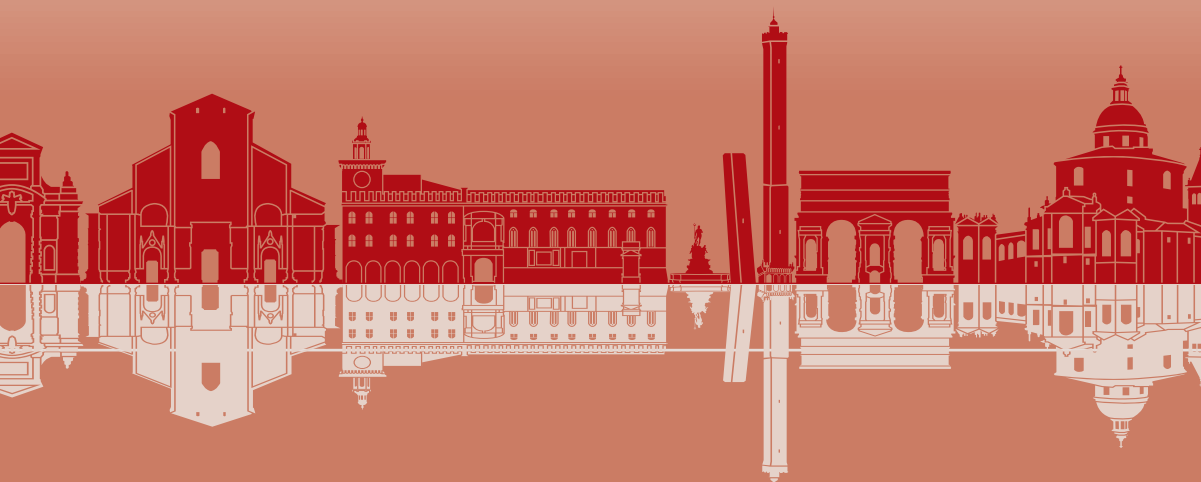




Commissione tributaria regionale  
per l'Emilia-Romagna

# Massimario 2020



**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
EMILIA-ROMAGNA**

**MASSIMARIO 2020**



**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***  
***Simone Azzolini***  
***Giulia Elena Bonechi***  
***Giada Cesaro***  
***Manuel Chinaglia***

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***

## **INDICE GENERALE**

### **MASSIME**

|  |          |
|--|----------|
| <b>DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA ROMAGNA</b> | <b>5</b> |
| Commissione tributaria Regionale per l'Emilia-Romagna              | 7        |

### **MASSIME**

|   |            |
|---|------------|
| <b>DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI</b>     | <b>119</b> |
| Commissione tributaria provinciale di Bologna       | 121        |
| Commissione tributaria provinciale di Ferrara       | 124        |
| Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena  | 126        |
| Commissione tributaria provinciale di Modena        | 131        |
| Commissione tributaria provinciale di Parma         | 140        |
| Commissione tributaria provinciale di Piacenza      | 142        |
| Commissione tributaria provinciale di Ravenna       | 146        |
| Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia | 151        |
| Commissione tributaria provinciale di Rimini        | 158        |

### **CONTRIBUTI DOTTRINALI** **163**

|   |     |
|---|-----|
| Conferimenti immobiliari transfrontalieri e imposta di registro<br><i>di Marco Greggi</i> | 165 |
|---|-----|

|   |     |
|---|-----|
| Le frodi fiscali tra evasione ed elusione<br><i>di Mirella Guicciardi</i> | 172 |
|---|-----|

|  |     |
|--|-----|
| Il caso delle cessioni di edifici, riqualificate in cessioni di terreni dichiarati edificabili,<br>nell'ottica dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche<br><i>di Mauro Ravaoli</i> | 179 |
|--|-----|

|   |     |
|---|-----|
| Cessione di azienda e avviamento<br>L'accertamento ai fini dell'imposta di registro<br><i>di Renato Sebastianelli</i> | 183 |
|---|-----|

### **INDICE CRONOLOGICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA** **186**

### **INDICE ANALITICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA** **192**



**MASSIME DELLA  
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
PER L'EMILIA-ROMAGNA**



**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
PER L'EMILIA-ROMAGNA**

*Presidente f.f.: Ornella D'Orazi*

*Massimatori: Marco Greggi,*

*Simone Azzolini, Giulia Elena Bonechi, Giada Cesaro, Manuel Chinaglia*

***Sentenza n. 0002/2020, del 02.01.2020, Sez. 08***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Giuliano Andreoli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Scissione societaria - debiti tributari della scissa - nuove società - responsabilità illimitata - responsabilità solidale - conseguenze.**

Per i debiti fiscali della società scissa rispondono solidalmente ed illimitatamente tutte le società che abbiano partecipato alla scissione. Tale conclusione trova peraltro ulteriore conferma nel d.lgs. 472/97, art. 15, co. 2 che, per quanto riguarda le somme da versare in conseguenza di violazioni tributarie commesse dalla società scissa, dispone un regime di solidarietà illimitata di tutte le società beneficiarie.

*d.P.R. 917/86, art. 173, co. 13, d.lgs. 472/97, art. 15, co. 2, art. 2506 bis Cod. civ.; Cass. 13059/15, C. cost. 90/18.*

---

***Sentenza n. 0003/2020, del 02.01.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Donatella Scandurra*  
*Massimatore: Simone Azzolini*

**Imposta di registro - Imposta di bollo - agevolazioni - Obbligo di certificazione - sussiste- applicazione retroattiva delle agevolazioni - non è ammessa.**

L'art. 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 non costituisce una proroga del regime previsto dalla legge n. 604 del 1954, ma un'autonoma disciplina che trova applicazione solo per gli atti stipulati tra il 28 febbraio e il 31 dicembre 2010. Ne consegue che per tutti gli atti stipulati precedentemente a tale data; non viene meno in alcun modo la funzione di certificazione, prodromica alla concessione delle agevolazioni, non avendo la suddetta disposizione portata retroattiva.

*D.l. 194/2009, art. 4-bis, co.2, convertito con modificazioni nella l. 25/2010.*

---



**Sentenza n. 0024/2020, del 07.01.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Alberto Zirolodi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Accertamento - raddoppio dei termini - l. 128/2015, art. 2 - clausola di salvaguardia - applicazione - permance - l. 208/2015 - non rileva.**

Trova applicazione la cd. "clausola di salvaguardia" agli avvisi di accertamento notificati in data anteriore alla l.128/2015 e alla l. 208/2015.

Ne consegue che è confermato il cd. "raddoppio dei termini" per i suddetti atti impositivi, senza che la novella del 2015 abbia alcun effetto decadenziale sui medesimi qualora notificati oltre i termini.

*d.P.R. 600/73, art. 43, l. 128/15, art. 2, l. 208/2015, art. 1, co. 131; Cass. 26037/16, 16728/16, 11620/18, 11171/16, C. cost. 247/11.*

---

**Sentenza n. 0026/2020, del 07.01.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Costanza De Biase Frezza*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Questionario inviato da Amministrazione finanziaria - termine minimo per adempimento di inviti o richieste - sanzioni previste in caso di inottemperanza - sono necessari.**

**Agevolazioni a favore di ASD - sono ammesse.**

È facoltà dell'Amministrazione finanziaria inviare al contribuente questionari per ottenere dati, notizie e chiarimenti specifici rilevanti ai fini dell'accertamento. L'ufficio deve fissare un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo debitamente il contribuente delle gravi conseguenze pregiudizievoli in caso di mancata ottemperanza degli stessi. Ne deriva l'obbligo di assicurare l'effettiva conoscenza del contribuente degli atti a lui destinati.

Le agevolazioni a favore delle Associazioni Sportive Dilettantistiche, sono previste dalla legislazione fiscale: non concorrono alla formazione del reddito imponibile i rimborsi di spese sostenute, puntualmente documentate, relative al vitto, alloggio, viaggio e trasporto fuori dal territorio comunale.

*l. 133/99, art 25, co. 5, d.P.R. 917/86, art. 69, co. 2, d.P.R. 600/73, art. 32, co. 4; Cass. 13289/11, 22126/13, 10489/14, 27069/16, 16548/18.*

---

**Sentenza n. 0045/2020, del 07.01.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Alberto Zirolodi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IMU - affitto immobile strumentale - risoluzione del contratto - soggettività passiva del proprietario - conseguenze.**

Nel caso di risoluzione di contratto di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobile strumentale, in ragione del fallimento del conduttore, la soggettività passiva IMU torna ad insistere in capo al proprietario.

Tale conseguenza ha luogo indipendentemente dalla materiale disponibilità dell'immobile da parte di quest'ultimo, posto che dal punto di vista tributario assume rilevanza dirimente la risoluzione del contratto in essere (conforme Cass. 13793/19).

*l. 147/13, art. 1, co. 672, d.lgs. 23/11, art. 9, co. 1; Cass. 13793/19, 19166/19, 25249/19.*

---

**Sentenza n. 0046/2020, del 07.01.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**ICI - presupposto - possesso di immobili - abitazione principale e sue pertinenze - sono escluse.**

**Abituale coabitazione - contribuente e la sua famiglia - causa di esclusione dell'imposta - onere della prova - incombe sul soggetto passivo.**

Presupposto dell'imposta comunale sugli immobili è il possesso di questi ultimi con l'esclusione, per l'anno 2009, dell'abitazione principale e sue pertinenze.

