qualora le conclusioni dell'atto stesso fossero verificate.
Dall'altro lato, però, si potrebbe anche osservare l'apparente cortocircuito logico di tale conclusione, che ha comunque il pregio della semplicità. La contraddizione deriverebbe dalla necessita di assumere per vere le conclusioni dell'atto che si intende contestatore. Insomma se il contribuente non è presidente (cosa della quale non si è certi a contenzioso radicato) allora non si sarebbe neppure certi della competenza dell'ufficio territoriale *de quo*.
La Commissione tributaria regionale dimostra una significativa impermeabilità a tali osservazioni logiche, confermando che la soluzione più semplice (ancorché un poco claudicante) sia quella da preferire. La competenza all'accertamento dell'ufficio locale nella cui circoscrizione il contribuente sarebbe residente … qualora l'accertamento stesso fosse fondato.
Tale conclusione ha ripercussioni anche al di fuori degli aspetti prettamente procedimentali, perché fissa univocamente anche la debenza delle addizionali regionali e comunali che il contribuente, nel caso di specie, aveva tempestivamente contestato.
La Commissione regionale invece osserva che entrambe le addizionali, dovute sia nell'interesse della regione che dell'ente territoriale minore risultano dovute secondo le regole di competenza fissate. Si tratta, in questo senso, di una statuizione ragionevolmente ovvia, ma originale nella misura in cui nel pur vasto contenzioso in merito all'accertamento della residenza in Italia il tema delle addizionali e della fiscalità a favore degli enti territoriali altri non era mai emerso con puntualità.

5. La delocalizzazione del cespite di godimento: l'espatriato "giuridico"

L'orientamento giurisprudenziale confermato dalla sentenza 1331[27] si colloca sulla falsariga di quanto rilevato in precedenza al paragrafo 1. Anche in questo caso si tratta, a conti fatti, di una delocalizzazione all'estero non del fruitore di un bene (nel caso, di uno *yacht* di lusso) quanto dell'*asset* che viene utilizzato presso un paradiso fiscale e fruito da un soggetto residente, che ne acquisisce il godimento dalla società cui lo stesso è intestato.
La delocalizzazione del cespite, a quanto parte, era orientata ad escludere la debenza dell'IVA in ragione del difetto del requisito di territorialità (assumendosi che lo *yacht* in

[25] Testualmente, a p. 4 della sentenza.
[26] Sul tema in generale G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, pp. 374 e 375.
[27] Commissione tributaria regionale n. 1331 del 4 luglio 2019.

questione venisse utilizzato solo in acque internazionali o comunque al di fuori di quelle italiane od europee)[28].
La conclusione cui la Commissione è pervenuta va nel senso di contrastare strutture di *business* come quella in esame, anche al costo di sacrificare principi dell'ordinamento che andrebbero altrimenti ben salvaguardati. Ritiene la giurisprudenza emiliana che nei casi come quello in questione, ove l'operatore economico è localizzato nel territorio dello stato, anche la prestazione di servizi resa per il tramite dello *yacht* debba essere qui effettuata, se non altro in via presuntiva.
Vero è che le regole tradizionali dell'IVA vogliono la prestazione di servizi sia tassata ove essa ha effettivamente avuto luogo, ma sarebbe onere del contribuente quello di dimostrare che la fruizione dello *yacht* effettivamente non ha avuto luogo nel nostro paese. Si tratta della prova di un fatto negativo che la commissione esige, pena l'assoggettamento ad IVA dell'intera operazione (come poi è puntualmente avvenuto in ragione della tendenziale impossibilità di dare la prova satisfattiva di un fatto negativo).

6. Presupposti e condizioni per il riconoscimento del credito di imposta per i tributi assolti altrove: la centralità della qualificazione giuridica (italiana) del rapporto di lavoro (estero).

Il riconoscimento del credito di imposta per i tributi assolti all'estero è sovente complesso. Lo è ancora di più quando la pretesa del credito avviene da parte di un ex espatriato emiliano che pretende il riconoscimento in Italia delle imposte versate in un altro paese (gli USA, nel caso di specie) sia a livello federale che anche locale.
Il caso in questione[29] manifesta un particolare interesse sotto due profili: quello che attiene alla individuazione del tipo di reddito e conseguentemente della possibilità di vedersi riconosciute in Italia (ai fini del credito) non solo le imposte federali, ma anche quelle locali, i contributi previdenziali e quelli per l'assistenza sociale.
La Commissione, per vero, nega il credito sulla base della mancata prova della subordinazione da parte della ricorrente (che aveva svolto attività continuativa presso uno studio legale californiano). Tale negazione tuttavia non discendeva dall'applicazione corretta dei principi OCSE[30], che vorrebbero il tipo di lavoro interpretato sulla base della legislazione italiana (qualora non emergessero riferimenti univoci dalla convenzione stessa. Ciò peraltro sarebbe in linea con i criteri guida del modello di convenzione OCSE, e anche i canoni ermeneutici della convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati non avrebbero dato luogo a esiti diversi.
Vero è che la professione di avvocato in Italia è naturalmente avulsa da rapporti di subordinazione (con l'esclusione di casi affatto particolari, come può essere quello dell'avvocato del servizio giuridico interno di un ente pubblico o di una società privata). È però pur vero che la realtà statunitense si caratterizza per una gamma più variegata di soggetti attivi nel settore legale, e che la contribuente in questione aveva oggettivamente svolto mansioni il cui corrispettivo era parametrato ad un impegno orario, non tanto a un risultato o a una specifica attività svolta. Ferma restando l'impossibilitò di vedersi accreditati in Italia i contributi versati per i piani previdenziali statunitensi, stante l'evidente diversità ontologica di questi rispetto alle imposte, una più attenta riflessione da parte della commissione avrebbe potuto sortire un esito diverso.

[28] La norma richiamata era l'art. 7, co. 3 e 4 d.P.R. 633/72.
[29] Commissione tributaria regionale n. 2363 del 2 dicembre 2019.
[30] A. Mondini, *Valore ed efficacia del Modello di convenzione OCSE e del Commentario tra Hard Law e Soft Law*, in (a cura di M. Greggi), *Il caso Karnak, cit.*, p. 77.

In questo contesto, l'onere della prova forse non è stato modulato in una logica coerente con il diritto tributario internazionale, conducendo così ad un esito oggettivamente punitivo nei confronti dell'espatriata emiliana: conclusione tanto più difficilmente accettabile nella misura in cui si rivolge a una persona che aveva scelto di rientrare in Italia.

7. Considerazioni conclusive

La mobilità transfrontaliera in regione è un fenomeno in costante aumento, sia in ragione del maggior *appeal* dei percorsi professionali all'estero che della crescente internazionalizzazione del settore produttivo locale.
Dal punto divista tributario, tale fenomeno solleva questioni che vengono indagate dalla letteratura e risolte dalla giurisprudenza, da anni con conclusioni più o meno convincenti. L'analisi giurisprudenziale svolta sul lavoro compito dalla Commissione tributaria regionale emiliana permette di concludere che le linee interpretative sostenute non divergono in modo sensibile da quelle nazionali, per quanto siano presenti sfumature che rendono la prospettiva locale sicuramente interessante.
Significativo è osservare che tutte le sezioni che si sono confrontate con i casi maggiormente complessi (rispettivamente la 5, 7, 11 e 12) hanno risolto la controversia operando sul piano fattuale, e probatorio, non tanto su quello formale giuridico. Limitati e di circostanza sono stati i richiami sia alle linee guida interpretative dell'OCSE che a quelle eurounitarie in tema di IVA, pure osservando che in merito alla territorialità delle prestazioni di servizi oramai sussiste una poderosa letteratura giurisprudenziale della Corte di giustizia.
La magistratura locale preferisce per converso lavorare sull'onere della prova[31], modellandolo in maniera più o meno intensa perseguendo obiettivi di giustizia fiscale che nella maggior parte dei casi sono coerenti con l'uguaglianza delle parti nel processo e la giustizia dello stesso[32], per quanto tuttavia non manchino in una casistica particolarmente ricca anche casi oggettivamente aberranti da un percorso di giusto processo scientificamente inteso[33].
Le conclusioni restano tuttavia positive, a conferma dello straordinario valore della magistratura locale, come tale in grado di garantire le scelte di (effettiva e genuina) delocalizzazione del contribuente emiliano che intenda tuttavia mantenere un rapporto di natura sociale ed affettiva con la regione.

[31] Sulla complessità di questo approccio F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, I, 2017, p. 393.
[32] F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in (a cura di A. Di Pietro), *op. cit.*, p. 301.
[33] Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena n. 56 del 29 gennaio 2019, n. 56.

"L'impatto dell'evasione fiscale sui servizi e le attività degli Enti locali – La partecipazione dei Comuni al contrasto dell'evasione fiscale e l'attività di accertamento"

Mirella Guicciardi

Introduzione

In primis, occorre precisare che negli accertamenti non viene indicato l'eventuale informativa e collaborazione dei Comuni per riservatezza dati e privacy per cui la giurisprudenza tributaria non ha dati e statistiche sul punto, ma la materia che formerà oggetto del contenzioso certamente potrà essere un indice ed un elemento per supporre l'eventuale apporto dei Comuni. Così pure, i dati statistici del Patto anti-evasione pubblicati nei vari siti dell'Agenzia delle Entrate, tra cui Direzione regionale dell'Emilia Romagna (sino al 2014) non sono aggiornati per cui si auspica una più incisiva trasparenza sul numero di segnalazioni, in quali ambiti, le percentuali divise per i Comuni, la maggiore imposta accertata, le eventuali definizioni o il contenzioso, le somme riscosse per ogni ambito, confronti con altre Regioni e il nazionale.

In Italia l'evasione fiscale è sempre stata un fenomeno fisiologico, ma negli ultimi anni ha assunto rilievi quasi patologici. Coloro che sottraggono la loro quota di reddito destinata alle esigenze della collettività attraverso l'imposizione fiscale, violano precise norme costituzionali (artt. 2 e 53), oltre a varie disposizioni legislative, e fanno ricadere l'effetto negativo di tale loro illecito comportamento su altri cittadini, onerandoli di quello che è invece un loro preciso dovere giuridico e morale.

In quest'ultimo decennio si è avuta una costante e significativa riduzione dei trasferimenti erariali da parte dello Stato ai vari enti territoriali, il tutto mitigato solo da una potenziale maggiore autonomia tributaria concessa ai medesimi.

La lotta all'evasione ed elusione fiscale dovrebbe diventare un'operazione puntuale, sistematica e coordinata fra le varie forze a ciò deputate in quanto, solo in questo modo, può divenire proficua e, di conseguenza, in grado di ridurre, anche in modo significativo, l'eccessiva pressione fiscale sui contribuenti onesti.

Lo Stato ha tentato di affrontare questo fenomeno anche attraverso altri strumenti, quale la c.d. *tax compliance*, che si fonda sull'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei cittadini, ma i risultati, se pur positivi, non si sono rivelati soddisfacenti.

Per un'efficiente ed efficace attività di contrasto al fenomeno è indispensabile incentivare la collaborazione, non solo tra Uffici della medesima pubblica amministrazione, ma anche con enti esterni ad essa e, *in primis*, con l'Agenzia delle Entrate, la Guardia di Finanza, l'INPS e i vari uffici periferici delle Amministrazioni statali. A tal riguardo, uno dei più importanti strumenti offerto ai Comuni, sono i protocolli d'intesa con l'Agenzia delle Entrate.

È bene ricordare che il Comune dispone di informazioni specifiche concernenti ciascun cittadino e ha la possibilità di intercettare quegli elementi che caratterizzano la presenza di violazione alle norme tributarie e fiscali; tutto questo è utile a colmare il vuoto informativo e operativo di altri organismi pubblici che non operano a stretto contatto con le realtà locali.

Tipologie di accertamento

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2007 n. 187461, aveva individuato, nella fase di avvio della collaborazione amministrativa, cinque ambiti d'intervento da parte dei Comuni.

Primo ambito di intervento:

Commercio e professioni *"Ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 (decreto istitutivo dell'IVA): "i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello stato, (…) devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate (…). L'Ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita iva che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazione del domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto".*
L'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, terzo comma, dispone che: "in caso di variazione di uno degli elementi che devono essere indicati nella dichiarazione di inizio attività per il rilascio della partita iva o di cessazione dell'attività, il contribuente deve farne dichiarazione ad uno degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, nel termine di trenta giorni dall'intervenuta variazione o dalla cessazione dell'attività, intesa come data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda".
L' art. 73 del D.P.R. n. 917 del 1986 (T.U.I.R.), definisce ***enti non commerciali****: "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale". L'art. 143 del T.U.I.R, chiarisce quali enti non si considerano commerciali e art. 148 TUIR enti non commerciali di tipo associativo.*
Individuazione di soggetti che svolgono attività d'impresa o professione o comunque attività economiche senza partita IVA o diversa da quella rilevata; individuazione imprese e/o professionisti che nelle dichiarazioni fiscali hanno dichiarato di svolgere un'attività diversa da quella rilevata in loco; ipotesi di esercenti attività d'impresa, arti e professioni per i quali sono stati rilevati ricavi o compensi incoerenti rispetto a quelli indicati nelle dichiarazioni fiscali; affissioni pubblicitarie abusive ovvero individuazione di imprese che hanno realizzato affissioni pubblicitarie abusive ovvero individuazione imprese che gestiscono gli impianti pubblicitari abusivi;
individuazione enti che, pur qualificandosi come "non commerciali", presentano circostanze sintomatiche di attività lucrative.