È onere del contribuente provare la ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta: per beneficiare dell'agevolazione, devono dimorare nell'immobile sia il proprietario, o titolare di altro diritto reale, sia la sua famiglia. Nel caso in cui sia comprovata la separazione giudiziale o il divorzio l'agevolazione non è ammessa.

ammette di beneficiare dell'agevolazione l'abituale coabitazione del soggetto passivo e della sua famiglia nell'immobile; diversamente, deve essere comprovata la separazione giudiziale o il divorzio.

*Cass. 15444/17, 1694/18, 18096/19.*

---

**Sentenza n. 0059/2020, del 07.01.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Presunzione legale - distribuzione utili occulti - soci di società di capitali - ristretta base sociale - prova dell'Agenzia delle Entrate - è necessaria.**

**Presunzione legale - automatica applicazione - condizioni - socio partecipante - amministratore della società - rappresentanza legale - sono necessarie.**

La ristretta base sociale di una società di capitali non giustifica una presunzione legale di distribuzione degli utili.

Nel caso di soci partecipanti ad una società di capitali a ristretta base sociale, anche di natura familiare, affinché si possa presumere l'assegnazione personale di eventuali utili occulti, accertati in capo alla società, è necessario che l'Agenzia delle Entrate dia prova, anche attraverso presunzioni gravi, precise e concordanti, della sussistenza di un coinvolgimento nella gestione della società da parte di ogni singolo socio.

La presunzione di distribuzione degli utili opera, in via automatica, solo se un socio riveste anche la qualifica di amministratore della società e/o abbia la sua rappresentanza legale.

*Cass. 20806/13.*

---

**Sentenza n. 0070/2020, del 08.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Bruno Lelli*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Accertamento sintetico - redditometro - presupposto per l'applicazione - reddito accertato superiore a reddito dichiarato - un quinto - è tale.**

**Redditometro - natura - presunzione legale relativa - è tale - prova contraria - è ammessa.**

È ammesso all'ufficio competente utilizzare il metodo di accertamento sintetico per rideterminare la base imponibile delle persone fisiche, qualora esso rilevi uno scostamento di un quinto tra reddito dichiarato e reddito accertato.

Attraverso lo strumento del redditometro, l'ufficio può determinare il reddito presunto del contribuente sulla base di spese di qualsiasi genere sostenute effettivamente nel periodo d'imposta.

Tale metodo di accertamento assume forma di presunzione legale relativa: dunque è onere del contribuente dare prova del reddito effettivo nel caso in cui si rilevi lo scostamento tra reddito dichiarato e reddito sinteticamente determinato. Quindi è sua la facoltà di dimostrare che il finanziamento di determinate spese avviene con redditi

diversi rispetto a quelli in possesso nello stesso periodo d'imposta, o comunque sono redditi che legalmente non concorrono alla formazione della base imponibile.

*d.P.R. 600/73, art. 38, co. 4.*

---

**Sentenza n. 0078/2020, del 10.01.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Avviso di accertamento - sottoscrizione - capo dell'ufficio o funzionario delegato - omissione - nullità - consegue.**

**Contraddittorio endoprocedimentale - è obbligatorio - casi specificamente previsti - sono tali.**

**Contraddittorio - termine di 60 giorni - solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche - rileva.**

**Società di comodo - condizioni - livello minimo di ricavi e proventi - mancato raggiungimento - è tale.**

**Disapplicazione normativa - società di comodo - prova - impossibilità di conseguimento ricavi - superamento test operatività - è tale.**

L'avviso di accertamento deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro funzionario da lui delegato. È onere dell'Amministrazione Finanziaria provare il possesso dei requisiti soggettivi e l'esistenza della delega, qualora il contribuente ne contesti la sussistenza.

Non sussiste un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, posto a carico dell'Amministrazione Finanziaria, la cui violazione comporti l'invalidità dell'atto: esso opera solamente per le ipotesi in cui sia stato specificamente stabilito.

Solo nel caso in cui siano eseguiti accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di impresa, l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di 60 giorni dal processo verbale di chiusura delle operazioni svolte dall'Ufficio.

Costituisce elemento sintomatico di non operatività il mancato raggiungimento del livello minimo di ricavi e proventi, il quale è legato al valore di determinati beni patrimoniali. Ne deriva che il reddito minimo di una società di comodo viene calcolato, su presunzione legale, in base a coefficienti medi di redditività applicati sugli elementi patrimoniali considerati per il test di operatività.

Ai fini della disapplicazione della normativa in materia di società di comodo, è onere della società contribuente provare la sussistenza di una situazione di natura oggettiva, tale da rendere impossibile il conseguimento di ricavi sufficienti al superamento del test.

*d.P.R. 600/73, art. 42, L. 724/94, art. 30, L. 212/00, art. 12, co. 7; Cass. 15624/14, 18758/14, 22800/15, 22810/15, 24823/15, 25017/15, 5360/16, 18754/16, 22232/16.*

---

**Sentenza n. 0079/2020, del 10.01.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Rita Chierici*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Reddito d'impresa - costi deducibili - principio di inerenza - nesso funzionale - costo - attività d'impresa - è tale.**

**Documentazione generica - onere probatorio - inerenza costo - non rileva.**

Secondo il principio di inerenza sono deducibili solo i costi inerenti all'attività d'impresa e connessi, anche se indirettamente, alla produzione di ricavi o altri componenti positivi di reddito. È necessario quindi che esista un nesso funzionale tra costi e attività d'impresa. Si ritiene che il giudizio sull'inerenza sia di tipo qualitativo e non quantitativo, dunque è considerato costo anche ciò che non reca un vantaggio economico.

È onere del contribuente fornire ulteriori idonei elementi probatori per dimostrare l'effettività e l'inerenza dei costi per i servizi ricevuti, qualora le relative fatture risultino essere a contenuto generico, tali da mettere in discussione i principi generali di certezza e determinabilità oggettiva e quello di inerenza.

*Normativa e Giurisprudenza: d.P.R. 917/86, art. 109, co. 5; Cass. 7881/16, 450/18, 14858/18,30366/19.*

---

**Sentenza n. 0081/2020, del 13.01.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Carlo Buonauro, Relatore: Domenico Iannitti*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**IRES - componenti negativi - derivanti da operazioni - con imprese situate in Paesi a regime fiscale privilegiato - sono deducibili.**

Non ammesse in deduzione le spese e gli altri componenti negativi che derivano da operazioni intraprese con imprese situate in Stati aventi regimi fiscali privilegiati a meno che il contribuente non dimostri l'effettività delle stesse (sino al 2016).

*d.P.R. 917/86, art. 110, co. 10, l. 208/15.*

---

**Sentenza n. 0088/2020, del 10.01.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Gianluigi Morlini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IMU - soggettività passiva - coniuge assegnatario dell'immobile - è tale - esclusività - sussiste - proprietà di terzi - non rileva.**

In caso di separazione e conseguentemente scissione del vincolo coniugale la soggettività passiva IMU per l'immobile occupato spetta esclusivamente al coniuge assegnatario, con esclusione quindi da ogni rapporto impositivo sia dell'altro coniuge che dell'eventuale terzo proprietario. (Nel caso di specie proprietario dell'immobile era la madre del coniuge divorziato non assegnatario della casa di abitazione, che l'aveva concessa al figlio in comodato, in vista del matrimonio). (art.4, co. 12 *quinquies* d.l.16/12).

*d.l. 16/12, art. 4, co. 12, d.lgs. 504/92, art. 2; Cass. 11416/2019.*

---

**Sentenza n. 0094/2020, del 10.01.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Gianluigi Morlini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa - erogazioni a favore di associazioni sportive dilettantistiche - limiti di legge - rispetto - legge "Pescante" - deducibilità - con segue - necessità di provare l'inerenza - non sussiste.**

Le spese sostenute a favore di associazioni sportive dilettantistiche entro i limiti previsti dalla legge cd. "Pescante" (art. 90, co. 8, l. 289/02) si presumono inerenti all'attività economica, e conseguentemente sempre deducibili dal reddito di impresa commerciale senza possibilità di prova contraria da parte dell'Ufficio.

Ne consegue che per queste ultime non è necessario effettuare un giudizio di inerenza poiché quest'ultima è sempre presunta.

*l. 289/02, art. 90, co. 8, d.P.R. 917/86, art. 108, co. 2, art. 109, co. 5; Cass. 16113/18, 1420/18, 21578/17, 21333/17, 8981/17, 7202/17, 5720/16.*

---

**Sentenza n. 0108/2020, del 13.01.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Attilio Gardini*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**IRPEF - sanzioni amministrative - violazioni nell'esercizio di attività di consulenza tributaria - sussiste - dolo o colpa grave - diversamente - obbligo di non debenza.**

Le sanzioni amministrative si applicano per le violazioni tributarie e prevedono una responsabilità solidale tra l'autore della violazione e la persona fisica nel cui interesse ha agito l'autore. Secondo il principio di colpevolezza, le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria sono punibili solamente se sussiste il dolo o la colpa grave.