Secondo ambito di intervento:

Urbanistica e Territorio
D.P.R. 633/72 (Decreto istitutivo IVA), D.P.R. 917/86 Testo Unico delle Imposte sul Reddito, D.P.R. 131/86 Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, D.P.R. 600/73 (Decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi), oltre le norme di riferimento specifico per professionisti o imprenditori che hanno partecipato ad operazioni di abusivismo edilizio art. 14 legge 537/93 e art. 36 Legge n.248/2006 La Polizia Locale, nell'ambito delle indagini di polizia edilizia, acquisisce, ai fini e per gli effetti di cui all'art 29 del D.P.R. 380/2001 "T.U. sull'edilizia" il nome del professionista e imprenditore che hanno partecipato all'abuso edilizio; tale informazione è utile per confezionare una segnalazione qualificata.
Opere di lottizzazione in funzione strumentale alla cessione di terreni
Individuazione soggetti che hanno realizzato opere di lottizzazione, anche abusiva, in funzione strumentale alla cessione di terreni ed in assenza di correlati redditi dichiarati.
Professionista od imprenditore che ha partecipato ad operazioni di abusivismo edilizio
Individuazione soggetti che hanno partecipato, fornendo prestazioni professionali ovvero imprenditoriali, ad operazioni di abusivismo edilizio con riferimento a fabbricati ed insediamenti non autorizzati di tipo residenziale o industriale.

Terzo ambito di intervento:

Proprietà Edilizie e Patrimonio Immobiliare

Ai sensi del D.P.R. 917/86 (Capo II), i terreni e i fabbricati situati nel territorio dello Stato sono redditi fondiari e, pertanto, assoggettati ad IRPEF.

Proprietà o diritto reale non indicati in dichiarazione con individuazione dei soggetti proprietari/usufruttuari di immobili che non dichiarano i redditi catastali.

Proprietà o diritto reale in assenza di contratti registrati con individuazione dei soggetti proprietari di immobili locati al nero. Il quadro giuridico di riferimento è rappresentato principalmente *dall'art 36 DPR 917/86 con riferimento all'Irpef e dall'art. 17 DPR 131/86 i*n relazione all'imposta di Registro che sancisce sia la registrazione del contratto di locazione che il versamento annuale dell'imposta sul canone pattuito. Lo scopo della segnalazione è il riscontro dell'esistenza di diritti di proprietà o diritti reali di godimento di unità immobiliari abitate, **in assenza di contratti registrati, da residenti** diversi dai proprietari o dai titolari dei diritti reali di godimento ovvero da soggetti non residenti nelle stesse. Nella sostanza si tratta di contratti di locazione non dichiarati, con evasione tanto dal pagamento dell'imposta di registro in quanto non registrati che, eventualmente, dal pagamento dell'IRPEF, se non esposti in dichiarazione.

Accertamento per omessa dichiarazione ICI con individuazione dei soggetti proprietari di immobili che non dichiarano, collegati ad accertamenti comunali ICI.

Accertamento per omessa dichiarazione TARSU – TIA con individuazione dei soggetti che locano in nero immobili, collegati ad accertamenti comunali TARSU o TIA in capo all'inquilino e individuazione dei soggetti proprietari di immobili che non dichiarano, collegati ad accertamenti comunali TARSU o TIA in capo allo stesso soggetto.

Revisione di rendita catastale ex art. 1, comma 336, L. 311/2004 con individuazione dei soggetti per i quali viene accertato il mancato aggiornamento delle rendite catastali di immobili di proprietà.

Quarto ambito di intervento:

Residenze fittizie all'estero

L'art. 83, commi 16 e 17, del D.L. n. 112/2008 ha previsto la partecipazione dei Comuni alla rilevazione delle false residenze all'estero attribuendo loro uno specifico potere di vigilanza; art. 2 D.P.R. n. 917/1986.

Esito negativo del procedimento di conferma di espatrio (art. 83, comma 16, del D.L. n. 112/2008)

Segnalazione soggetti persone fisiche a cui è stata negata la richiesta di residenza estera;

Domiciliato ex art. 43, commi 1 e 2, del Codice Civile (anche a seguito di vigilanza nel triennio – art. 83, comma 16, del D.L. n. 112/2008.

Quinto ambito di intervento:

Disponibilità di beni indicativi di Capacità Contributiva

Individuazione dei soggetti persone fisiche che risultano avere la disponibilità, anche di fatto, di beni e servizi sintomatici di capacità contributiva ovvero beni e servizi di rilevante valore economico, non giustificati dai redditi dichiarati con riferimento a tutti i componenti del nucleo familiare del soggetto.

Con l'affinamento ed evoluzione degli strumenti di ricerca e verifica, il legislatore ha previsto ulteriori interventi ad esempio, **c.d. *sharing economy*** - come ad esempio l'offerta *on line* di case vacanze da parte di privati o di visite guidate, ovvero di viaggi turistici, etc. - oppure la variegata proposta di servizi e lavori che sfuggono a qualsiasi tipo di controllo, come le prestazioni d'opera attraverso la pubblicazione di estemporanei annunci pubblicitari esposti su manufatti stradali, o l'offerta di pubblicità su manufatti abusivi, etc. In alcuni casi si tratta di vere e proprie attività economiche di una certa rilevanza.

Tributi di competenza statale e le tipologie di accertamento dei Comuni

La collaborazione del Comune con l'Amministrazione finanziaria nella lotta all'evasione è rivolta principalmente al recupero delle seguenti imposte erariali**:**

1. **dirette** (imposte sui redditi: Irpef, Ires);
2. **indirette** (Iva, Registro);
3. **tributi minori** (Imposte ipotecaria e catastale), gestiti dall'Agenzia del Territorio.

La segnalazione qualificata da parte dei Comuni, si pone come un atto endoprocedimentale del più ampio procedimento amministrativo di applicazione delle imposte, il cui atto finale è l'avviso di accertamento/liquidazione.

La metodologia di accertamento varia in base al sistema con cui viene rideterminato l'imponibile dei soggetti, persone fisiche o giuridiche cui è rivolto, nonché della circostanza riguardante il reddito complessivo di un soggetto o di una singola tipologia di esso.

Accertamento analitico

In generale l'accertamento analitico si fonda sulle scritture contabili del contribuente e/o sulla dichiarazione dei redditi presentata, verificando l'esattezza dei valori dichiarati voce per voce. Per i redditi d'impresa, l'accertamento analitico è quello effettuato determinando o rettificando singole componenti attive o passive del reddito e presuppone che la contabilità, nel suo complesso, sia attendibile.

Accertamento induttivo extracontabile

Tale tipologia, invece, si può applicare esclusivamente quando la contabilità del contribuente è inattendibile o omessa. Questo metodo di quantificazione è indirizzato ai soli redditi d'impresa ed è caratterizzato dal fatto che il reddito viene determinato nella sua globalità, non in base alle scritture contabili di una società, se inattendibile, ma al di fuori delle stesse, attraverso il metodo che viene comunemente denominato "extracontabile".

Accertamento sintetico

Si tratta di un metodo di accertamento applicabile solo alle persone fisiche e riguarda solo le imposte sui redditi (non l'Iva né l'Irap) ed è alternativo a quello analitico.

Permette in generale di quantificare un maggiore reddito, rispetto a quello dichiarato, sulla base del sostenimento di alcune spese o sull'utilizzo di particolari beni o servizi di pregio che lasciano ragionevolmente presumere una maggiore capacità contributiva e quindi economica.

Per quanto concerne l'attività di verifica dei Comuni, ha rilevanza il solo ***accertamento sintetico*****,** disciplinato dall'art. 38, commi 4 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973; attraverso esso si esaminano esclusivamente le posizioni delle persone fisiche e le imposte sui redditi che su di esse ricadono. In questo modo è possibile stimare un maggiore reddito rispetto a quello dichiarato, sulla base della capacità contributiva espressa dal soggetto esaminato; si fonda sulla potenzialità di quest'ultimo di sostenere alcuni tipi di spese o sull'utilizzo, da parte del medesimo, di taluni beni o servizi di particolare pregio e che lasciano ragionevolmente presumere, una maggiore capacità economica in capo al medesimo rispetto a quella dichiarata. Si tratta di un'operazione logica che consente di risalire da un elemento noto - la spesa - ad un fatto ignoto, il reddito imponibile.

Le banche dati e altre fonti di cognizione e accertamento

La disponibilità di banche dati informatizzate aggiornate e complete, assume un'importanza strategica per un'efficace attività di controllo. Nelle piccole realtà locali, la diretta conoscenza del territorio e della sua popolazione, rappresenta nella fase iniziale un importante valore aggiunto.

Il Comune dispone di un proprio archivio informatizzato, correlato alle esigenze dei suoi uffici ed ha la possibilità di accedere a diverse banche dati esterne, sia direttamente - attraverso l'abilitazione dei suoi operatori - sia tramite l'inoltro di apposite istanze ai competenti enti. Tra le banche dati interne, a puro titolo esemplificativo, citiamo quelle dell'Ufficio Tributi, dell'Anagrafe e Stato Civile, del Commercio/Attività Produttive e della Polizia Locale. Tra le più importanti banche dati informatizzate esterne all'Ente, troviamo: il Sistema di Interscambio Anagrafe Tributaria Enti Locali, dell'Agenzia delle Entrate (Siatel); il Sistema di Interscambio Territoriale dell'Agenzia del Territorio (Sister); i servizi *on line* della Camera di Commercio (Telemaco), "Inps ed i Comuni" e ACI/PRA/Dipartimento dei trasporti Terrestri.
Inoltre, vi sono diversi archivi informatizzati rispetto ai quali non necessita alcuna particolare abilitazione per acquisirne i contenuti, come ad esempio quelli relativi alle visure camerali di società estere (es.: Registro di Commercio del Cantone Ticino o del Lussemburgo), o che consentono d'individuare gli intestatari di veicoli immatricolati in Stati esteri. Infine, attraverso internet è possibile raccogliere tutta una serie di informazioni, difficilmente reperibili in altro modo e, il più delle volte, inserite in rete dagli stessi contribuenti.

Le segnalazioni qualificate
Per segnalazioni qualificate, si intendono le posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi; attraverso questo strumento, il Comune fornisce all'Amministrazione finanziaria, elementi oggettivi e direttamente utilizzabili per individuare tali illeciti comportamenti.
Per l'Ente Locale, le segnalazioni qualificate rappresentano l'atto conclusivo dell'iter amministrativo interno, il quale si inserisce nel più vasto ambito procedimentale che può concludersi con l'emissione dell'avviso di accertamento e liquidazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate.
Ogni segnalazione deve riguardare un solo soggetto e un unico periodo d'imposta e deve riportare solo gli elementi indispensabili per una rapida valutazione della posizione del soggetto esaminato da parte del competente ufficio finanziario.
In relazione ai tempi di trasmissione delle segnalazioni, al fine di garantirne la definizione in tempo utile, si devono rispettare dei termini ben precisi; infatti, sono stabiliti termini perentori di decadenza afferenti la notifica dell'avviso di accertamento al contribuente che deve essere inoltrato al medesimo, entro e non oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso può essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tali termini si applicano sino all'anno di imposta 2015 mentre, dal 2016, i predetti avvisi debbono essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, in caso di omessa presentazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo.
Per l'imposta di registro, ipotecaria e catastale vi è un termine di cinque anni per gli atti non registrati, e di tre anni per quelli registrati (due anni in caso di rettifica del valore indicato nell'atto relativamente a beni immobili, diritti reali immobiliari e aziende).
La prescrizione per quanto concerne accertamento dei tributi locali, si perfeziona nel termine di 5 anni in relazione a omessi, insufficienti o tardivi versamenti - tale termine decorre dall'anno d'imposta, ossia quello in cui il tributo doveva essere versato - e 6 anni in caso di omessa o infedele dichiarazione.

Infine, l'art. 12 c. 2 ter del D.L. 78/2009, prevede che, in relazione alle violazioni sul monitoraggio fiscale per somme e attività finanziarie detenute in paradisi fiscali, i termini di accertamento sono raddoppiati.

Conclusioni problematiche

- La partecipazione dei Comuni può essere "qualificata" ed efficiente solo se il personale comunale conosce la disciplina delle imposte erariali
- Un primo aiuto è stato dato con la predisposizione della guida operativa ANCI E.R. – Agenzia Entrare E.R.
- La guida non è però sufficiente, occorre fare formazione specifica.
- La formazione specifica può essere, in parte, sostituita con la condivisione delle **best practice** che siano, senza ulteriori elaborazioni, facilmente replicabili in tutti gli enti
- Occorre poi apportare delle modifiche all'applicativo di SIATEL perché l'esperienza ha dimostrato che non tutte le casistiche sono "incasellabili" in quelle presenti (per tutte la plusvalenza da cessione di aree fabbricabili)
- Occorre dar attuazione alle varie norme, da ultimo il D.Lgs. n. 23/2011, che prevede la fruibilità di tutte le informazioni possedute da amministrazioni pubbliche che siano utili non solo all'accertamento partecipato ma anche all'accertamento dei tributi erariali
- **Le garanzie del contribuente segnalato, si applica** lo Statuto dei diritti del contribuente? Sussiste il contraddittorio endoprocedimentale? Esiste una modalità di difendersi già in fase di prima segnalazione?