Ne deriva che il contribuente, non è sanzionabile qualora la commissione della violazione derivi dal mancato rispetto di norme di particolare difficoltà, tale da fare affidamento sulle conoscenze giuridico fiscali di altro soggetto esperto e non sussista la colpa grave (nel caso di specie si trattava di errori di calcolo della ritenuta da parte del sostituto d'imposta).

*d. lgs. 472/97, art. 5, co.3; art. 2236 Cod. Civ.; Cass. 13356/18.*

---

**Sentenza n. 0110/2020, del 13.01.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Attilio Gardini*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Tassa automobilistica - riscossione - previo - atto di accertamento - definitivo - D.P.R. 602/1973 - è necessario.**

La tassa automobilistica è tributo istituito con legislazione nazionale e attribuito alle regioni, per il quale non è necessario esista un atto di accertamento divenuto definitivo affinché possa essere notificata una cartella di pagamento al contribuente (art. 37, d.l. 269/03).

Di conseguenza, la data di iscrizione a ruolo della maggior somma asseritamente dovuta dal contribuente non rileva ai fini della notifica della cartella di pagamento, in carenza di un definitivo atto di accertamento e decade dal potere impositivo l'Ufficio che non si sia attivato entro il termine previsto dalla legge.

*d.P.R. 602/73, art. 25, lett. c), d.l. 269/03, art. 37; Cass. 667/07,315/14.*

---

**Sentenza n. 0114/2020, del 13.01.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Carlo Buonauro, Relatore: Domenico Iannitti*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Conciliazione fuori udienza - art. 48 d. lgs. n. 546/92 - estinzione giudizio - per cessazione della materia del contendere - previa - istanza congiunta - sottoscritta.**

Trova applicazione l'art.48 d. lgs. n. 546/92, contenente la disciplina in materia di conciliazione fuori udienza, nei casi in cui le parti, ricorrente e resistente, raggiungano un accordo sulla controversia, al fine di estinguere il processo tributario per cessazione della materia del contendere, previa istanza congiunta sottoscritta dalle parti.

*d.lgs. 546/92, art. 48.*

---

**Sentenza n. 0134/2020, del 20.01.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Manuel Chinaglia*

**IRPEF - domicilio fiscale - onere contribuente - assenza - notifica atto di accertamento - ultimo domicilio conosciuto - è corretta.**

**Cartella di pagamento - mancata sottoscrizione funzionario - nessun dubbio riferibilità - non rileva.**

Costituisce onere preventivo del contribuente indicare il proprio domicilio fiscale all'Ufficio tributario, nonché di tenerne lo stesso informato su eventuali variazioni. In assenza di comunicazione della variazione del domicilio fiscale è corretta la notifica dell'avviso di accertamento nell'ultimo domicilio conosciuto.

La mancata sottoscrizione della cartella di pagamento ad opera del funzionario competente non comporta la nullità dell'atto quando non vi sia dubbio alcuno sulla riferibilità di questo all'Autorità da cui promana. L'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale nei soli casi espressamente previsti dalla legge.

*lett. e) art 60 d.P.R. 600/73; Cass. 27129/16, 13461/12.*

---



**Sentenza n. 0136/2020, del 20.01.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**IMU - avviso di accertamento - motivazione - necessaria - indicazione immobile - soggetto passivo - ammontare imposta - atto richiamato - allegato.**

La motivazione è elemento fondamentale dell'avviso di accertamento, la quale deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno consentito all'ufficio locale la formazione del suddetto atto; tale esplicitazione è necessaria al contribuente per poter svolgere la propria difesa in maniera adeguata.

Ne deriva che, in materia di IMU, l'avviso di accertamento risulta essere sufficientemente motivato qualora in esso siano indicati i dati che identificano l'immobile, il soggetto obbligato al pagamento e l'ammontare dell'imposta. Ne dà ulteriore conferma dell'assolvimento dell'obbligo motivazionale l'atto allegato all'avviso di accertamento che lo richiama.

*L. 212/00, art. 7, co. 1; Cass. 1694/18, 26431/17.*

---

**Sentenza n. 0143/2020, del 20.01.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo*  
*Massimatore: Manuel Chinaglia*

**Avviso di accertamento - notifica - in luogo ed a soggetti diversi - nullità atto - nullità iscrizione al ruolo.**

La notifica dell'avviso di accertamento effettuata in luogo e a soggetti diversi dal destinatario è ritenuta inesistente nell'ambito del giudizio tributario, con conseguente nullità dell'atto impugnato e della successiva iscrizione al ruolo che dalla stessa deriva.

---

**Sentenza n. 0145/2020, del 20.01.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**IVA – detrazione - fatture di società cartiera - non è possibile - mancanza prove ulteriori. IVA - genuinità dell'operazione - prova - fattura - effettività del pagamento - non rilevano.**

La deducibilità dei costi e la detrazione dell'IVA per fatture emesse da una società che, a seguito di sentenze divenute definitive, sia considerata "società cartiera" (ovvero "società fantasma"), non è possibile, a meno che l'esistenza delle operazioni contestate sia provata singolarmente dal contribuente.

Non sono sufficienti come prova le fatture, la regolarità formale delle scritture contabili o i mezzi di pagamento adoperati perché si tratta di strumenti utilizzati proprio allo scopo di far apparire fittizia l'operazione.

Cass. 17619/18

---

**Sentenza n. 0147/2020, del 20.01.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**Avviso di accertamento - annullamento - mancata impugnazione nei termini - non ammissibile.**

**Preavviso fermo amministrativo – grave danno - mancanza elementi fattuali - non accoglibile - natura dell'atto - interesse dell'amministrazione - danno contribuente.**

**Fermo amministrativo – sproporzione - pretesa e valore del bene - irrilevante.**

Non è ammissibile la domanda di annullamento dell'avviso di accertamento, proposta in giudizio, quando questo non sia stato impugnato entro i termini.

Non si può paventare grave danno asseritamente derivante dal (preavviso di) fermo amministrativo, senza allegare elementi fattuali a riprova dall'affermazione, in quanto la funzione del preavviso è proprio quella di evitare l'iscrizione della misura cautelare. L'amministrazione non è tenuta ad una comparazione tra il proprio interesse e il possibile danno del contribuente in sede di applicazione di misura cautelare.

In materia di fermo amministrativo è irrilevante la sproporzione tra entità della pretesa e il valore del bene sottoposto a fermo.

*d. lgs. 546/92, art. 21; d.P.R. 602/73, art. 86; Cass. 22018/17.*

---

**Sentenza n. 0158/2020, del 20.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Cristina Salvadori*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**Indagini finanziarie – presunzione legale - prova maggior reddito - non necessaria - prova liberatoria - prova analitica - singole operazioni - è necessaria.**

Le indagini finanziarie sono assistite da presunzione legale, per la quale i movimenti su conti bancari si riferiscono ad operazioni imponibili: questa presunzione può essere vinta dal contribuente solo con prova liberatoria analitica e perciò circostanziata e riferita alle singole operazioni rilevate dall'amministrazione finanziaria.

*d.P.R. 600/73, art. 32; Cass. 2648/18.*

---

***Sentenza n. 0162/2020, del 21.01.2020, Sez. 05***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Carlo Buonauro*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**CTU – processo tributario - appello - recezione passiva - infondato - libero convincimento giudice.**

Non si può contestare al giudice di essere giunto alle stesse conclusioni della disposta CTU, se questi prova di aver formato il suo libero convincimento senza recepire solo passivamente il risultato della suddetta consulenza tecnica (nel caso di specie ciò si evince anche dal fatto che la consulenza aveva ad oggetto l'intero complesso immobiliare e non la sola porzione oggetto di accertamento).

---

***Sentenza n. 0163/2020, del 20.01.2020, Sez. 10***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Cristina Salvadori*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**Nuovo accertamento sintetico - modifica legge - non applicabile.**  
**Nullità - avviso accertamento – difetto motivazione - elementi indicativi capacità contributiva - presunzione legale.**  
**Elementi indicativi capacità contributiva - valore presuntivo – applicazione - giudice.**

Le modifiche apportate dalla nuova legge (d.l. 78/10 convertito con l. 122/10) non sono applicabili al periodo d'imposta in esame (2008).

Non vi è nullità dell'avviso d'accertamento per mancanza di motivazione quando l'Ufficio adempia all'obbligo di esporre gli elementi indicativi della capacità contributiva, perché la loro sola disponibilità integra una presunzione legale di capacità contributiva. Il giudice tributario non può privare i suddetti indici del valore presuntivo connesso alla loro disponibilità, rideterminando altrimenti il reddito complessivo.

*d.P.R. 600/73, art. 38 come modificato dal d.l. 78/10 art. 22; Cass. 22744/15; Cass. 19371/18; Cass. 27309/14; Cass. 26672/19.*

---

**Sentenza n. 0167/2020, del 20.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**IVA – aliquote agevolate - opere edilizia e urbanistica - condizione - urbanizzazione primaria e secondaria - è necessaria.**  
**Qualificazione opere - Comune - competenza - è tale - amministrazione finanziaria - recepimento - consegue - contestazione sul piano tributario - è possibile.**

L'applicazione delle aliquote agevolate IVA ad opere di edilizia ed urbanistica è permessa nella misura in cui queste rientrano tra le opere di urbanizzazione primaria e secondaria. Tale qualificazione rientra nelle prerogative del Comune in quanto organo competente in materia urbanistica. L'Amministrazione finanziaria non può disattendere tale qualificazione, ma può contestarla dimostrando che la qualificazione del Comune non sia altrettanto valida sul piano del trattamento tributario.

*d.P.R. 633/72, Tabella A, art. 127-quinquies, 127-septies; Cass. 14069/01.*

---

**Sentenza n. 0169/2020, del 20.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Sandro Labanti*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**Vizi notifica – opposizione - estratto di ruolo - permessa - diritto - tutela giurisdizionale - consegue.**  
**Onere prova - termini e notificazione - Amministrazione finanziaria.**

Il contribuente può impugnare l'estratto di ruolo della cartella di pagamento che non risulti notificata, anche in base ad una lettura costituzionalmente orientata per cui l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso.

L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare l'osservanza dei termini per iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento in quanto fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria e tenendo conto, inoltre, che i documenti in oggetto sono in possesso della stessa.

*d. lgs. 546/92, art. 19, co.3; Cass. 19704/15; Cass. 23076/19, Cass. 7093/03, Cass. 5077/19, Cass. 26287/19.*

---

**Sentenza n. 0173/2020, del 21.01.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Carlo Buonauro, Relatore: Massimo D'Amato*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**IMU – tributi locali - variazione importo - contribuente - mancanza dichiarazione - mancanza buona fede - contribuente - è non permesso.**

Ai fini IMU non è permesso al contribuente di variare il valore del bene, e conseguentemente l'importo del tributo, senza aver presentato all'Amministrazione finanziaria dichiarazione contenente l'entità e i motivi di riduzione dei valori imponibili. Tale valutazione deve essere basata su elementi oggettivi e corredata di prove. In mancanza di tale dichiarazione il contribuente non può sostenere di aver agito in buona fede.

---

**Sentenza n. 0177/2020, del 20.01.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**Controversie tributarie - corrispondenza - non necessaria - classificazione catastale - classificazione normativa edilizia.**

**Variazione catastale – catasto degli immobili - distribuzione - spazi interni - non rileva - criterio comparativo - altri immobili dell'edificio - è ammissibile.**

Nelle controversie tributarie riguardanti la classificazione immobiliare non vi è necessariamente corrispondenza tra la classificazione catastale ai fini della rendita e quella ai fini della normativa sull'edilizia popolare. Rispetto alla variazione catastale, non rileva la diversa distribuzione degli spazi interni: inoltre, se all'interno dello stesso edificio le altre unità immobiliari hanno una certa classificazione catastale, si adotta un criterio comparativo nella valutazione dell'immobile da variare.

*d.P.R. 1142/49, art. 6; Cass. 21725/06.*

---

**Sentenza n. 0178/2020, del 20.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Roberto Aponte*  
*Massimatore: Giulia Elena Bonechi*

**Disponibilità – conti esteri - presunzione d'evasione - natura sostanziale è tale - applicazione retroattiva - non è possibile.**

La presunzione di evasione riguardo investimenti e attività finanziarie in territori o Stati a regime fiscale privilegiato (art 12, d.l. 78/09 conv. con l. 102/09) ha natura sostanziale: una diversa interpretazione potrebbe, infatti, pregiudicare l'effettività del diritto alla difesa del contribuente che non saprebbe quali documenti conservare.

d.l. 78/09 conv. con l. 102/09, art. 12; Cass. 2662/18; Cass. 2562/19.

---

**Sentenza n. 0184/2020, del 20.01.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Silvia Giorgi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Dichiarazione dei redditi - modifica o integrazione - ravvedimento operoso - onere del contribuente - è tale.**

**Compensazione - credito accertato - risultante dalla dichiarazione modificata - è ammessa.**

È data facoltà al contribuente di modificare o integrare la dichiarazione dei redditi incompleta o inesatta ai fini di adempiere all'obbligo di presentazione della medesima e di collaborare con l'Amministrazione finanziaria. La dichiarazione integrativa depositata entro i termini tuttavia non ha effetto preclusivo sul potere di accertamento dell'Ufficio in merito alla dichiarazione pregressa (nel vaso di specie al fine di disconoscere un credito asseritamente sussistente ed utilizzato dal contribuente in compensazione) posto che se così non fosse la dichiarazione integrativa si trasformerebbe in una sorta di atto di condono.

d. lgs. 241/97, art. 17, d.P.R. 322/98, art. 2, co. 8 bis; Cass. 10330/07.

---

**Sentenza n. 0188/2020, del 20.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Roberto Aponte*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento sintetico - redditometro - presunzione relativa - è tale - prova contraria - è possibile.**

**Redditometro - prova contraria - origine delle risorse economiche - finanziamento - è sufficiente.**

L'accertamento sintetico dei redditi (art. 38, d.P.R. 600/73) percepiti non impedisce al contribuente di dimostrare attraverso idonea documentazione che il maggior reddito determinato in questo modo sia costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da proventi soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta oppure più in generale che il reddito presunto non esista o esista in misura inferiore.

Assolve tale onere il contribuente che, come nel caso di specie, di mostri che la provvista economica utilizzata derivi da finanziamenti accesi nel periodo di imposta e dalla smobilizzazione di risorse finanziarie investite in diversi settori.

*d.P.R. 600/73, art. 38, co. 6; Cass. 21142/16.*

---

**Sentenza n. 0190/2020, del 20.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Roberto Aponte*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento tributario - notifica - codice di procedura civile - principi - si applicano.**

**Accertamento - notifica - vizi - sanatoria per raggiungimento dello scopo - sussiste.**

**Accertamento tributario - notifica - sanatoria - momento successivo al termine di notifica dell'atto - decadenza dal potere accertativo - consegue - rimessione in termini - non è possibile.**

La natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria.

L'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie del diritto processuale civile all'attività di accertamento fa sì che la proposizione del ricorso da parte del contribuente produca l'effetto di sanare la nullità della notifica dell'avviso per raggiungimento dello scopo dell'atto. Tale sanatoria tuttavia può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza previsto dalle singole leggi d'imposta.

*art. 156 c.p.c., d.P.R. 600/73, art. 60; Cass. SS. UU. 19854/04, Cass. 21071/18.*

---

**Sentenza n. 0201/2020, del 20.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Roberto Aponte*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**D.l. 78/09, art. 12, co. 2 - irretroattività - Paesi *black list* - è tale.**

La disposizione normativa relativa agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (*black list*) di cui all'art. 12, co. 2 d.l. 78/09, ha carattere sostanziale: ne deriva l'irretroattività dell'efficacia della medesima.

D.L. 78/09, art. 12, co. 2; Cass. 2662/18, 2562/19.

---

**Sentenza n. 0204/2020, del 21.01.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Cartella di pagamento - notifica - a mezzo posta - avviso di ricevimento - destinatario irreperibile - affissione - avviso di deposito - avvenuta notifica.**

Costituisce prova dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento, l'avviso di ricevimento che il concessionario deve conservare per cinque anni, se la notifica è avvenuta a mezzo posta all'indirizzo di residenza del destinatario.

Ne consegue che non è necessario, per dimostrare l'avvenuta notifica, che l'agente della riscossione produca copia della cartella di pagamento. Quest'ultima si considera consegnata quando pervenuta all'indirizzo del destinatario, secondo il principio di diritto della presunzione di conoscenza ex art. 1335 c.c.

Nell'ipotesi di soggetto destinatario irreperibile, il procedimento notificatorio si perfeziona con l'affissione nell'albo del comune dell'avviso di deposito e la notifica si considera eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione, dal quale giorno decorre il termine per presentare ricorso.

d.P.R. 600/73, art. 60, 602/73, art. 26, Cass. 15795/16.

---

**Sentenza n. 0208/2020, del 21.01.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Egisto De Lullo*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Atto impositivo - processo tributario - prova della notifica - omessa produzione di ricevuta - nullità - consegue.**

Non è provata l'effettiva notifica dell'atto impositivo qualora questa sia contestata in giudizio da parte del contribuente, e l'ente impositore rimasto dapprima contumace, non depositi in udienza ricevuta adeguata a comprovare l'assolvimento della suddetta formalità.

Non è possibile presumere che la notifica abbia avuto regolarmente luogo solamente in base alla produzione dell'estratto meccanografico della cartella asseritamente comunicata.

d.P.R. 602/73, art. 26, co. 1; Cass. 19704/15, 23123/14.

---



**Sentenza n. 0210/2020, del 21.01.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Egisto De Lullo*  
*Massimatore: Manuel Chinaglia*

**IRPEF - avviso di accertamento - mancata compilazione - "schede carburante" - deducibilità costi carburante - detraibilità - non rilevano. veicoli non immatricolati - non destinati alla circolazione - compilazione scheda - mediante matricola - è consentita.**

Il contribuente, il quale non abbia osservato le prescrizioni relative alla corretta e completa compilazione delle schede carburante, non ha la possibilità di fruire delle agevolazioni previste dalla legge in relazione all'acquisto del carburante medesimo, né la possibilità di detrarre dall'imposta dovuta quella assolta sugli acquisti per tale specifica incombenza.