Il delicato rapporto tra Giudice e c.t.u., il peso di una consulenza tecnica e l'ingresso delle perizie informatiche.

Mauro Ravaioli

Nei casi di particolare complessità delle materie trattate nei processi tributari, risulta sempre più frequente da parte dei Giudici il ricorso all'ausilio di un consulente tecnico d'ufficio, per giungere alla formulazione di una decisione.

Per chi periodicamente affronta le tematiche connesse al contenzioso tributario, quello della possibilità, che possa essere attivata una consulenza tecnica, risulta essere un tema di ampio confronto ed in continua evoluzione. Ci si chiede spesso: quale peso specifico può avere una consulenza tecnica d'ufficio in un processo tributario? Quale incidenza può assumere nel giudizio finale? Come e quando si può contestare la relazione di un consulente d'ufficio?

Lo spunto per questa breve riflessione viene fornito direttamente dalla Corte di Cassazione, che con la recentissima sentenza n. 25261 del 9.10.2019, afferma che *"la consulenza tecnica d'ufficio non è un mezzo istruttorio in senso proprio, bensì un mezzo ausiliario ed integrativo di conoscenza e valutazione del giudice di merito. In quanto tale, spetta a quest'ultimo stabilire se, con riguardo all'emersione in corso di causa di particolari profili extragiuridici di natura tecnica o scientifica, … essa sia necessaria ovvero opportuna al fine del decidere"* e precisa ulteriormente che "*… spetta al giudice del merito stabilire se la consulenza tecnica d'ufficio sia necessaria od opportuna, fermo restando l'onere probatorio delle parti, e la relativa valutazione, nella specie, si è comunque risolta nell'accertamento di fatti rilevabili unicamente con l'ausilio di specifiche cognizioni o strumentazioni tecniche (Cass. n. 2663 del 2013; Cass. n. 24903 del 2013)*".

Con la pronuncia n. 24903 del 6/11/2013, la Cassazione aveva stabilito che "*… la consulenza tecnica d'ufficio può costituire fonte oggettiva di prova, tutte le volte in cui essa operi – non come strumento di mera valutazione di fatti già accertati, cd. consulente deducente – bensì come mezzo di accertamento di situazioni di fatto rilevabili esclusivamente attraverso il ricorso a determinate cognizioni tecniche …*" e che la consulenza è un mezzo istruttorio "*… rimesso al potere discrezionale del giudice, il cui esercizio incontra il duplice limite del divieto di servirsene per sollevare le parti dall'onere probatorio e dell'obbligo di motivare il rigetto della relativa richiesta*".

In precedenza, con la sentenza n. 2263 del 5 febbraio 2013 la Suprema Corte si era perfino spinta un po' oltre, affermando che il CTU deve compiere una relazione cercando di rispondere nella maniera più precisa possibile al quesito formulato dal giudice, utilizzando gli elementi prodotti dalle parti; nel caso della c.d. "*ctu esplorativa*" invece il consulente, per rispondere al quesito formulato dal giudice, è autorizzato a raccogliere ogni elemento di prova disponibile (deve comunque trattarsi di fatti che non per forza devono essere provati solo dalle parti), qualora la "*ctu esplorativa*" oggettivamente dovesse rappresentare l'unico mezzo a disposizione del giudice per l'accertamento dei fatti di causa.

Riferimenti normativi.

E' doveroso premettere innanzitutto che la natura del processo tributario sia tendenzialmente improntata al principio dispositivo e che sulla base della disponibilità delle prove, il Giudice

non possa esaminare e risolvere questioni, che esulino dalla domanda proposta dalle parti, ponendo perciò a fondamento della sua decisione solo le prove palesate.

Infatti, con la riforma del 1992 e l'introduzione dell'art. 7 del decreto n° 546/92 (poi modificato), il legislatore ha inteso attribuire alle commissioni tributarie, tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta, limitando tali poteri istruttori ai soli fatti *"dedotti dalle parti"* e non più nel senso maggiormente inquisitorio, previsto dal vecchio impianto normativo, riferito ai fatti *"rilevanti per la decisione"*.

Per espressa disposizione dell'art. 7, secondo comma, D. L. 546/92, il Giudice può esercitare il potere di indagine e, dunque, ricercare la verità legittimamente, senza assumere però quel ruolo di *"supplenza probatoria"*, che gli stessi Giudici Costituzionali hanno decisamente censurato, ribadendo il principio fondamentale della terzietà del giudice, previsto in ogni processo dall'art. 111 della Costituzione.

I limiti della controversia e della conseguente attività giurisdizionale vengono quindi fissati dalle parti, che offrono al giudicante le prove su cui si dovrà fondare la decisione; alle Commissioni è riconosciuto il potere di controllo dell'adeguatezza dell'attività di accertamento posta in essere dall'amministrazione finanziaria, con la possibilità di accertare l'esistenza di eventuali fatti utili alle decisioni.

Il valore di una consulenza tecnica d'ufficio.

Il processo tributario è, in tutta evidenza, un processo scritto a prevalente prova documentale, privo di una fase istruttoria, caratterizzato sostanzialmente dal vaglio critico del giudice su un'attività svolta precedentemente ed esterna al processo; in tale contesto, la consulenza tecnica può rappresentare solo una *"potenzialità processuale"*.

Quindi per risolvere le controversie sottoposte al suo esame, se il giudice tributario dovesse ritenere necessaria una competenza estranea al diritto ed al proprio sapere giuridico, potrebbe acquisire gli elementi conoscitivi di particolare complessità mancanti, ricorrendo ad un competente consulente tecnico. Ma il giudice ricorrerà al consulente esterno solo in assenza di opportuni strumenti tecnico-scientifici e solo quando l'acquisizione dei predetti elementi conoscitivi non possa essergli fornita attraverso l'ausilio della Guardia di Finanza o della PA.

Può essere opportuno, però, ricorrere all'ausilio dell'amministrazione, che, in un certo senso, è parte in causa? Di sicuro, non verrebbe lanciato un messaggio propriamente imparziale al contribuente, pur favorendo il contenimento delle spese di procedura.

Qualora il giudice decidesse di farsi assistere da un consulente tecnico, questi dovrà essere di riconosciuta competenza tecnica e dovrà essere iscritto agli albi speciali; presterà giuramento di bene *"adempiere le funzioni affidategli al solo scopo di far conoscere al giudice la verità"*; potrà astenersi ed essere ricusato; dovrà sviluppare un contradditorio tecnico con i consulenti di parte e verbalizzare i contenuti delle varie riunioni; parteciperà all'udienza di discussione; fornirà eventuali chiarimenti durante l'udienza; assumerà nello svolgimento dell'incarico la veste di pubblico ufficiale; dovrà rispondere, se del caso, dei reati di falsa perizia o interpretazione (art. 373 cp), concussione (art. 317 cp.), corruzione (artt. 319 e 319ter cp.), abuso d'ufficio (art. 323 cp.); sarà ricompensato, secondo la tariffa giudiziaria in vigore, sulla base di un decreto di liquidazione, possibilmente adeguato all'incarico.

Il testo dell'art. 7, secondo comma, D. L.vo n° 546/92, prevede sì la possibilità di ricorrere ad una consulenza tecnica, ma l'indicazione generica, che un consulente preparato possa acquisire elementi conoscitivi, ha ingenerato interpretazioni normative altalenanti, fino alla sentenza n. 9522 del 4/11/96 della Cassazione a Sezioni Unite. In essa viene affermato che *"il giudice può affidare al consulente tecnico non solo l'incarico di valutare i fatti da lui stesso accertati o dati per esistenti (consulente deducente), ma anche quello di accertare i fatti stessi (consulente percipiente); nel primo caso la consulenza presuppone l'avvenuto espletamento dei mezzi di prova e ha per oggetto la valutazione di fatti i cui elementi sono già stati completamente provati dalle parti; nel secondo caso la consulenza può costituire essa stessa fonte oggettiva di prova, senza che questo significhi che le parti possono sottrarsi all'onere probatorio e rimettere l'accertamento dei propri diritti all'attività del consulente; in questo secondo caso è necessario, infatti, che la parte quanto meno deduca il fatto che pone a fondamento del proprio diritto e che il giudice ritenga che il suo accertamento richieda cognizioni tecniche che egli non possiede o che vi siano altri motivi che impediscano o sconsiglino di procedere direttamente all'accertamento"*.

Per la dottrina e la giurisprudenza prevalenti, la consulenza tecnica nel processo tributario ha oramai acquisito la suddetta doppia natura: da un lato, è un mezzo di valutazione dei fatti, già acquisiti al processo, nel rispetto dell'onere probatorio ripartito tra le parti; dall'altro, è un mezzo di accertamento di fatti, rilevabili mediante particolari cognizioni e competenze tecniche, che può sopperire al vizio di conoscenza di un Giudice specializzato, quale deve essere un Giudice tributario.

Un normale *"bagaglio conoscitivo"*, proprio di un giudice tributario specializzato, dovrebbe in realtà limitare di molto il ricorso allo strumento della consulenza tecnica; ciò nonostante in ambito nazionale si assiste al fenomeno inverso. Vero è che il giudice specializzato, come ogni altro professionista, non ha conoscenze illimitate, potendosi trovare di fronte ad un fascicolo, che prefigura delle conoscenze specifiche in un settore molto tecnico.

In tutti i casi, il Giudice deve attentamente valutare la complessiva attendibilità delle relazioni peritali e, se del caso, disattenderne le conclusioni, laddove queste risultino palesemente contraddittorie.

Tra le più recenti sentenze emesse dalla Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, vorrei segnalare la n. 41/6/18 del 10.01.2018, in cui è ribadita la possibilità per il Giudice di analizzare e rivedere le affermazioni espresse dal CTU, per fondare autonomamente il proprio convincimento.

In conclusione, si può sintetizzare che, l'art. 7 del D. L.vo n. 546/92 prevede espressamente il ricorso alla consulenza tecnica, alla quale viene riconosciuta una doppia natura: a) di ausilio alla valutazione del giudice; b) di acquisizione probatoria. Con riguardo ai fatti "principali" (ovvero i fatti costitutivi della pretesa tributaria, unitamente ai fatti impeditivi, modificativi ed estintivi elevati dal contribuente), allegati e provati dalle parti, la consulenza tecnica può essere solo d'ausilio alla valutazione del giudice. In relazione ai fatti "secondari" la consulenza tecnica può invece svolgere anche la funzione di mezzo di prova, qualora un CTU, davvero competente, possa desumere da un fatto secondario la sussistenza di un fatto principale.

Il ricorso alle perizie informatiche.

Premesso che i dati informatici siano oramai estremamente diffusi e che qualsiasi documento di un certo rilievo sia archiviato in formato digitale (e in modo particolare la documentazione contabile e le comunicazioni), la perizia informatica assumerà gradualmente un ruolo primario all'interno del processo tributario.

Una volta effettuata l'acquisizione di documenti, principalmente, di natura informatica, sarà necessario verificare la correttezza, l'attendibilità e l'integrità dei dati raccolti, analizzando i dispositivi di memorizzazione digitale utilizzati, per rendere disponibili tali informazioni in sede processuale, osservando rigorosamente i diversi regolamenti di natura tecnica dettati in particolare dalle Organizzazioni Internazionali che definiscono norme di tipo tecnico (ISO).

Il riferimento principale è costituito dallo standard ISO 27037:2012, contenente le regole tecniche per l'identificazione, la raccolta, l'acquisizione, la conservazione e il trasporto di evidenze digitali, al fine di facilitarne lo scambio di informazioni fra più Paesi, mediante l'utilizzo di specifici protocolli metodologici, che consentono di evitare qualsiasi tipo di alterazione.

Poiché un documento informatico rientra a pieno titolo tra il novero delle prove digitali, esso potrà rappresentare una prova atipica, acquisita in forma diversa dalla prova regolamentata, ma diverrà pienamente e legittimamente utilizzabile nel processo tributario.

Sull'acquisizione delle prove atipiche, anche la Cassazione si è già espressa con la sentenza n. 2193 del 6 febbraio 2015, nella quale viene affermato il seguente principio: "*... nel processo tributario esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche. E dunque anche la perizia di parte può costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente (v. Cass. n. 8890/07; n. 7935/02)*".

In senso conforme, anche la C.T.R. dell'Emilia-Romagna, Sez. n. 9, con la sentenza n. 2623 del 25/09/2017 ha sancito *"... l'ingresso di prove atipiche e cioè di dati acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate, che possono costituire la base di una inferenza presuntiva idonea a produrre conclusioni probatorie circa i fatti di causa"*.

Le attività di accertamento basate sulle percentuali di ricarico

Renato Sebastianelli

1. La questione

Tra le metodologie accertative più utilizzate dall'Amministrazione Finanziaria, vi è quella basata sulla ricostruzione indiretta dei ricavi tramite l'applicazione di indici e medie statistiche, ovvero le percentuali di ricarico.
Il metodo ricostruttivo è il seguente: l'Ufficio, sulla base delle risultanze delle scritture contabili, procede al calcolo del costo del venduto e, una volta ottenuto tale valore lo moltiplica per la percentuale di ricarico determinata sui dati desumibili dalla stessa contabilità ottenendo l'ammontare dei ricavi complessivamente accertabili.