Per i veicoli non immatricolati o non destinati alla circolazione stradale si consente eccezionalmente l'istituzione della scheda carburante e l'individuazione del veicolo mediante annotazione del numero di matricola apposto dalla casa costruttrice.

*art 19 d.P.R. 633/72, art. 1 d.P.R. 444/97; Cass. 24930/11*

---

**Sentenza n. 0211/2020, del 21.01.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Alberto Salzano*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Redditometro - contraddittorio - è necessario - produzione probatoria - è possibile. Dichiarazione omessa - anno di imposta 2008 - termine di accertamento - entro il quinto anno - è tale.**

Il redditometro è strumento utilizzato dall'ufficio quando, ai fini della determinazione del reddito complessivo, procede con accertamento sintetico: il reddito presunto viene determinato sulla base delle spese, di qualsiasi genere, effettivamente sostenute dal contribuente in un determinato periodo di imposta. È obbligo dell'ufficio, a tal fine, invitare il contribuente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione (nel caso di specie relativa all'anno 2008), l'avviso di accertamento viene notificato al contribuente entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione.

*d.P.R. 600/73, art. 38, art. 43, co. 2.*

---

**Sentenza n. 0212/2020, del 22.01.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Cirto Milanese, Relatore: Domenico Iannitti*  
*Massimatore: Manuel Chinaglia*

**IRES - avviso di accertamento - indagine - conti correnti - soci non amministratori - è possibile.**

**Ristretta compagine societaria - indagine - conti correnti - familiari - è possibile.**

L'ente impositore in sede di accertamenti sui c/c bancari può estendere la propria indagine anche ai soci non amministratori e, in ipotesi di ristretta compagine sociale, anche ai c/c intestati ai familiari quando sussistono fondati sospetti che la società abbia partecipato ad operazioni soggettivamente inesistenti.

*art 32 d.P.R. 600/73; S.C. 12624/12*

---

**Sentenza n. 0218/2020, del 22.01.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Cirto Milanese*  
*Massimatore: Manuel Chinaglia*

**IRPEF - avviso di accertamento anticipato - emissione PVC - conseguente**

Nelle ipotesi di urgenza l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento è prevista specificatamente per i soli casi in cui il PVC sia emesso come conseguenza di accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali del contribuente.

*d.P.R. 600/73, art. 12 L. 212/00; Cass. 21767/18*

---

**Sentenza n. 0229/2020, del 21.01.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Bruno Lelli*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**IRES - veicoli strumentali indispensabili - ad uso esclusivo - deducibilità per intero - consegue - oggetto dell'attività - prova dell'indispensabilità - è tale.**

I beni strumentali sono impiegati in modo durevole nel processo produttivo, e concorrono alla formazione del reddito in più esercizi.

I costi dei veicoli strumentali sono deducibili per intero solo se questi sono strettamente indispensabili e ad uso esclusivo per l'esercizio dell'attività d'impresa. Diversamente,

la deducibilità dei costi per il loro acquisto è ammessa nella misura del 40 %. Si considerano strettamente indispensabili quei veicoli senza i quali l'attività d'impresa non potrebbe essere esercitata.

Il fatto oggettivo dell'indispensabilità del veicolo ai fini dell'esercizio dell'attività imprenditoriale, quindi della sua stretta inerenza, si deduce dall'oggetto principale di tale attività.

*d.P.R. 917/86, art. 164; Cass. 31031/18.*

---

**Sentenza n. 0239/2020, del 23.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Notificazione cartella di pagamento - raccomandata - avviso del deposito presso la casa comunale - utilizzo di servizio privato è possibile - impiego di Poste italiane - non è assolutamente necessario.**

La notificazione della cartella di pagamento è eseguita da messi comunali o da messi speciali autorizzati dall'ufficio. Questi depositano avviso presso la casa del comune, qualora risulti impossibile la notifica dell'atto al contribuente, a mani proprie.

La notizia del deposito viene data attraverso raccomandata con avviso di ricevimento: ciò può avvenire servendosi di un servizio privato di recapito e non necessariamente attraverso il sistema cd. "universale" (Poste italiane) senza che siffatta scelta determini violazione dell'art. 140 c.p.c.

*d.P.R. 602/73, art. 26.*

---

**Sentenza n. 0240/2020, del 23.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Cessione di immobile - imposta di registro - solidarietà delle parti - sussiste.**  
**Imposta di registro - applicazione - *beneficium excussionis* - non si applica.**  
**Processo tributario - ricorso - mera richiesta di sospensiva - è inammissibile.**

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro per la cessione di un bene immobile, il soggetto venditore non può eccepire all'Amministrazione finanziaria che abbia liquidato una maggiore imposta il *beneficium excussionis* e quindi richiedere che l'Ufficio aggredisca prima parte acquirente. Ciò perché è rimessa all'Amministrazione

finanziaria la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza alcun dovere di notificare l'avviso anche agli altri.

Risulta inammissibile il ricorso presentato da parte venditrice che non investa l'atto impositivo nel merito ma si limiti a chiedere sospensiva in attesa degli esiti del giudizio radicato da parte acquirente.

*art. 1292 Cod. civ., d.P.R. 131/86, art. 57, co. 1; Cass. 9952/15, 15996/16.*

---

**Sentenza n. 0241/2020, del 23.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento tributario - raddoppio dei termini - ipotesi di reato - sussiste - intervenuta prescrizione del reato - non rileva.**

**Accertamento tributario - scudo fiscale - proventi da appropriazione indebita - applicazione - non sussiste - potere di accertamento - permanente.**

Permane il raddoppio dei termini concesso ai fini dell'attività di accertamento anche qualora l'ipotesi di reato evidenziata dall'Amministrazione finanziaria sia stata oggetto di sentenza penale che abbia accertato l'intervenuta prescrizione.

Non trova applicazione la normativa speciale riferita alla versione di attività finanziarie detenute all'estero (cosiddetto "scudo fiscale") qualora l'origine della provvista localizzata in un Paese terzo (nel caso di specie nella Repubblica di San Marino) sia, nell'ottica dell'Ufficio procedente, il frutto del reato di appropriazione indebita.

*d.l. 167/90, art. 4, co. 1, d.l. 78/09, art. 13 bis, art. 646 c.p., d.l. 223/06, art. 36, co. 34 bis; C. cost. 247/11, Cass. 27893/18, 11207/17, 9974/15, 19147/19, 30742/18, 49191/15.*

---

**Sentenza n. 0244/2020, del 23.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Bernardo Massari*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Versamento dei tributi - compensazione - superamento del limite previsto ex lege - equivalenza a mancato versamento - è tale.**

**IVA - credito - limitazioni alla compensazione - conflitto con diritto UE - non sussiste.**

Ai fini del pagamento delle imposte, il superamento del limite massimo dei crediti compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste,

e determina le sanzioni previste dalla legge. In ragione della natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria, la compensazione non è da intendersi come modalità ordinaria di estinzione della pretesa erariale, e può essere consentita solo nei modi e nei limiti fissati dalla legge, con la conseguenza che avere indebitamente utilizzato un credito d'imposta in compensazione quando non era consentito, ovvero oltre il limite massimo, non può che tradursi nell'omissione del versamento di quanto dovuto.

Non collide con il diritto dell'Unione Europea la limitazione prevista dall'ordinamento in merito alla compensabilità del credito IVA, poiché la norma in questione non attiene la sussistenza del credito quanto piuttosto la sua utilizzazione demandata alle scelte dell'ordinamento nazionale.

*l. 388/00, art. 34, co. 1, d.lgs. 471/97, art. 13; Cass. 18369/12, 18080/17, 30220/18, 25328/15, 14603/18, 16971/19.*

---

**Sentenza n. 0247/2020, del 24.01.2020, Sez. 10**

*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*

*Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Bernardo Massari*

*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento analitico induttivo - contraddittorio preventivo - IVA - è necessario. Accertamento tributario - violazione del contraddittorio ai fini IVA - conseguenza sull'accertamento ai fini delle imposte dirette ed IRAP - consegue - nullità dell'atto - è tale - principio di unitarietà dell'accertamento - sussiste.**

Un accertamento analitico-induttivo nei confronti di un'impresa commerciale ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP deve essere necessariamente preceduto da una fase di contraddittorio con il contribuente che sia finalizzata a permettere a quest'ultimo di giustificare le proprie scelte contabili e chiarire gli aspetti incerti.

Sebbene il contraddittorio preventivo sia stato imposto a pena di nullità soltanto per quanto riguarda i tributi armonizzati, e quindi in questo caso l'IVA, il principio di unitarietà dell'accertamento fa sì che l'eventuale vizio riguardante un tributo riverberi necessariamente sull'accertamento degli altri, determinando la nullità complessiva dell'atto impositivo.

*d.P.R. 600/73, art. 42, l. 212/00, art. 12, co. 7; Cass. 12614/18, 27420/18, 21071/17, 24823/15, CTR Emilia Romagna 408/19.*

---

**Sentenza n. 0248/2020, del 24.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Gioco d'azzardo - vincita - reddito diverso - è tale - tassazione - consegue.**  
**Vincita all'estero - reddito diverso - è tale - convenzione contro le doppie imposizioni - modello OCSE - art. 22 - tassazione nel paese di residenza - consegue.**

Le vincite al gioco in Paesi che non appartengono all'Unione Europea (nel caso di specie gli Stati Uniti d'America) costituiscono redditi diversi e sono come tali assoggettate a tassazione in Italia.

Non porta a conclusioni diverse l'applicazione della convenzione contro le doppie imposizioni con gli USA: la norma applicabile infatti è l'articolo 22 (redditi diversi) che attribuisce al Paese di residenza del contribuente (in questo caso l'Italia) la piena potestà impositiva.

*d.P.R. 917/86, art. 67, co. 1, lett. d, Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - USA, art. 22.*

---

**Sentenza n. 0249/2020, del 24.01.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**TARSU - agevolazione - aree speciali - prova - spetta al contribuente.**

Ai fini dell'applicazione della TARSU l'esenzione dalla tassazione di una parte delle aree utilizzate perché ivi si producono rifiuti speciali è subordinata all'adeguata delimitazione di tali spazi, e alla presentazione di documentazione idonea a dimostrare le condizioni dell'esclusione o dell'esenzione con il relativo onere della prova che insiste sul contribuente.

Ne consegue che quest'ultimo non può dolersi in sede processuale della mancata attività istruttoria dell'ufficio finalizzata a verificare l'effettiva carenza dei presupposti della agevolazione, poiché la prova che giustifichi un minore rilievo spetta in realtà al contribuente stesso.

*Cass. 4961/18, 17622/16.*

---

**Sentenza n. 0251/2020, del 21.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sui redditi - accertamento - indagini finanziarie - presunzione relativa - è tale - onere della prova - spetta al contribuente.**

L'attività istruttoria condotta attraverso indagini finanziarie permette all'Ufficio di presumere un maggior reddito imponibile del contribuente pari agli accrediti di quale quest'ultimo non abbia fornito adeguata giustificazione.

La suddetta presunzione relativa giustifica l'atto impositivo a meno che il contribuente non fornisca attendibile prova contraria suffragata da un impianto documentale preciso è coerente.

*d.P.R. 600/73, art. 32, co. 11, n. 7, d.P.R. 633/72, art. 51; Cass. 24422/18.*

---

**Sentenza n. 0254/2020, del 23.01.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Lucia Ciampini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - revoca dell'atto mediante autotutela - soccombenza virtuale - principio - si applica.**

**Processo tributario - cessata materia del contendere - autotutela - omessa richiesta di spese da parte del contribuente - soccombenza virtuale - non si applica - compensazione - è giustificata.**

In caso di cessata materia del contendere a fronte dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria si applicano i principi della cd. "soccombenza virtuale", senza nessuna attività ulteriore da parte del giudice, essendo lo stesso ente impositore che, con il ritiro del proprio atto, riconosce l'infondatezza della pretesa impositiva avanzata tramite il medesimo.

Tale principio tuttavia non trova applicazione quando, come nel caso di specie, la parte nulla ha rilevato in merito alle spese, di modo tale da fare presumere che la stessa parte contribuente presti acquiescenza alla richiesta formulata dall'Ufficio.

*d.l. 148/17, art. 1, co. 1, d.lgs. 546/92, art. 46.*

---

**Sentenza n. 0255/2020, del 23.01.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Lucia Ciampini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - autotutela dell'amministrazione finanziaria - mancata costituzione del contribuente - soccombenza virtuale - non si applica - compensazione delle spese - consegue.**

Non si applica il principio della soccombenza virtuale, e conseguentemente la condanna al pagamento delle spese del processo, alla fattispecie nella quale la amministrazione finanziaria revoca in sede di autotutela il proprio provvedimento ma il contribuente non si sia costituito in giudizio non insistendo Quindi per la condanna alle spese stesse.

*d.lgs. 546/92, art. 46; C. cost. 274/95.*

---

**Sentenza n. 0256/2020, del 21.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Stefano Marinelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento - redditometro - presunzione relativa - è tale.**  
**Redditometro - prova contraria - redditività derivante da polizze vita - è sufficiente - prova dell'effettivo impiego delle somme - non è necessaria.**

Il contribuente può superare la presunzione relativa derivante dall'applicazione dello strumento di accertamento redditometrico (cd. "Redditometro) dimostrando che la capacità economica riferibile al medesimo deriva da polizze assicurative senza necessariamente dover dimostrare che i proventi delle suddette polizze siano stati impiegati per l'acquisto dei cespiti rilevanti ai fini dell'applicazione del redditometro stesso.

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

---



**Sentenza n. 0259/2020, del 21.01.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Classamento catastale - contestazione - interesse - art. 100 c.p.c. - detentore - non sussiste - proprietario - sussiste.**

**Concetti di possesso - diritto civile - diritto tributario - sinonimi - sono tali.**

La rettifica di classamento di un'area dedicata a stazione ecologica per il conferimento di rifiuti, pur rimanendo di proprietà del comune, deve essere contestata dall'ente territoriale stesso. Non ha invece interesse ad agire l'operatore economico che si avvale della suddetta stazione come mero detentore.

Il riferimento all'istituto del possesso da parte del diritto tributario va inteso nella sua accezione civilistica posto che possesso dal punto di vista fiscale e civilistico coincidono.

*d.lgs. 546/92, art. 2, art. 100 c.p.c.; Cass. SS. UU. 2951/16, 15202/15.*

---

**Sentenza n. 0261/2020, del 23.01.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Attilio Gardini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Ente territoriale minore - atto impositivo - notifica - servizi postale - è possibile - deroga da parte di singole leggi d'imposta - non rileva.**

Gli uffici finanziari degli enti territoriali minori possono procedere alla notificazione a mezzo posta, e in modo diretto, degli avvisi e degli atti impositivi che per legge vanno comunicati al contribuente qualora il comune intenda avvalersi di tale facoltà di notifica semplificata si applicano le norme concernenti il servizio postale e non quelle della l. 890/82.

La circostanza che tale disposizione faccia salve le modalità di notifica di cui all'art. 60, d.P.R. 600/73 e delle altre singole leggi d'imposta non elide la possibilità riconosciuta all'ente territoriale minore di utilizzare le forme semplificate a mezzo del servizio postale.

*d.P.R. 600/73, art. 60, l. 890/82, d.P.R. 602/73, art. 26, co. 1; Cass. 17598/10, 911/12, 14146/14, 19771/13, 16949/14, m 14196/14, 27319/14, 3254/16.*

---

**Sentenza n. 0269/2020, del 23.01.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Attilio Gardini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Tassazione immobiliare - immobile di lusso - superficie - rileva - cessione al grosso - non rileva. Possesso di immobile - riqualificazione - di lusso - sanzioni d.lgs. 158/15 - favor rei - non si applica.**

Ai fini della qualificazione di un immobile abitativo come di lusso la superficie è il criterio di per sé decisivo a tale fine, risultando per converso irrilevanti altri aspetti quali lo stato non ultimato dell'immobile o la mancanza degli impianti.

Non trova applicazione al caso di specie la disciplina del *favor rei* riferita alle sanzioni amministrative tributarie posto che l'applicazione del suddetto principio presuppone l'abrogazione della norma precetto, che non è appunto avvenuta nel caso in esame.

*d.lgs. 158/15, d.lgs. 471/97, art. 32, l. 208/15, art. 1, co. 133, d.m. 02.08.1969, art. 6; Cass. 18421/17, 25754/14, 21168/08.*

---

**Sentenza n. 0272/2020, del 23.01.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Scommesse online - soggettività passiva - solidarietà tributaria - soggetti privi di concessione - annualità precedenti al 2011 - è incostituzionale.**

Non trova applicazione alle annualità precedenti al 2011 la solidarietà tributaria tra le ricevitorie operanti sul territorio italiano nel settore dei giochi e i soggetti privi di concessione residenti all'estero come statuito dalla Corte costituzionale con la sentenza 27 del 2018.

*d.lgs. 504/98, art. 1, l. 220/10, art. 1, co. 66, lett. b; C. cost. 27/18.*

---

**Sentenza n. 0273/2020, del 27.01.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Giuliano Andreoli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRAP - soggettività passiva - disponibilità di collaboratore - lavoratore dipendente - datore di lavoro - autonoma organizzazione - sussiste.**

Risulta dotato di autonoma organizzazione, e di conseguenza diviene soggetto passivo ai fini IRAP, il lavoratore autonomo (nel caso di specie consulente finanziario) che nell'ambito della sua attività si avvalga del supporto costante e coordinato di un lavoratore dipendente a tempo indeterminato.