2. La ricostruzione rispetto alle medie di settore

In sede di accertamento gli Uffici, al fine di rideterminare i ricavi presunti, procedono spesso all'applicazione della percentuale media di ricarico riscontrata nel settore di appartenenza. È opportuno quindi che l'Amministrazione Finanziaria valuti preventivamente le caratteristiche dell'impresa, al fine di posizionarla nel settore ad essa più appropriato.
Secondo la Corte di Cassazione le medie di settore non costituiscono un "fatto noto", storicamente provato, ma sono il risultato di un'estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei che, pertanto, non integrano presunzioni gravi, precise e concordanti, ma una semplice regola di esperienza che, senza ulteriori elementi, non consente di presumere l'esistenza di attività non dichiarate (Cass. n. 7003/2018).
Sulla base di tale assunto l'applicazione delle percentuali medie di ricarico del settore di appartenenza è esperibile solo al ricorrere di ulteriori elementi, anche di carattere presuntivo, che consentano di integrare una presunzione qualificata ai fini della determinazione del reddito.
Tra gli elementi che legittimano l'Ufficio ad applicare la metodologia in commento si può annoverare il riscontro di una difformità abnorme e irragionevole tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e la media riscontrata nel settore di appartenenza, tale da incidere sull'attendibilità complessiva della dichiarazione (cfr. Cassazione nn. 13161/2019, 12416/2018 e 23149/2017). In tempi recentissimi, la Commissione Tributaria dell'Emilia Romagna ha ribadito ulteriormente tale principio (sentenze nn. 904/12/2019, 489/11/2019 e 482/6/2019).

3. La media ponderata in luogo della media semplice

L'Ufficio, in alternativa alla media di settore, può calcolare e applicare una media di ricarico specifica per l'azienda oggetto di accertamento. Se dall'analisi dei ricavi, si riscontra la presenza di caratteristiche merceologiche diverse, il Fisco non può utilizzare in sede di accertamento la media aritmetica semplice, ma deve avvalersi di quella ponderata, (cfr. Cassazione n. 10643/2018 e n. 8923/2018). È errato, infatti, non considerare percentuali di ricarico diverse in presenza di singoli prodotti disomogenei tra loro anche in termini di quantità vendute. L'utilizzo della media aritmetica semplice, in luogo di quella ponderata, è possibile soltanto qualora non esistano consistenti difformità tra i ricarichi applicati dal contribuente ai vari prodotti commercializzati. La media aritmetica semplice può essere

inoltre impiegata allorquando il campione considerato per la ricostruzione indiretta dei ricavi sia sufficientemente rappresentativo, anche sotto il profilo quantitativo, della totalità dei prodotti commercializzati.

4. Il campione rappresentativo

In relazione all'utilizzo delle percentuali medie specifiche di ricarico da utilizzare per la rideterminazione dei ricavi la Suprema Corte ha precisato che l'Ufficio accertatore, in sede di calcolo della percentuale, non può limitarsi al confronto tra prezzi di acquisto e prezzi di vendita limitatamente ad una parte dei beni, ma deve estendere il raffronto alla generalità dei beni commercializzati o, quantomeno, a quelli maggiormente significativi (cfr. Cassazione nn. 10643/2018, 16119/2017 e 16118/2017). Tale aspetto viene confermato anche dalle sentenze della CTR Emilia Romagna n. 1340/7/2019 e n. 985/4/2019 in cui la significatività del campione viene riconosciuta estrapolando la media da un numero elevato di ricevute scelte casualmente.

5. L'applicazione della stessa percentuale di ricarico in anni diversi

La Corte di Cassazione si è più volte pronunciata in merito alla dibattuta questione concernente l'utilizzo della percentuale di ricarico calcolata per annualità diverse (precedenti o successive) rispetto a quella oggetto di verifica e, in particolare, sulla possibilità che la stessa costituisca elemento indiziario "pieno". Gli Ermellini hanno affermato in modo ormai consolidato che la percentuale di ricarico riscontrata in un periodo d'imposta può essere utilizzata anche per la determinazione del volume d'affari relativo ad anni diversi, purché la natura dell'attività imprenditoriale nel corso degli anni non sia cambiata. Stante l'autonomia di ogni periodo d'imposta, le percentuali di ricarico relative ad annualità diverse costituiscono comunque validi elementi indiziari da applicare secondo criteri di razionalità e prudenza. Si riscontra infatti, secondo regola d'esperienza, che la percentuale di ricarico non è una variabile indipendente e di carattere occasionale, ma è condizionata da una serie di fattori, quali ad esempio la localizzazione dell'attività, la situazione della concorrenza che, se considerati nel loro insieme, rappresentano le condizioni di mercato (cfr. Cassazione n. 2391/2018 e n. 27330/2016). Pertanto, in assenza di fattori rappresentativi di una distorsione del mercato di riferimento e/o di una modifica della politica commerciale attuata dall'impresa, è plausibile applicare medesime percentuali di ricarico anche ad annualità diverse. Sarà onere del contribuente, anche in virtù del c.d. principio di vicinanza della prova, dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare l'applicazione di percentuali diverse rispetto a quelle già utilizzate (cfr. Cassazione n. 7108/2019 e n. 24334/2018). Si è espressa in tal senso anche la recente sentenza della CTR Emilia Romagna n. 1340/7/2019.

6. La percentuale media di ricarico dichiarata in contraddittorio

Nei casi in cui la ricostruzione delle percentuali di ricarico sia molto lunga e difficoltosa, può accadere che i verificatori, in sede di contraddittorio, giungano all'ottenimento dei valori ricercati tramite dichiarazioni rese dai contribuenti stessi. Il tema risulta di particolare delicatezza se si considera che tali dichiarazioni costituiscono a tutti gli effetti confessioni stragiudiziali che pertanto legittimano l'emissione di un accertamento da parte dell'Ufficio (cfr. Cassazione nn. 31600/2019, 30363/2019, 20980/2015 e 20979/2015).

7. L'applicazione delle percentuali di ricarico nel caso di accertamento induttivo puro o analitico-induttivo

Ogni valutazione in ordine alla legittimità o meno dell'utilizzo delle percentuali di ricarico deve essere effettuata tenendo conto della metodologia di accertamento utilizzata. Le disposizioni di cui all'art. 39 comma 2, lettera d) DPR n. 600/1973 consentono all'Ufficio di utilizzare presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, dette "semplicissime", per determinare il reddito del contribuente. Non è quindi infrequente che, nell'ipotesi di contabilità inattendibile, l'Ufficio prescindendo dalla stessa e applicando al costo del venduto la percentuale media di ricarico del settore merceologico di appartenenza, ridetermini i ricavi aziendali e dunque il reddito imponibile.
Diversamente, se l'accertamento induttivo non è esperibile, per mancanza dei presupposti previsti dalla norma di cui sopra, l'Ufficio potrebbe ricorrere, a quello di tipo analitico-induttivo (art. 39 comma 1, lettera d), del citato DPR n. 600/1973), secondo cui l'accertamento deve fondarsi soltanto su presunzioni qualificate, ossia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. In tale ipotesi, affinché la presunzione assurga al rango di "qualificata", è necessario che la percentuale media di ricarico utilizzata dall'Ufficio per la ricostruzione induttiva, presenti un "grave" scostamento rispetto a quello desumibile dalla contabilità formalmente regolare del contribuente. In mancanza di netta divergenza tra redditività presunta e dichiarata, viene meno la presunzione qualificata e dunque il presupposto stesso per l'accertamento di tipo analitico-induttivo sempreché, ovviamente, non sussistano ulteriori elementi che potrebbero convergere e rafforzare sufficientemente i dati utilizzati.

8. Conclusioni

Il giudizio generale sull'ammissibilità o meno dell'utilizzo delle percentuali di ricarico dipende principalmente dal grado di diligenza con cui l'Ufficio ne determina il calcolo e la metodologia di applicazione delle stesse.
Per poter sostenere la pretesa impositiva, tali accertamenti devono non solo considerare un numero rappresentativo di prodotti commercializzati, ma devono anche basarsi su una metodologia di calcolo delle percentuali che risulti congrua al caso esaminato. Ne consegue che non sarebbe sostenibile e attendibile, ad esempio, l'applicazione di una percentuale di ricarico riferita ad una sola parte dell'anno senza tener conto di particolari periodi in cui si registrano vendite con forti riduzioni di prezzo (si pensi ai cosiddetti saldi di fine stagione).

Soggettività passiva del trustee in materia di Imposta municipale propria: gli arresti della recente Cassazione ed i possibili profili di contrasto con il principio di capacità contributiva

Maddalena Tamburini

Abstract - *L'anno appena trascorso è stato particolarmente fertile, in punto di pronunce di legittimità, con riguardo al tema della fiscalità dell'istituto del trust. In materia di imposte indirette, in particolare, la Corte di Cassazione ha approfondito temi a lungo dibattuti pervenendo a soluzioni finalmente chiare e tanto precisamente motivate da rendere superfluo – pare - l'intervento delle sezioni unite. Questo tuttavia non può dirsi con riguardo al tema della soggettività passiva del trust in materia di Imposta municipale propria, dove la Corte con la sentenza n. 16550 del 20 giugno 2019 perviene ad una decisione quantomeno incerta con riguardo alla sua tenuta al vaglio dell'art. 53 della Costituzione.*

Sommario – Introduzione - 1. La soggettività giuridica del trust: alcune difficoltà di ordine sistematico – 2. La soggettività passiva tributaria del trust: un approccio frammentato – 3. Le più recenti pronunce di legittimità in materia di imposizione indiretta degli atti di trust: spunti di riflessione in tema di capacità contributiva – 4. La soggettività passiva ai fini IMU: ricostruzione a partire dal presupposto d'imposta – 5. L'indagine sulla individuazione del soggetto passivo in caso di trust: spunti di riflessione a partire dalla fattispecie di locazione finanziaria – 6. Una lacuna normativa (mal) colmata: soggetto passivo IMU è il *trustee* – 7. Conclusioni ed alcuni spunti critici

Introduzione

L'istituto del trust nel nostro ordinamento ha sempre avuto vita difficile. Le ragioni, come noto, sono principalmente da rinvenirsi nella sua provenienza da ordinamenti di *common law*, che rendono gli elementi caratteristici del trust difficilmente comprensibili all'ordinamento italiano. In particolare ciò che pare maggiormente ostico da assimilare è il concetto di un bene di cui si può godere appieno – o far godere terzi – pur senza averne la proprietà.

La fattispecie della proprietà è infatti ciò che provoca le maggiori resistenze nella comprensione dell'istituto, e ciò anche in ambito tributario.

Non si ha certo la pretesa, in questo breve contributo, di esaminare *funditus* l'argomento accennato, peraltro ampiamente e magistralmente approfondito da ben più autorevole dottrina[1]. V'è piuttosto l'intenzione, a partire dalla problematica generale, di affondare la disamina sul tema della soggettività passiva del trust con preciso riferimento all'imposta municipale propria, teatro di una recente e quantomeno discussa pronuncia della Suprema Corte di Cassazione.

[1] AA.VV., *Gli aspetti civilistici e fiscali del trust*, C. BUCCICO (a cura di), Torino, 2015; T. TASSANI, *I trusts nel sistema fiscale italiano*, Pisa, 2012; AA.VV., *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, N.L. DE RENZIS SONNINO – G. FRANSONI (a cura di), Milano 2008. A seguito delle importanti pronunce di legittimità del 2019, importanti a fini interpretativi e di ricostruzione del sistema sono tra molti o contributi di L. SABBI, *Il punto sugli orientamenti tributari della Corte di cassazione*, in *Trusts e attività fiduciarie*, n. 9, 2019, p. 631; R. BABORO, *La tassazione indiretta dei trust ancora in cerca di certezze,* in *Il Corriere giuridico,* n. 7, 2019, p. 924.

1. La soggettività giuridica del trust: alcune difficoltà di ordine sistematico

Il trust è definito nella Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, ratificata nel nostro ordinamento con legge n. 364 del 1989, come l'insieme dei rapporti giuridici istituiti da una persona – il costituente o disponente o *settlor* – con atto tra vivi o *mortis causa*, qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico. Emerge quindi sin dall'originaria definizione convenzionale la caratteristica principale e fonte dei più rilevanti disorientamenti nel nostro ordinamento: un soggetto si spoglia della proprietà di beni e della titolarità di diritti per conferirli in un insieme separato posto sotto il controllo e l'amministrazione di un soggetto terzo il quale diviene sì proprietario e titolare, nel senso di intestatario di beni e diritti, ma solo a titolo di loro "gestore". Il patrimonio del *trustee* rimane infatti separato da quello del trust, che tuttavia non ha un riconoscimento pieno quale soggetto giuridico civilisticamente inteso. Al riguardo la Cassazione parla di "sdoppiamento del concetto di proprietà"[2] per intendere quel fenomeno per cui la proprietà legale del trust, attribuita al *trustee*, ne rende quest'ultimo unico titolare dei diritti, nell'interesse di beneficiari e con uno scopo specifico, ma i beni restano segregati e dunque estranei al patrimonio sia del disponente che del *trustee*.

2. La soggettività passiva tributaria del trust: un approccio frammentato

Ulteriormente è ben possibile che si operi una scissione fra la soggettività a fini civilistici e quella passiva tributaria. Ed infatti questo è ciò che si sta verificando nei diversi settori impositivi.

L'approccio del legislatore tributario alla problematica purtroppo non è stato affatto sistematico né esaustivo nella disciplina positiva: si riscontrano trattamenti differenti in base al tipo di imposta applicabile, con conseguente prevedibile disorientamento in ambito applicativo ed oscillazioni costanti in ambito giurisprudenziale.

Ai fini delle imposte sul reddito il trust è infatti annoverato fra i soggetti passivi IRES ai sensi dell'art. 73 comma 2 T.U.I.R.. Ciò comporta la sostanziale configurabilità in capo ad un soggetto "virtuale", il trust appunto, dei redditi prodotti da beni e diritti ad esso conferiti con atto di dotazione da parte del disponente. Ai fini dell'adempimento degli obblighi dichiarativi e dei conseguenti versamenti, come è ovvio, è necessario l'intervento del *trustee*, il quale assume così un ruolo di soggetto passivo in senso solo procedimentale. Da tale necessario coinvolgimento, tuttavia, discendono numerosi interrogativi oggi al centro di vivaci confronti in dottrina e giurisprudenza, uno fra tutti quello relativo agli obblighi di notificazione in capo al solo *trustee* ovvero sia al trust che al *trustee* degli atti dell'accertamento[3].

Ai fini tuttavia della individuazione del soggetto passivo IRES in ogni caso non vi è dubbio alcuno, ed i giudici di legittimità ritengono che l'intervento del legislatore, in questa specifica ipotesi, si sia reso necessario in quanto vi sarebbe potuto essere margine di confusione in relazione al presupposto impositivo: si è così precisato con chiaro dettato normativo che il patrimonio conferito con atto di dotazione in trust è acquisito in maniera certa e definitiva al trust medesimo, senza confusione alcuna con quello del soggetto cui necessariamente, mancando una personalità giuridica autonoma del trust, è stata effettivamente trasferita la proprietà, seppur con limitazioni[4].

---

[2] Cass. n. 9320/2019.

[3] Un contributo ampiamente esaustivo delle problematiche relative alla cd. soggettività procedimentale è rappresentato da T. TASSANI, *La dicotomia trust-trustee nell'accertamento tributario,* in *Trusts e attività fiduciarie*, 2019, p. 666.

[4] Con riferimento all'imposizione dei beneficiari del trust si rinvia all'importante intervento del legislatore operato con l'art. 13 del Decreto Fiscale 2020 – d.l. n. 124/2019, col quale è stato modificato l'art. 44 del TUIR precisando l'imponibilità dei redditi di capitale in capo a beneficiari di trust residenti in paesi a fiscalità

3. Le più recenti pronunce di legittimità in materia di imposizione indiretta degli atti di trust: spunti di riflessione in tema di capacità contributiva

Il tema della soggettività del trust è emerso a più riprese, pur non essendo il *focus* del dibattito, nelle numerose sentenze pronunciate dalla Corte di cassazione nell'anno appena trascorso.

In particolare si fa riferimento alle nove sentenze depositate tra il 7 ed il 21 giugno[5] che hanno chiarito il regime applicabile in materia di imposte indirette ed in particolare con riguardo al momento impositivo ai fini delle imposte di successione e donazione, registro ed imposte ipotecarie e catastali.

Le sentenze tutte richiamano alcuni orientamenti precedenti[6], sempre contrastati dalla prassi degli Uffici[7], ed hanno il pregio di ricostruire con estrema chiarezza la disciplina del trust nell'interpretazione giurisprudenziale. In estrema sintesi, i giudici di legittimità hanno affermato a chiare lettere che né l'atto istitutivo né quello di dotazione patrimoniale del trust esprimono in sé capacità contributiva, ed in particolare con l'atto di dotazione non può ritenersi configurato un trasferimento di ricchezza in quanto l'attribuzione patrimoniale è meramente strumentale e non stabile. Richiamando infatti l'ordinanza n. 394/08 della Corte costituzionale, i giudici ricordano che il principio di capacità contributiva "*esige l'oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un indice effettivo di ricchezza"* e conseguentemente, circa l'effetto segregativo che si viene a determinare a seguito della dotazione del patrimonio al trust, evidenzia come non si concreti alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale né in capo al disponente né in capo al *trustee*, quanto soltanto, se e quando il trust abbia compimento, in capo al beneficiario finale.

Le argomentazioni espresse giustificano la non imponibilità ai fini delle imposte indirette sopra menzionate degli atti di dotazione in favore del trust[8]. Ma da esse potrebbe trarsi anche un principio generale di interpretazione, fruibile ed estensibile anche al di fuori dell'ambito delle imposte di cui le pronunce trattano, ed in linea con il dettato dell'art. 73 TUIR che eleva a soggetto passivo il trust.

In tal senso potrebbe essere ragionevole affermare che il trust sebbene non abbia una personalità giuridica debba considerarsi a tutti gli effetti un soggetto passivo a fini tributari. Ai fini delle imposte sul reddito, è il trust stesso a manifestare una capacità contributiva data dalla manifestazione di valore economico, suscettibile sempre di aumenti e diminuzioni, che il patrimonio in dotazione al trust in sé manifesta. Ai fini delle imposte indirette, invece, ed in particolare delle imposte che colpiscono i trasferimenti di ricchezza, il trust è totalmente neutrale poiché è protagonista di una fattispecie che potremmo dire di sospensione, in quanto l'attribuzione di ricchezza al trust è atto solo strumentale e non definitivo e pertanto non può lo stesso, né per lui il *trustee*, rimanere inciso da imposte sui trasferimenti di ricchezza poiché di tale ricchezza non gode ma è solo formale intestatario.

Se quindi le recenti pronunce di legittimità paiono portare alla ricostruzione di un quadro eclettico ma allo stesso tempo omogeneo in materia di soggettività passiva del trust, l'arresto giurisprudenziale in commento in materia di soggettività passiva ai fini IMU è difficilmente riconducibile nell'alveo del quadro interpretativo qui sintetizzato.

---

privilegiata. La novella chiarisce un tema interpretativo molto dibattuto, superando le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 61/E/2010, peraltro da sempre molto discussa.

[5] Cass. n. 15453, 15455, 15456 depositate il 7.6.2019 e n. 16700, 16701, 16702, 16703, 16704, 16705 depositate il 21.6.2019.

[6] Cass. 25478/2015; 21614/2016; 975/2018; 13141/2018; 15469/2018; 1131/2019.

[7] Circolari n. 48/E/2007 e 3/E/2008.

[8] Cfr. CTR Emilia Romagna sez. XIII, n. 16 del 4.2.2011 che si allinea, seppur in un caso particolare, alla tesi prevalente della non imponibilità ai fini dell'imposizione indiretta.

4. La soggettività passiva ai fini IMU: ricostruzione a partire dal presupposto d'imposta

Per chiarire il tema della soggettività passiva ai fini IMU, i giudici di legittimità nella pronuncia da cui prende abbrivio il presente contributo operano anzitutto una puntuale esegesi del dato normativo. Presupposto di imposta ai fini IMU è, a norma dell'art. 8 del D.Lgs. n.23/2011, il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale. La nozione di possesso utilizzata dal legislatore tuttavia necessita di qualche chiarimento. Come noto la dottrina si è divisa fra chi ne considera il significato in senso puramente formale, ovvero di titolarità formale di diritti o delle altre situazioni giuridiche elencate dalla norma, ma senza un reale potere di fatto sulla cosa corrispondente al diritto di proprietà o ad altro diritto di godimento[9], e chi invece interpreta l'imposta come una imposta sull'uso del bene, sottolineando la necessità del collegamento fra il bene produttivo di reddito e colui che di tale reddito gode[10]. In tal senso in particolare si è espressa anche la Corte costituzionale[11].
La discussione in merito al presupposto possessivo dovrebbe quindi facilitare l'individuazione dei soggetti passivi, indicati positivamente, ma non esaustivamente, dall'art. 9 del decreto IMU nel proprietario, nel titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, nel concessionario di aree demaniali, ovvero ancora, in caso di locazione finanziaria, nel locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.
La disposizione normativa non prende in esame la fattispecie del trust, e dunque si rende necessario individuare chi sia il possessore dei beni nel caso del trust.

5. L'indagine sulla individuazione del soggetto passivo in caso di trust: spunti di riflessione a partire dalla fattispecie di locazione finanziaria

In via interpretativa, un aiuto alla ricostruzione della fattispecie impositiva IMU in materia di trust potrebbe venire dalle numerose pronunce che hanno interessato i contratti di locazione finanziaria di immobili. Sebbene al riguardo l'art. 9 sia piuttosto chiaro, si è posto il problema nel tempo di disciplinare la soggettività passiva tributaria nelle ipotesi di risoluzione del contratto di locazione finanziaria *ex lege* cui tuttavia non avesse fatto seguito la riconsegna dei beni. I giudici di legittimità[12] hanno fornito una interpretazione formale e letterale della norma in commento, chiarendo che il legislatore ha evidentemente inteso collegare la fattispecie impositiva all'esistenza di un vincolo contrattuale il quale, in caso di risoluzione viene meno. Conseguentemente in caso di risoluzione, a prescindere dalla riconsegna e quindi dalla effettiva detenzione materiale del bene, il soggetto passivo di imposta è da individuarsi nel soggetto locatore e non più nel locatario.
Se dunque è il titolo a determinare la soggettività passiva, e non la effettiva detenzione, può già prevedersi la conclusione nel simile caso di applicazione dell'imposta su beni segregati in trust, dove potrebbero trarsi conseguenze differenti a seconda che si applichi un criterio di riferibilità formale o sostanziale dei beni al titolare.

6. Una lacuna normativa (mal) colmata: soggetto passivo IMU è il *trustee*

Con la sentenza n. 16550/2019, che ha ad oggetto un caso di trust traslativo, la Corte di Cassazione ha precisato come neppure vi sia necessità di una maggiore precisazione

[9] Uno per tutti, S. MENCARELLI, "*Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell'imposta comunale degli immobili*", in *Riv. Dir. trib.*, 2007, I, p. 428.
[10] M. BASILAVECCHIA, *Profili eccentrici di soggettività passiva nell'ICI: l'utilizzatore nel leasing, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l'eredità giacente*" in *Finanza loc.* n. 2/2004, pg. 66.
[11] La pronuncia n. 111 del 27 aprile 1997 riguarda l'imposta comunale sugli immobili, sullo schema della quale il legislatore ha ricalcato la disciplina IMU.
[12] Cass. n. 13793/2019.

legislativa in tema di soggettività passiva ai fini IMU: il presupposto di imposta è il possesso di beni immobili ed il soggetto passivo è il titolare del diritto di proprietà, o altre fattispecie di posizioni giuridiche qualificate, di tali immobili. Nel trust tali elementi sono chiari: i beni, seppur segregati in un fondo autonomo e separato dal patrimonio degli altri soggetti coinvolti nella fattispecie giuridica, sono intestati in proprietà al *trustee*. Questi è titolare di tutti i diritti ma anche di tutti doveri relativi alla proprietà, ivi compreso il pagamento delle imposte gravanti sui beni di proprietà.
Conseguentemente è il *trustee* l'unico soggetto passivo di imposta municipale propria.
La conclusione cui perviene la Corte si pone in contrasto con gran parte della dottrina[13] e giurisprudenza di merito[14]: privilegiando infatti un criterio sostanziale di riferibilità dei beni al soggetto passivo, e forti della "soggettificazione" a soli fini tributari già operata dal legislatore nell'art. 73 T.U.I.R., entrambe avevano sempre "fittiziamente" individuato il soggetto passivo nel trust medesimo.
Ma tale conclusione non può essere condivisa, a giudizio della Corte: in particolare la tesi che vorrebbe estesa anche all'IMU la previsione di una soggettività passiva del trust a norma dell'art. 73 T.U.I.R. non è condivisibile poiché una tale operazione ermeneutica si porrebbe in contrasto con il disposto dell'art. 14 delle preleggi circa il divieto di interpretazione analogica di norme eccezionali, quale l'art. 73 T.U.I.R., in relazione al trust, pare essere.
Pertanto in definitiva l'imposizione ai fini IMU, trattandosi di un tributo di natura patrimoniale, colpisce il soggetto che ne sia proprietario o titolare di uno dei diritti di godimento previsti, e nel caso di trust tale soggetto è unicamente il *trustee* sebbene abbia una titolarità condizionata e finalizzata del bene.