*C. cost. 156/01, Cass. 8556/11, Cass. SS. UU. 9451/16, 9325/17.*

---

***Sentenza n. 0274/2020, del 27.01.2020, Sez. 08***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Giuliano Andreoli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Cessione di immobili - piano di riqualificazione urbana - valore ai fini IVA - valore normale - è tale - valore della manodopera - non è tale.**

Il valore degli immobili ai fini IVA ceduti da operatori economici che li abbiano costruiti nell'ambito di un piano di riqualificazione urbana, è determinato dal valore normale di questi ultimi, e non dal costo degli interventi di costruzione da parte dell'impresa edile, senza tener conto del valore del terreno messo a disposizione dal comune. (Nel caso di specie l'impresa edile cedente gli appartamenti aveva fatturato un valore pari al costo di costruzione degli immobili stessi senza tenere conto del valore del terreno messo a disposizione dall'ente territoriale: per converso l'ufficio aveva ritenuto che il valore di cessione dovesse includere anche questa seconda voce).

*d.P.R. 633/72, art. 13, co. 2, dir. 2006/112/CE, artt 73 e 81, l. reg. Emilia Romagna 24/13, art. 37.*

---

***Sentenza n. 0278/2020, del 27.01.2020, Sez. 06***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Cabine elettriche - classamento categoria D/1 - è pertinente.**  
**Classamento catastale - motivazione - è necessaria.**

Le cabine elettriche poste lungo le strade e le autostrade rientrano nella categoria catastale D/1 e non in quella E/3 posto che queste ultime possono essere impiegate per distribuire energia elettrica anche a soggetti terzi rispetto al gestore della rete stradale. La motivazione dell'atto di revisione del classamento catastale non può limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Agenzia delle Entrate, ma deve specificare a pena di nullità sia le ragioni giuridiche sia i presupposti di fatto della modifica.

Gli atti di classamento non possono più avere come motivazione la sola enunciazione degli elementi oggettivi della categoria catastale della classe e della rendita calcolata in base alle consistenze ricavate dagli elaborati, in quanto gli atti stessi sono incontestabilmente provvedimenti di natura valutativa e come tali devono essere adeguatamente motivati.

*d.l. 16/93, art. 2, d.m. 701/94; Cass. 12570/16, 21736/14, 21443/14, 17681/14, 17346/14, 17320/14, 17322/14, 9629/12, 16643/13, 10489/13, 5784/13, 19820/12, 13174/12, 2357/14.*

---

***Sentenza n. 0282/2020, del 28.01.2020, Sez. 13***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accise - rimborso - istanza - legittimazione attiva - spetta al fornitore - soggetto passivo in senso giuridico - è tale.**

**Accise - rimborso - consumatore finale - presupposto - impossibilità di ripetizione della somma dal fornitore - art. 2033 Cod. civ. - è tale.**

Le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica sono dovute, al momento della fornitura di quest'ultima al consumatore finale, da parte del fornitore. Quest'ultimo, in caso di pagamento indebito è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria. Il consumatore finale al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte può esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione di indebito e soltanto nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione può, in via di eccezione, chiedere direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria nel rispetto del principio di effettività della tutela così come sancito dal diritto dell'Unione Europea.

*art. 142 Testo unico accise, d.l. 511/88, art. 6, co. 1, lett. c, art. 2033 Cod. civ., d.lgs. 546/92, art. 36; Cass. 29980/19, 14200/19, dir. 2008/118.*

---

***Sentenza n. 0294/2020, del 28.01.2020, Sez. 13***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Paola Palladino*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Redditi fondiari - tassabilità indipendentemente dalla percezione - sussiste. Eventuale modifica contrattuale - opponibilità - regolare registrazione atto - art. 2704 cc - è necessaria.**

I redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito complessivo del soggetto possessore dell'immobile, a titolo di proprietà o altro diritto reale, e sono tassati a prescindere dall'effettiva percezione.

Qualora esista un contratto di affitto, al quale viene successivamente apportata una modifica all'ammontare del canone (nel caso di specie, una riduzione), l'asserita modifica contrattuale può essere validamente opposta all'Agenzia delle Entrate solamente se sussistono documenti idonei recanti data certa: quindi l'atto deve essere regolarmente registrato ex art. 2704 c.c.

*d.P.R. 917/86, art. 26.*

---

**Sentenza n. 0299/2020, del 28.01.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Gino Cirelli*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Detrazione fiscale - recupero del patrimonio edilizio - riqualificazione energetica - soggetto che ha sostenuto le spese - spetta. Agevolazione - spese sostenute - interventi di risparmio energetico - edifici concessi in locazione a terzi - è ammessa.**

La detrazione fiscale per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio spetta ai soggetti titolari del reddito d'impresa che abbiano sostenuto le spese per l'esecuzione di tali interventi su edifici, parti di edifici o unità immobiliari necessariamente esistenti, di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, che siano posseduti o detenuti.

L'agevolazione per la riqualificazione energetica di edifici esistenti, spetta anche a quei soggetti titolari di reddito d'impresa, incluse le società, che abbiano sostenuto le spese per l'esecuzione di interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi.

*L. 296/06, art. 1, co. 349; Cass. 19815/19*

---

**Sentenza n. 0300/2020, del 28.01.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Gino Cirelli*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Tassa automobilistica - presupposto - obbligo di pagamento - trascrizione P.R.A. - rileva - prova contraria - ammessa.**  
**Dichiarazione unilaterale di vendita - prova - trasferimento di proprietà.**

Presupposto della tassa automobilistica è il possesso dell'autovettura. Ne deriva che coloro che risultano essere proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato

dominio, oppure utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, dal Pubblico Registro Automobilistico, per i veicoli in esso iscritti, entro l'ultimo giorno utile del mese di pagamento, sono obbligati a versare il tributo.

La trascrizione al P.R.A. dà prova dell'avvenuto trasferimento di proprietà del veicolo: essa ha valore di presunzione legale relativa; dunque è ammessa prova contraria, mediante produzione di idonea documentazione, con data certa, agli uffici competenti, al fine di dimostrare l'inesistenza del fatto generatore che determina il sorgere dell'obbligazione tributaria.

La sottoscrizione di dichiarazione unilaterale di vendita, da parte del venditore in favore dell'acquirente, in presenza di un notaio, costituisce prova certa dell'avvenuto trasferimento di proprietà.

*l. 463/55, art. 18, d.l. 953/82, art. 5, co. 32, l. 53/83, d.lgs 285/92, art.94, co.7; Cass. 10011/06, 3040/2019.*

---

***Sentenza n. 0305/2020, del 27.01.2020, Sez. 06***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Massimiliano Rossi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Accertamento sintetico - rileva - scostamento di un quinto - tra reddito dichiarato e accertato - è necessario.**

**Prova contraria - del reddito accertato - è ammessa.**

L'accertamento sintetico è legittimo qualora l'ufficio rilevi uno scostamento di un quinto tra reddito dichiarato e reddito accertato. Esso assume forma di presunzione legale relativa, dunque è data facoltà al contribuente di dimostrare che lo scostamento tra reddito dichiarato e reddito accertato sinteticamente è costituito da redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile, previa presentazione di idonea documentazione.

In mancanza di prove da parte del contribuente, si ritiene fondata la base imponibile accertata sinteticamente.

*d.P.R. 600/73, art. 38, co. 4; Cass. 21142/16, 9539/13.*

---

**Sentenza n. 0309/2020, del 29.01.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Elena Lorenzini*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Accertamento sintetico - prova contraria - è ammessa - oggetto - scostamento dovuto a redditi legalmente esclusi da base imponibile - è tale.**

È ammessa prova contraria a seguito della presunzione dell'ufficio competente di un reddito non dichiarato. Il contribuente deve presentare precisa e idonea documentazione per dimostrare che lo scostamento del reddito dichiarato e reddito accertato sinteticamente è dovuto a redditi che vengono legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

*d.P.R. 600/73, art. 38, co. 4.*

---

**Sentenza n. 0312/2020, del 29.01.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Piera Tassoni*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Cartella di pagamento - ricorso - per vizi inerenti alla pretesa impositiva - contro - ente impositore - previa chiamata in causa - da concessionario della riscossione.**

In caso di ricorso avverso la cartella di pagamento per vizi attinenti alla pretesa impositiva, la legittimazione passiva spetta all'ente impositore: ne consegue che il ricorso deve essere rivolto contro tale ente.

Qualora il destinatario dell'impugnazione, per i vizi sopra citati, sia il concessionario della riscossione, esso ha l'onere di chiamare in causa l'ente impositore competente, essendo questa una fattispecie di litisconsorzio facoltativo, previa richiesta di autorizzazione. Diversamente, spetta al concessionario del servizio di riscossione rispondere dell'esito della lite.

*d.P.R. 602/73, art. 25; Cass. 10477/14.*

---

**Sentenza n. 0330/2020, del 29.01.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Carmen Giovanna Giraldi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Notificazione cartella di pagamento - in mani proprie - del contribuente - utilizzo di agenzia privata - è ammessa.**

**Ammontare degli interessi - aggi esattoriali - previsione legale - sussiste.**

**Sottoscrizione - cartella esattoriale - da parte dell'esattore - non è necessaria.**

È inesistente la notifica della cartella di pagamento, qualora manchi materialmente l'atto, oppure non vi sia un atto contenente gli elementi costitutivi essenziali, idonei a renderlo riconoscibile come notificazione.