7. Conclusioni ed alcuni spunti critici

La concisa motivazione offerta dai giudici di legittimità suscita non poche perplessità dal punto di vista della riconducibilità dei principi espressi nell'alveo del quadro costituzionale del nostro ordinamento.
In particolare è legittimo interrogarsi circa la tenuta delle statuizioni della Corte al vaglio dell'art. 53 della Costituzione.
Non v'è traccia nella motivazione della sentenza di valutazioni o argomentazioni circa la capacità contributiva espressa dal *trustee* quale proprietario a mero titolo strumentale degli immobili oggetto di IMU. Un accenno alla tematica viene dalla Corte richiamato laddove afferma che non v'è in ogni caso "*pregiudizio per l'autonomia delle parti di prevedere, nel negozio istitutivo del trust, chi deve sostenere in termini sostanziali, l'onere economico delle imposte e in che misura il trustee può rivalersi delle spese sostenute per l'amministrazione*".
Ma così facendo relega a mero accordo tra le parti la questione dell'onere economico, mentre quest'ultimo rappresenta la concreta incisione dell'imposta sul soggetto passivo e non può quindi considerarsi elemento secondario nella valutazione della fattispecie impositiva.
Il dubbio di incostituzionalità del sistema ricostruito dalla Corte pare quindi non essere infondato, soprattutto se si tiene a mente l'ordinanza n. 394/08 della Corte costituzionale già citata.
Già alcuni enti locali impositori[15] avevano affrontato questo tema, individuando una forma di soggettività passiva del trust stesso, proprio per scongiurare l'imposizione in capo a soggetti

[13] G. DI CAMPLI, *Il trust nell'imposta municipale propria*, in *Trusts e attività fiduciarie*, fasc. 9, 2012, p.469; T. TASSANI, *I trust nel sistema fiscale italiano,* Pisa 2012, pg. 64; G. DI CAMPLI, *Il trust nell'imposta municipale propria,* in *Trusts e attività fiduciarie*, 2012, p.5; G. CORASANITI, *La soggettività passiva dei trust ai fini delle imposte diverse da quelle sui redditi*, in *Teoria e pratica della fiscalità dei trusts*, 2008, p. 75.
[14] *Ex multis,* CTP Parma 89/4/12 del 6.6.2012; CTP Alessandria n. 194/3/2017 del 19.7.2017; CTP Salerno n. 2531/1/2018 del 26.6.2018.
[15] Comune di Rimini, interpello 13.6.2013 n. 3/2013; Comune di Roma, interpello 23.3.2016 n. 8/2016.

che non manifestano alcun indice di capacità economica propria in relazione ai beni immobili oggetto di imposizione. Conformi, dottrina e giurisprudenza di merito già citate (v. note 10 e 11) avevano rinvenuto nel principio di capacità contributiva il sostrato costituzionale che legittimasse l'individuazione di un soggetto passivo IMU fittizio, il trust, proprio conformemente a quanto il legislatore aveva previsto per le imposte sul reddito.
Ma argomentazioni a sostegno della tesi della soggettività del trust, e quindi contrastanti con la pronuncia in commento, si rinvengono anche in numerose pronunce in materia proprio di traslazione convenzionale dell'onere fiscale. Si richiama qui, una tra tante conformi, la sentenza di Cassazione n. 2412/2016 nella quale, riprendendo un orientamento già espresso da SS.UU. n. 6445/1985, si afferma che "*la cosiddetta traslazione convenzionale del carico dell'imposta è da ritenere in via generale consentita, in mancanza di una specifica diversa disposizione di legge (per finalità peculiari di singoli tributi), purchè non si traduca nella pretesa che l'imposta afferente un reddito venga corrisposta al fisco da un soggetto diverso dal suo percettore, stante l'inderogabilità del presupposto soggettivo del tributo*". Il caso riguardava una traslazione convenzionale dell'imposta sulle attività produttive, ma le riflessioni svolte portano a prescindere dalla tipologia del tributo esaminato ed a concentrare le riflessioni piuttosto sul tema della capacità contributiva. Ancor più approfonditamente, Cass. 28437/2017, nel rimettere al Primo Presidente la questione relativa alla nullità o meno dell'accordo traslativo avente ad oggetto l'onere fiscale, al fine di valutare l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, distingue tra la capacità contributiva in senso oggettivo e soggettivo. Il primo come noto è concetto che richiama l'obbligo di adempiere a quanto, e solo a quanto, è giustificato dalla capacità contributiva; il secondo invece si riferisce invece all'obbligo di contribuzione esattamente da parte del soggetto previsto per legge. Questa distinzione in merito al significato di capacità contributiva interroga anche la vicenda della soggettività passiva del trust.
In particolare se è vero che in materia di IMU il presupposto è il possesso di immobili, in senso non civilistico bensì quasi atecnico, e che il soggetto passivo è il titolare di diritti di proprietà o situazioni giuridiche precisamente previste dalla legge, *quid iuris* nel caso in cui tali elementi portino formalmente ad individuare un soggetto che non ha rispetto ai beni alcuna possibilità di trarre beneficio, essendo vincolato alla mera conservazione o incremento del valore a beneficio tuttavia di soggetti terzi? Non vi è più la coincidenza tra il soggetto che beneficia del presupposto individuato legislativamente quale indice di capacità economica ed il soggetto che rimane percosso fiscalmente in ragione della riferibilità a sé di tale presupposto. In tal senso quindi è palese il mancato rispetto dell'art. 53 Cost..
Più corretto e costituzionalmente ineccepibile sarebbe allora superare la solo formale intestazione proprietaria dei beni e prevedere l'imputazione del carico fiscale in capo al soggetto che effettivamente esercita i diritti di proprietà o altri elencati dalla norma di cui all'art. 9 del decreto IMU e che quasi mai coincidono con la figura del *trustee.*
La "originalità" della pronuncia commentata, accolta con fondate critiche anche in dottrina[16], lascia sperare in un intervento chiarificatore da parte del legislatore o almeno, e più probabile, in un diverso assestamento della giurisprudenza di legittimità sul punto, posto che rimarrebbe isolato, oltre che ampiamente contestato, il caso della negazione della soggettività passiva del trust ai fini IMU, stante l'ormai consolidato riconoscimento oltre che in materia di imposte sui redditi anche di IVA e IRAP[17].

[16] A. MARTELLI, *La Corte di cassazione sulla mancanza di soggettività fiscale del trust, ai fini ICI/IMU e in generale,* in *Trusts e attività fiduciarie*, fasc.11, 2019, p. 660; T. TASSANI, *cit.* nota 3, p. 668; E. MARVULLI, *Il trustee è soggetto passivo ai fini IMU,* in *ilfisco*, n. 29, 2019, p.1-2875.
[17] Circolare 48/E/2007; G. CORASANITI, *cit.* nota 10, p.73.

Il tema specifico della soggettività passiva ai fini IMU non ha ancora riguardato le pronunce della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna[18], eppure le Commissioni Tributarie di primo grado in regione manifestano una certa vivacità circa l'inquadramento sistematico dell'imposta municipale propria. Di recente, ad esempio, la Commissione tributaria provinciale di Parma con sentenza n. 271 del 2.7.2018 ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità dell'IMU con riguardo alla sua parziale deducibilità dalla base imponibile IRES/IRPEF. Si ritiene quindi che la sentenza da cui prende spunto il presente contributo possa in prospettiva offrire un importante elemento di confronto nella prassi applicativa del tributo.

[18] Si registra infatti la pronuncia citata alla nota n. 8 in tema di imposizione indiretta del *trust* ma non in tema di ICI/IMU.

CONTRIBUTI ESTERNI

LE CONTESTAZIONI IN MATERIA DI ABUSO DEL DIRITTO TRA MOTIVAZIONE 'ORDINARIA' E MOTIVAZIONE 'RAFFORZATA'

Mauro Beghin

Non c'è dubbio che l'Amministrazione finanziaria, la quale intenda procedere alla contestazione dell'abuso del diritto, debba rispettare la regola contenuta nell'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*) anche nella parte in cui impone di dotare l'atto di una motivazione rafforzata. La violazione di tale norma determina, per legge, la nullità del provvedimento impositivo. Non c'è scampo[1].

All'espressione 'motivazione rafforzata' è affidata, in questo contesto, una funzione 'divaricatrice': si tratta di un semplice *escamotage* argomentativo che consente di contrapporre la motivazione prevista per le fattispecie di abuso ('rafforzata', appunto, o 'super-motivazione') alla 'motivazione ordinaria'. Motivazione, quest'ultima, richiesta per i casi nei quali l'Amministrazione finanziaria intenda contestare l'evasione fiscale.

In effetti, attraverso la motivazione ordinaria (evasione), l'Ufficio impositore deve spiegare il come e il perché dell'avviso di accertamento: deve indicare i fatti rilevanti ai fini del prelievo fiscale; qualificarli dal punto di vista giuridico; interpretare le disposizioni che a quei fatti si riferiscono; infine, mettere a fuoco, appunto, la fattispecie di evasione. Per contro, attraverso la motivazione rafforzata (elusione fiscale), l'ufficio prende posizione – perché glielo impone l'art. 10-*bis*, comma 8, dello *Statuto dei diritti del contribuente* – sia sugli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, sia sui chiarimenti forniti dal contribuente a seguito della richiesta notificata dall'Ufficio impositore in sede istruttoria.

Su questo punto meglio essere chiari.

Anche l'art. 12, comma 7, dello *Statuto dei diritti del contribuente* stabilisce che il contribuente, entro il termine prestabilito da quest'ultima disposizione (sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni), possa comunicare osservazioni e richieste «*che sono valutate dagli uffici impositori*». È chiaro, però, che si tratta di una disposizione ben diversa da quella di cui stiamo discutendo, se non altro perché l'art. 12 cit. non indica in quale sede (nel processo verbale; nell'avviso di accertamento) tale valutazione debba essere effettuata e tanto meno impone di tenere conto, pena la nullità del provvedimento amministrativo, delle osservazioni del contribuente.

Probabilmente la previsione normativa di cui all'art. 10-*bis*, comma 8, cit., nel preveder quella singolare curvatura della motivazione, dimostra di aver ben presente l'estrema l'opinabilità – e, dunque, la strutturale incertezza – delle contestazioni basate

---

[1] In questo senso, per esempio, Cass., sez. trib., 20 giugno 2019, n. 16546 (in *Boll. Trib. On-line*), stando alla quale è nullo l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria, nel contestare l'elusione fiscale, non abbia previamente notificato la richiesta di chiarimenti ai sensi dell'art. 37-*bis*, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (ora art. 10-*bis*, ottavo comma, dello *Statuto dei diritti del contribuente*). Per la Corte di cassazione non rileva il fatto che, nell'ambito dell'attività istruttoria che ha condotto l'Agenzia delle entrate alla notifica del provvedimento impositivo, l'ufficio abbia notificato richieste di chiarimenti ex art. 51, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, oppure ex art. 32, D.P.R. n. 600/1973 (nel caso specifico si trattava, segnatamente, di richieste di chiarimenti circa i dati esposti in dichiarazione e circa le operazioni economiche realizzate dalla società destinataria del provvedimento impositivo)..

sull'applicazione della disciplina anti-abuso. Bisogna quindi procedere con molta cautela, perché all'Amministrazione finanziaria è richiesto di padroneggiare, nella fase di formazione del provvedimento impositivo, una pluralità di concetti che vanno di volta in volta riempiti di contenuto in ragione delle caratteristiche del caso concreto: il vantaggio fiscale; la connotazione indebita del vantaggio medesimo; la sostanza economica; le ragioni extrafiscali. Concetti scivolosi, intrisi di sfumature economiche oltre che giuridiche e, oltretutto, incardinati in un tessuto normativo che non brilla per chiarezza e che lascia, proprio per questa ragione, enormi margini di manovra all'Agenzia delle entrate.

Ma non basta.

Nel comporre la motivazione rafforzata, l'Ufficio impositore è obbligato a dar conto della differenza intercorrente tra la nozione di evasione e quella di abuso, nel senso previso dall'art. 10-*bis*, comma 12, dello *Statuto dei diritti del contribuente*. È opportuno riportare qui di seguito, a beneficio del lettore, il testo del comma citato: «*In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*».

Questa disposizione ci dice due cose.

Primo: che i due concetti (evasione e abuso) non possono stare sullo stesso piano e non sono, per conseguenza, intercambiabili. Invero la disciplina anti-abuso può essere applicata soltanto a condizione che si possa escludere, secondo uno schema di ragionamento 'per sottrazione'[2], che la fattispecie concreta, che sta sotto gli occhi dell'Ufficio impositore, sia da riportare nell'alveo dell'evasione fiscale. Ne discende che la contestazione di abuso presenta una connotazione 'residuale' rispetto alla - gerarchicamente preminente - contestazione di evasione.

È probabile che il comma 12 dell'art. 10-*bis* citato sconti - e in qualche misura intende arginare - l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, nel periodo che ha preceduto l'entrata in vigore della disposizione, si connotavano in termini di abuso situazioni che la stessa Amministrazione finanziaria aveva originariamente ricondotto – perché così erano strutturati gli atti impositivi – all'evasione fiscale.[3].

Secondo: che il carattere residuale della contestazione di abuso rispetto alla contestazione di evasione va verificato nel momento e nel luogo prestabilito dalla legge, vale a dire «*in sede di accertamento*». Il dato letterale appare cristallino. Certamente: potrebbe affiorare un dubbio, perché non è chiaro se il termine «accertamento» sia qui impiegato come sinonimo di 'attività' (pertanto intesa, in senso lato, come esercizio della funzione accertativa) oppure nel senso di 'atto' (vale a dire come provvedimento). Il punto di arrivo del ragionamento, tuttavia, dovrebbe essere il medesimo.

In effetti, qualora l'espressione «*in sede di accertamento*» fosse intesa come mera attività, la verifica sull'inesistenza della fattispecie di evasione (*ex* art. 10-*bis*, comma 12, citato) dovrebbe essere svolta dalla Guardia di finanza o dai verificatori dell'Agenzia delle entrate in qualsiasi punto lungo l'intero arco dell'attività istruttoria. La si potrebbe segnatamente vedere come il presupposto per la richiesta di chiarimenti di cui all'art. 10-*bis*, comma 8, della legge n. 212/2000, perché tale richiesta dovrebbe essere azionabile soltanto qualora fosse possibile

---

[2] D'accordo, sul punto, CIPOLLINA, *Abuso del diritto o elusione fiscale*, in *Digesto, sez. comm., ad vocem*, par. 6.

[3] Per esempio, ammortamenti di beni materiali indebitamente eseguiti; mancata dichiarazione, ai fini ICI, di terreni deliberatamente trattati dal contribuente come pertinenze di fabbricati; eclatanti casi di interposizione fittizia. Di queste sentenze abbiamo avuto modo di occuparci nel nostro BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, Cedam, 2013, *passim*.

configurare - come si è detto - un abuso. Il che lascerebbe intendere che il dubbio circa l'esistenza di una fattispecie di evasione dovrebbe essere già stato sciolto a monte.
L'importante è che questo passaggio non rimanga inespresso, vale a dire bloccato nella mente del verificatore e che, per contro, esso sia integralmente formalizzato. Questa traccia non può mancare, perché il contribuente deve essere posto nella condizione di contestarla, scalfendo o demolendo l'iter argomentativo attraverso il quale, secondo lo schema di ragionamento 'per differenza' di cui abbiamo detto sopra, i verbalizzanti hanno ritenuto di poter utilizzare la normativa anti-abuso.
Le osservazioni sin qui svolte conducono ad una conclusione chiara. Qualora il ragionamento 'per sottrazione', come delineato dall'art. 10-*bis*, comma 12, dello *Statuto dei diritti del contribuente*, si sia sviluppato nel corso dell'istruttoria, esso dovrà confluire nel processo verbale di constatazione e, tramite lo stesso verbale (per *relationem*), essere dipoi incorporato nella motivazione del provvedimento impositivo. Ne discende che, qualora non siano state esplicitate le ragioni per le quali, nel caso concreto, non c'è stata evasione o qualora tali ragioni, pur esplicitate, non siano chiare, il contribuente potrà rilevare il difetto di motivazione del provvedimento (e la conseguente nullità dell'atto) per violazione della disposizione sopra citata.
Per contro, qualora l'espressione «*in sede di accertamento*» sia intesa come testuale riferimento al provvedimento impositivo, l'argomentazione circa l'inesistenza della fattispecie di evasione potrebbe essere direttamente incorporata nella motivazione dell'atto. Ciò darebbe vita ad un ulteriore elemento costitutivo della motivazione 'rafforzata', certamente sanzionabile, in caso di violazione di legge, con la nullità del provvedimento. Il punto di arrivo, come si vede, non cambia.
Quale che sia lo schema argomentativo prediletto, rimane che l'art.10-*bis*, comma 12, dello *Statuto dei diritti del contribuente* attiene – anche da un punto di vista strettamente lessicale – alla "*configurazione*" dell'abuso del diritto. Quindi si aggancia al comma 8 della stessa disposizione, il quale impone all'amministrazione finanziaria una motivazione specifica «*in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente*». "*Motivare in modo specifico sulla condotta abusiva*" significa anche spiegare le ragioni per le quali, nel caso concreto, non si poteva contestare una evasione fiscale.
Queste rapide osservazioni portano a dire che, una volta che il giudice abbia negato l'esistenza dei presupposti per l'abuso del diritto, è da escludere che l'attenzione possa spostarsi sul fronte dell'evasione fiscale[4]. Appurata la violazione dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000 (perché la contestazione di abuso non è stata supportata, ad esempio, da una super-motivazione o perché difettano gli elementi costitutivi dell'elusione), non ha alcun senso chiedersi se l'avviso di accertamento possa eventualmente reggersi su di una fattispecie evasione fiscale.
Ribadiamo il concetto: c'è la residualità di una nozione rispetto ad un'altra. 'Residualità' vuol dire proprio questo: si entra in un settore (quello dell'abuso) soltanto se non c'è stato modo di entrare prima nell'altro (quello dell'evasione). Non si può andare a ritroso.

MAURO BEGHIN
Professore ordinario di Diritto tributario
nell'Università di Padova

[4] In questo senso, per esempio, Comm. trib. reg. del Veneto, sez. III, 26 settembre 2019, n. 793, (in *Boll. Trib. On-line)*

INDICE CRONOLOGICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA

(con annotazione del numero di pagina)

Sentenza n. 0001/2019, del 03.01.2019, Sez. 12 7
Sentenza n. 0004/2019, del 03.01.2019, Sez. 12 7
Sentenza n. 0010/2019, del 03.01.2019, Sez. 10 8
Sentenza n. 0015/2019, del 03.01.2019, Sez. 02 8
Sentenza n. 0021/2019, del 04.01.2019, Sez. 10 9
Sentenza n. 0024/2019, del 04.01.2019, Sez. 10 9
Sentenza n. 0028/2019, del 04.01.2019, Sez. 10 10
Sentenza n. 0030/2019, del 07.01.2019, Sez. 11 10
Sentenza n. 0037/2019, del 07.01.2019, Sez. 11 10
Sentenza n. 0042/2019, del 07.01.2019, Sez. 11 11
Sentenza n. 0045/2019, del 07.01.2019, Sez. 10 11
Sentenza n. 0047/2019, del 07.01.2019, Sez. 11 12
Sentenza n. 0049/2019, del 07.01.2019, Sez. 11 12
Sentenza n. 0053/2019, del 07.01.2019, Sez. 06 13
Sentenza n. 0059/2019, del 08.01.2019, Sez. 07 13
Sentenza n. 0077/2019, del 08.01.2019, Sez. 07 14
Sentenza n. 0090/2019, del 15.01.2019, Sez. 14 14
Sentenza n. 0095/2019, del 14.01.2019, Sez. 12 15
Sentenza n. 0109/2019, del 17.01.2019, Sez. 04 15
Sentenza n. 0114/2019, del 17.01.2019, Sez. 04 15
Sentenza n. 0117/2019, del 17.01.2019, Sez. 04 16
Sentenza n. 0121/2019, del 17.01.2019, Sez. 04 16
Sentenza n. 0126/2019, del 17.01.2019, Sez. 12 17
Sentenza n. 0127/2019, del 17.01.2019, Sez. 12 17
Sentenza n. 0140/2019, del 21.01.2019, Sez. 13 17
Sentenza n. 0140/2019, del 21.01.2019, Sez. 13 18
Sentenza n. 0144/2019, del 21.01.2019, Sez. 13 18

Sentenza n. 0145/2019, del 21.01.2019, Sez. 13 19
Sentenza n. 0158/2019, del 17.01.2019, Sez. 07 19
Sentenza n. 0161/2019, del 17.01.2019, Sez. 07 20
Sentenza n. 0167/2019, del 21.01.2019, Sez. 13 20
Sentenza n. 0168/2019, del 21.01.2019, Sez. 13 21
Sentenza n. 0170/2019, del 21.01.2019, Sez. 03 21
Sentenza n. 0177/2019, del 21.01.2019, Sez. 03 22
Sentenza n. 0181/2019, del 28.01.2019, Sez. 10 22
Sentenza n. 0193/2019, del 28.01.2019, Sez. 06 23
Sentenza n. 0200/2019, del 28.01.2019, Sez. 05 23
Sentenza n. 0203/2019, del 28.01.2019, Sez. 05 23
Sentenza n. 0204/2019, del 28.01.2019, Sez. 06 24
Sentenza n. 0210/2019, del 28.01.2019, Sez. 06 24
Sentenza n. 0211/2019, del 28.01.2019, Sez. 14 25
Sentenza n. 0225/2019, del 01.02.2019, Sez. 01 25
Sentenza n. 0227/2019, del 01.02.2019, Sez. 01 26
Sentenza n. 0236/2019, del 01.02.2019, Sez. 01 26
Sentenza n. 0243/2019, del 01.01.2019, Sez. 13 27
Sentenza n. 0245/2019, del 01.02.2019, Sez. 13 27
Sentenza n. 0249/2019, del 01.02.2019, Sez. 04 27
Sentenza n. 0253/2019, del 01.02.2019, Sez. 04 28
Sentenza n. 0254/2019, del 01.02.2019, Sez. 08 28
Sentenza n. 0256/2019, del 01.02.2019, Sez. 10 29
Sentenza n. 0264/2019, del 04.02.2019, Sez. 06 29
Sentenza n. 0272/2019, del 04.02.2019, Sez. 12 30
Sentenza n. 0282/2019, del 04.02.2019, Sez. 12 30
Sentenza n. 0290/2019, del 07.02.2019, Sez. 08 31
Sentenza n. 0292/2019, del 08.02.2019, Sez. 05 31
Sentenza n. 0294/2019, del 11.02.2019, Sez. 02 31
Sentenza n. 0319/2019, del 14.02.2019, Sez. 07 32
Sentenza n. 0320/2019, del 18.02.2019, Sez. 04 32
Sentenza n. 0324/2019, del 15.02.2019, Sez. 12 33
Sentenza n. 0338/2019, del 18.02.2019, Sez. 04 33

Sentenza n. 0340/2019, del 18.02.2019, Sez. 02 34
Sentenza n. 0350/2019, del 19.02.2019, Sez. 04 34
Sentenza n. 0363/2019, del 21.02.2019, Sez. 04 35
Sentenza n. 0365/2019, del 21.02.2019, Sez. 04 35
Sentenza n. 0367/2019, del 22.02.2019, Sez. 11 36
Sentenza n. 0369/2019, del 22.02.2019, Sez. 11 36
Sentenza n. 0375/2019, del 25.02.2019, Sez. 08 37
Sentenza n. 0378/2019, del 22.02.2019, Sez. 11 37
Sentenza n. 0379/2019, del 22.02.2019, Sez. 11 37
Sentenza n. 0381/2019, del 25.02.2019, Sez. 08 38
Sentenza n. 0385/2019, del 21.02.2019, Sez. 04 38
Sentenza n. 0386/2019, del 21.02.2019, Sez. 04 39
Sentenza n. 0389/2019, del 26.02.2019, Sez. 02 39
Sentenza n. 0393/2019, del 25.02.2019, Sez. 05 40
Sentenza n. 0397/2019, del 26.02.2019, Sez. 08 40
Sentenza n. 0415/2019, del 21.02.2019, Sez. 04 40
Sentenza n. 0433/2019, del 27.02.2019, Sez. 02 41
Sentenza n. 0438/2019, del 27.02.2019, Sez. 13 41
Sentenza n. 0447/2019, del 25.02.2019, Sez. 14 42
Sentenza n. 0462/2019, del 25.02.2019, Sez. 14 42
Sentenza n. 0471/2019, del 01.03.2019, Sez. 01 42
Sentenza n. 0482/2019, del 05.03.2019, Sez. 06 43
Sentenza n. 0484/2019, del 04.03.2019, Sez. 12 43
Sentenza n. 0485/2019, del 04.03.2019, Sez. 12 44
Sentenza n. 0487/2019, del 04.03.2019, Sez. 12 44
Sentenza n. 0493/2019, del 04.03.2019, Sez. 12 45
Sentenza n. 0494/2019, del 04.03.2019, Sez. 12 45
Sentenza n. 0495/2019, del 04.03.2019, Sez. 12 46
Sentenza n. 0496/2019, del 06.03.2019, Sez. 09 46
Sentenza n. 0500/2019, del 04.03.2019, Sez. 12 46
Sentenza n. 0501/2019, del 13.03.2019, Sez. 05 47
Sentenza n. 0504/2019, del 13.03.2019, Sez. 05 47
Sentenza n. 0507/2019, del 11.03.2019, Sez. 12 48

Sentenza n. 0513/2019, del 12.03.2019, Sez. 03 48
Sentenza n. 0533/2019, del 18.03.2019, Sez. 08 49
Sentenza n. 0539/2019, del 18.03.2019, Sez. 05 49
Sentenza n. 0542/2019, del 18.03.2019, Sez. 05 50
Sentenza n. 0543/2019, del 18.03.2019, Sez. 05 50
Sentenza n. 0545/2019, del 19.03.2019, Sez. 13 51
Sentenza n. 0565/2019, del 22.03.2019, Sez. 11 51
Sentenza n. 0569/2019, del 25.03.2019, Sez. 02 52
Sentenza n. 0570/2019, del 25.03.2019, Sez. 02 52
Sentenza n. 0583/2019, del 26.03.2019, Sez. 02 53
Sentenza n. 0590/2019, del 25.03.2019, Sez. 14 53
Sentenza n. 0592/2019, del 25.03.2019, Sez. 14 54
Sentenza n. 0602/2019, del 21.03.2019, Sez. 07 54
Sentenza n. 0613/2019, del 25.03.2019, Sez. 14 55
Sentenza n. 0622/2019, del 25.03.2019, Sez. 14 55
Sentenza n. 0630/2019, del 28.03.2019, Sez. 01 56
Sentenza n. 0631/2019, del 28.03.2019, Sez. 01 56
Sentenza n. 0633/2019, del 28.03.2019, Sez. 01 57
Sentenza n. 0639/2019, del 25.03.2019, Sez. 14 57
Sentenza n. 0650/2019, del 25.03.2019, Sez. 14 58
Sentenza n. 0651/2019, del 28.03.2019, Sez. 01 58
Sentenza n. 0690/2019, del 02.04.2019, Sez. 11 58
Sentenza n. 0701/2019, del 02.04.2019, Sez. 02 59
Sentenza n. 0702/2019, del 03.04.2019, Sez. 05 59
Sentenza n. 0703/2019, del 03.04.2019, Sez. 05 60
Sentenza n. 0704/2019, del 03.04.2019, Sez. 05 60
Sentenza n. 0707/2019, del 03.04.2019, Sez. 05 61
Sentenza n. 0713/2019, del 05.04.2019, Sez. 02 61
Sentenza n. 0722/2019, del 08.04.2019, Sez. 03 62
Sentenza n. 0733/2019, del 08.04.2019, Sez. 12 62
Sentenza n. 0737/2019, del 08.04.2019, Sez. 12 62
Sentenza n. 0738/2019, del 08.04.2019, Sez. 05 63
Sentenza n. 0741/2019, del 08.04.2019, Sez. 12 63

Sentenza n. 0807/2019, del 16.04.2019, Sez. 08 64
Sentenza n. 0811/2019, del 16.04.2019, Sez. 10 64
Sentenza n. 0819/2019, del 16.04.2019, Sez. 08 65
Sentenza n. 0826/2019, del 16.04.2019, Sez. 08 65
Sentenza n. 0832/2019, del 16.04.2019, Sez. 10 66
Sentenza n. 0833/2019, del 15.04.2019, Sez. 04 66
Sentenza n. 0834/2019, del 15.04.2019, Sez. 04 67
Sentenza n. 0835/2019, del 15.04.2019, Sez. 04 67
Sentenza n. 0838/2019, del 15.04.2019, Sez. 06 67
Sentenza n. 0839/2019, del 15.04.2019, Sez. 06 68
Sentenza n. 0840/2019, del 15.04.2019, Sez. 06 68
Sentenza n. 0841/2019, del 15.04.2019, Sez. 06 69
Sentenza n. 0843/2019, del 15.04.2019, Sez. 04 69
Sentenza n. 0846/2019, del 15.04.2019, Sez. 04 70
Sentenza n. 0846/2019, del 15.04.2019, Sez. 04 70
Sentenza n. 0849/2019, del 15.04.2019, Sez. 06 70
Sentenza n. 0854/2019, del 19.04.2019, Sez. 04 71
Sentenza n. 0855/2019, del 19.04.2019, Sez. 04 71
Sentenza n. 0865/2019, del 30.04.2019, Sez. 01 72
Sentenza n. 0868/2019, del 02.05.2019, Sez. 06 72
Sentenza n. 0870/2019, del 02.05.2019, Sez. 01 73
Sentenza n. 0871/2019, del 02.05.2019, Sez. 01 73
Sentenza n. 0875/2019, del 02.05.2019, Sez. 01 73
Sentenza n. 0885/2019, del 06.05.2019, Sez. 03 74
Sentenza n. 0886/2019, del 06.05.2019, Sez. 12 74
Sentenza n. 0891/2019, del 06.05.2019, Sez. 12 75
Sentenza n. 0897/2019, del 07.05.2019, Sez. 03 75
Sentenza n. 0900/2019, del 07.05.2019, Sez. 03 76
Sentenza n. 0956/2019, del 14.05.2019, Sez. 01 76
Sentenza n. 0964/2019, del 07.05.2019, Sez. 03 76
Sentenza n. 0981/2019, del 20.05.2019, Sez. 05 77
Sentenza n. 0985/2019, del 23.05.2019, Sez. 04 77
Sentenza n. 1036/2019, del 28.05.2019, Sez. 10 78

Sentenza n. 1109/2019, del 03.06.2019, Sez. 01 78
Sentenza n. 1133/2019, del 10.06.2019, Sez. 01 78
Sentenza n. 1140/2019, del 10.06.2019, Sez. 12 79
Sentenza n. 1160/2019, del 10.06.2019, Sez. 13 79
Sentenza n. 1164/2019, del 11.06.2019, Sez. 03 80
Sentenza n. 1243/2019, del 20.06.2019, Sez. 07 80
Sentenza n. 1387/2019, del 09.07.2019, Sez. 03 80
Sentenza n. 1559/2019, del 12.09.2019, Sez. 02 81
Sentenza n. 1645/2019, del 17.09.2019, Sez. 03 81
Sentenza n. 1655/2019, del 17.09.2019, Sez. 03 82
Sentenza n. 1692/2019, del 20.09.2019, Sez. 11 82
Sentenza n. 1937/2019, del 18.10.2019, Sez. 11 82
Sentenza n. 1938/2019, del 18.10.2019, Sez. 11 83
Sentenza n. 1973/2019, del 24.10.2019, Sez. 07 83

INDICE ANALITICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA

(con annotazione del numero di pagina)

A

Abitazione principale · 19; 33; 37; 41; 49

Abuso del diritto · 39; 60

Accatastamento · 20; 43; 47; 49

Accertamento · 7; 8; 14; 16; 17; 18; 27; 28; 31; 35; 36; 37; 39; 44; 48; 51; 53; 56; 58; 61; 62; 69; 71; 72; 73; 79
doganale · 12
indagini finanziarie · 13
induttivo · 20; 67; 77; 83
motivazione · 32; 63
raddoppio dei termini · 15; 52; 68

Accise · 10; 19

Agevolazioni · 27; 71; 72; 76

Avviamento · 24; 83

B

Bollo auto · 40

Buona fede · 54; 82

C

Cartella di pagamento · 26; 56; 57
vizi · 58; 59

Classamento · 42; 77

Concessioni governative · 45; 59

Consorzio · 19
di bonifica · 49; 50; 69

Contraddittorio · 8; 12; 16; 21; 32; 35; 36; 39; 44; 48; 50; 56

Contratto di appalto · 39; 57

Contributo unificato · 31; 70

D

Debito tributario · 17; 31; 66

Decadenza · 8; 10; 17; 27; 28; 61; 68; 71; 79

Detrazione · 22; 25; 46; 52; 62; 67; 72

Dichiarazione · 10; 22; 27; 61; 70
di terzi · 13; 24
tributaria · 23

Donazione · 27; 78

F

Fallimento · 23; 70

Fondo
di previdenza complementare · 65; 75
immobiliare chiuso · 16
pensione · 51

Forza maggiore · 19

Frode · 12; 30; 52; 76
carosello · 36; 58; 59; 82; 83

G

Gioco · 74

Giudizio di ottemperanza · 21; 66

I

Imposta comunale sulla pubblicità · 67; 70

Imposta di registro · 10; 12; 16; 18; 23; 28; 30; 34; 38; 40; 41; 47; 58; 62; 64; 71; 76; 80; 81; 82; 83

Imposte ipocatastali · 15; 16; 34

Impugnazione · 36; 59; 62; 70; 80; 82

IMU · 41; 49; 50; 63; 69

Interessi · 45; 48; 49; 56

Intimazione · 34; 41

IRAP · 33; 64

IRES · 25
  esterovestizione · 51; 53

IRPEF · 9; 29; 33; 68; 81
  ristrutturazione (detrazioni per) · 46

Iscrizione ipotecaria · 31

IVA · 11; 22; 23; 24; 25; 30; 32; 36; 39; 45; 46; 48; 52; 61; 62; 63; 76; 79; 82

L

Leasing · 45; 46

Locazione · 29; 33; 34; 35; 46; 54; 55; 56; 63; 68; 78; 79

M

Marchi aziendali · 14; 60

N

Notifica · 14; 16; 26; 35; 46; 57; 58; 59; 69; 70; 73; 76; 80

P

Prescrizione · 24; 40; 71
diritti doganali · 7

Presunzione · 15; 18; 35; 44; 60; 82
assoluta · 72
grave e precisa · 28
redditometro · 7; 53
semplice · 50; 61; 67

Prima casa · 27; 49; 71

Principio
del contraddittorio · 8
dell'affidamento · 19
di alternatività IVA – registro · 23
di equilibrio di bilancio · 37
di neutralità · 62; 63
di proporzionalità · 83

Processo tributario · 10; 17; 18; 21; 24; 29; 31; 35; 36; 41; 42; 46; 70; 79
giudicato esterno · 38

Processo verbale · 14; 35; 52; 73

Prova · 9; 12; 13; 17; 29; 37; 39; 43; 48; 50; 51; 52; 54; 67; 75; 79; 80; 82
contraria · 7; 33; 43; 44; 53; 60; 83

R

Reddito d'impresa · 14; 15; 24; 35; 56; 80
contabilità inattendibile · 43; 77
inerenza · 9; 13; 75

Residenza · 16; 29; 42; 51; 53; 69

Revocabilità · 29; 37

Rimborso · 10; 11; 39; 51; 61; 64; 73; 78

Riqualificazione · 12; 27; 34; 39; 40; 57
energetica · 78

Ristretta base · 15; 17; 18; 60; 72

S

Sanzioni · 19; 25; 28; 52; 63; 74; 83

Separazione · 9; 37; 55

Socio · 16; 17; 18; 31; 42; 58; 62; 70

Spese di pubblicità · 14; 58

Spese di rappresentanza · 14; 58

Studi di settore · 50; 56

Successione (imposta di) · 22; 27; 38

T

TARSU · 24; 26; 40; 49; 82

Tassazione separata · 65; 75

Transfer pricing · 80

Trust · 15

Finito di stampare
da Grafiche SIGEM S.r.l.
nel mese di Marzo 2020

***

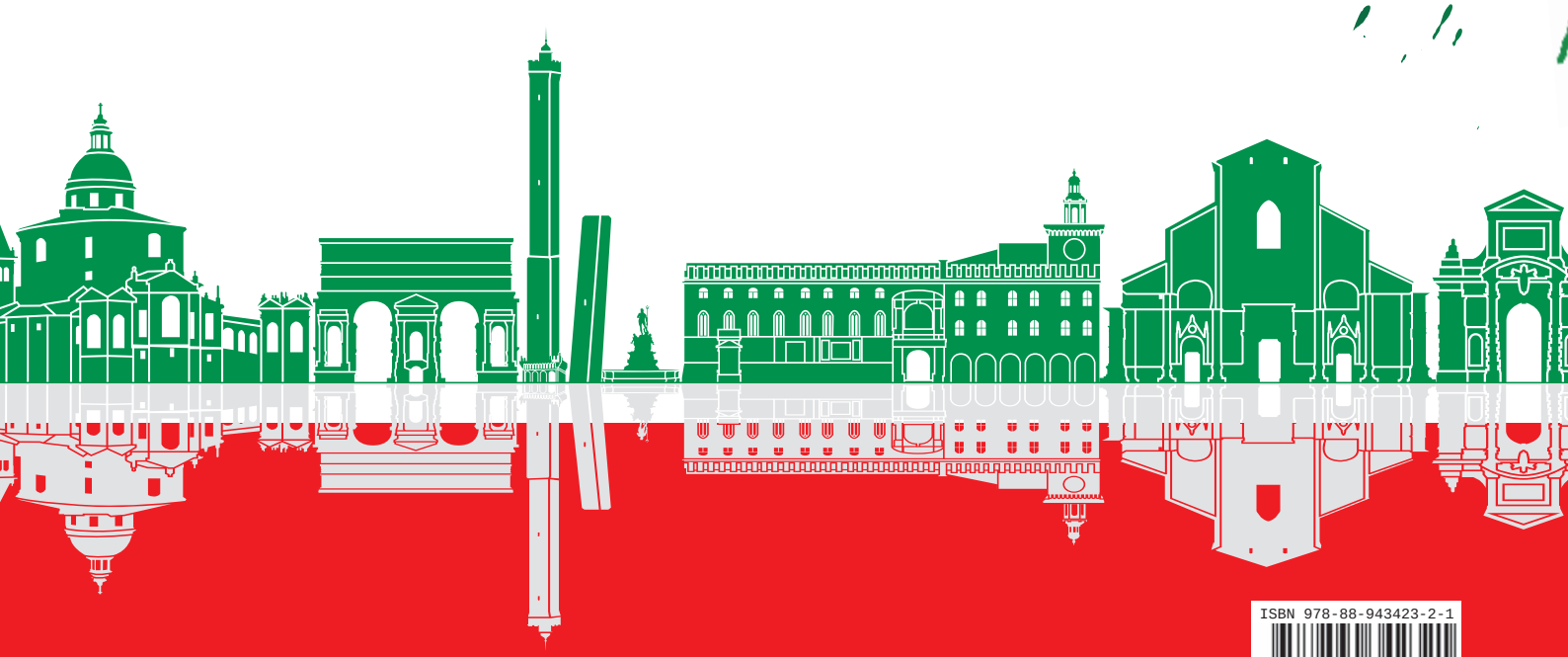
© Tutti i diritti riservati a favore della
Commissione tributaria regionale
per l'Emilia-Romagna

Vietata la riproduzione totale o parziale dell'opera
senza l'approvazione della
Commissione tributaria regionale
per l'Emilia-Romagna

Organizzazione generale: Gianvito Mastropasqua

Con la collaborazione

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FERRARA
- EX LABORE FRUCTUS -



ISBN 978-88-943423-2-1