È invece da ritenersi esistente la notifica della cartella di pagamento, qualora essa sia avvenuta personalmente nelle mani del contribuente, nonostante l'utilizzo di un'agenzia privata da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Le modalità di calcolo dell'ammontare degli interessi e degli aggi esattoriali sono previste dalla legge e vengono necessariamente riportate nell'apposita sezione della cartella di pagamento intitolata "Informazioni utili".

In assenza di previsione espressa di nullità, per la cartella esattoriale non è necessaria la sottoscrizione da parte dell'esattore.

*d.P.R. 602/73, art. 20; Cass. 21865/16; 27561/18; 27871/18.*

---

**Sentenza n. 0331/2020, del 29.01.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Federico Cocchi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Ordinaria diligenza - lavoratore dipendente - controllo della busta paga - è necessaria.**

**Violazione dell'ordinaria diligenza - dipendente - recupero a tassazione del maggior reddito - consegue.**

**Diritto di rivalsa - verso il datore di lavoro - è ammesso.**

È dovere del dipendente fare ricorso all'ordinaria diligenza qualora, nella predisposizione della busta paga eseguita dal datore di lavoro, si rilevino indicazioni mendaci (nel caso di specie, trasferte mai effettuate).

L'eventuale negligenza o *culpa in vigilando* del dipendente determinano il suo assoggettamento ad imposta con relative sanzioni: solo successivamente egli potrà esercitare la rivalsa nei confronti del datore di lavoro.

*d.P.R. 600/73, art. 64.*



**Sentenza n. 0348/2020, del 31.01.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Accertamento induttivo - basato su studi di settore - per antieconomicità della gestione d'impresa - è legittimo - previa sussistenza - presunzioni semplici.**  
**Doppia motivazione - metodo adottato - iter logico giuridico seguito.**

È legittimo l'accertamento analitico-induttivo che muove dagli studi di settore, in presenza di condotta antieconomica del contribuente sintomatica di possibili violazioni di disposizioni tributarie, previa verifica della concreta sussistenza di indizi di maggior reddito gravi, precisi e concordanti. Di conseguenza, sulla base di presunzioni qualificate, l'ufficio ridetermina induttivamente singoli elementi attivi quali ricavi o compensi.

È necessaria in questo caso una doppia motivazione nell'avviso di accertamento: una sulla scelta del metodo adottato e una sull'iter logico giuridico seguito per determinare il maggior reddito.

*d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d), d. l. 331/93, art. 62 sexies; Cass. 31815/19.*

---

**Sentenza n. 0349/2020, del 31.01.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Antonella Ioffredi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - omessa comunicazione dell'udienza - violazione del principio del contraddittorio - sussiste - nullità della sentenza - consegue.**  
**Processo tributario - violazione del contraddittorio - rimessione al giudice di primo grado - consegue.**

L'omessa comunicazione alle parti, almeno 30 giorni liberi prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione costituisce causa di nullità del procedimento e della sentenza della Commissione tributaria per violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio. Ne consegue la nullità della sentenza e la rimessione del giudizio presso il giudice di prime cure.

*Cass. 13319/17.*

---

**Sentenza n. 0350/2020, del 31.01.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRAP - presupposto - autonoma organizzazione - assenza di capitale impiegato - non sussiste - artigiano - non è soggetto passivo.**

Ai fini dell'applicazione dell'IRAP non dispone di tale organizzazione autonoma tanto il libero professionista quanto il lavoratore autonomo, in generale, e l'artigiano, in particolare, che prestino la propria attività personale, senza l'utilizzo di personale dipendente, nonché senza l'apporto di capitali o con un modesto apporto di beni strumentali che rappresentano il minimo indispensabile per esercitare l'attività in quel determinato settore economico. (Nel caso di specie il collegio nega la sussistenza della autonoma organizzazione in capo a un artigiano manutentore di bombole GPL).

*C. cost. 156/01, Cass. 24515/2016, 21122/2010, 21113/2010, 21124/2010, 1162/12.*

---

**Sentenza n. 0351/2020, del 03.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Attilio Gardini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - giudizio di ottemperanza - presupposti - statuizione che riconosca il credito del contribuente - è necessaria.**

Il ricorso volto all'ottemperanza degli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie è inammissibile se la decisione resa in sede cognitiva non contiene specifiche prescrizioni da eseguire, atteso che il giudice dell'ottemperanza non può attribuire alle parti nuovi ed ulteriori diritti rispetto a quelli riconosciuti in sentenza ma solo enucleare e precisare gli obblighi che derivano dalla stessa. Nel caso di specie non può darsi ottemperanza e disporre rimborso di una somma a fronte di una sentenza che si era limitata ad annullare un avviso di accertamento in ragione di violazione formale (e soli implicitamente a riconoscere il credito, senza che ciò fosse oggetto di statuizione).

*d.P.R. 602/73, art. 44, d.lgs. 546/92, art. 70, l. 212/00, art. 12, co. 7; Cass. 27623/18, 16735/19.*

---

**Sentenza n. 0352/2020, del 03.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Attilio Gardini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**TARI - applicazione - presupposto - condizione di locali ed aree scoperte.**  
**TARI - riduzione - riconoscimento - presupposti - onere della prova - spetta al contribuente- presentazione della dichiarazione - è necessaria - omissione - riduzione - non consegue.**

Ai fini dell'applicazione della TARI costituiscono presupposto impositivo l'occupazione o la conduzione di locali ed aree scoperte, adibiti a qualsiasi uso privato, non costituenti accessorio o pertinenza degli stessi. Pur valendo il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, è onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale.

Qualora il contribuente non assolva all'onere probatorio oppure addirittura (è questo il caso di specie) neppure presenti dichiarazione tributaria, resta inciso dal tributo *de quo*.

*l. 147/13, art. 1, co. 641 e ss., Cass. 12979/19.*

---

**Sentenza n. 0353/2020, del 03.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Mirko Margiocco*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta sulla pubblicità - segni distintivi su autovetture di vigilanza privata - si applica.**  
**Vigilanza privata - autovetture - apposizione di segni distintivi - imposizione del TULPS - non sussiste.**

I contrassegni distintivi apposti sulle fiancate delle autovetture in servizio di vigilanza privata assolvono a una funzione pubblicitaria, e non a un obbligo di legge previsto dal testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (TULPS).

Ne consegue che la società che gestisce il servizio di vigilanza deve versare l'imposta di pubblicità in ragione del messaggio promozionale veicolato.

*d.lgs. 507/93, art 5, e art. 17, co. 1, lett i; Cass. 31707/18.*

---

**Sentenza n. 0365/2020, del 03.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Credito d'imposta - utilizzo oltre i limiti di legge - natura del credito "inesistente - non è tale - non spettante - è tale.**

Deve essere considerato giuridicamente "non spettante" e non "inesistente" il credito d'imposta impiegato da un contribuente in compensazione di un suo debito tributario per importi eccedenti i limiti previsti dalla legge.

Date queste premesse ne deriva che la sanzione prevista è pari al 30% dell'importo considerato "non spettante".

*d.lgs. 472/97, art. 16, co. 3, D.lgs. 74/00, art. 10 quater; Cass. 25525/14, 25526/14, 18369/12, 8681/11.*

---

**Sentenza n. 0370/2020, del 03.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Mirko Margiocco*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Sottoscrizione avviso di accertamento - delega di firma - impiegato delegato qualificato - è ammessa.**

**Plusvalenze isolate - redditi diversi - sono tali.**

**Cessione di un edificio - riqualificazione come cessione del terreno edificabile sottostante - non è ammessa.**

È onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare il corretto esercizio di potere di delega producendo relativa delega di firma, previa contestazione, da parte del contribuente, della legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento.

Ai fini dell'attuazione della delega di firma è sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato.

Le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni dichiarati edificabili in sede di pianificazione urbanistica rientrano tra i redditi diversi.

La cessione di un edificio non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria come cessione del terreno edificabile sottostante, pur avendo le parti pattuito la demolizione e la ricostruzione, con aumento di volumetria.

*d.P.R. 600/73, art. 42; Cass. 5088/19, 11013/19, 19190/19.*

---

**Sentenza n. 0371/2020, del 03.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Mirko Margiocco*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Capacità reddituale del contribuente - è provata - con produzione estratti conto - comprensivi di operazioni.**

La produzione degli estratti conto, relativi al periodo d'imposta sottoposto ad esame dall'amministrazione finanziaria, costituisce prova sufficiente e idonea della capacità reddituale del contribuente, purché da questi risultino tutte le relative operazioni.

---

**Sentenza n. 0375/2020, del 00.00.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Alberto Zioldi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - frode - inesistenza soggettiva - prova mediante presunzioni semplici - è possibile - adeguatezza - è necessaria.**

**IVA - inversione contabile - reverse charge - applicazione - rottami - consegne - laminati metallici - non consegne.**

L'asserita inesistenza soggettiva di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto può essere provata dall'amministrazione finanziaria anche attraverso presunzioni cd. "semplici" purché adeguate a confermare la fittizietà delle operazioni poste in essere.

Non trova applicazione il regime della cosiddetta "inversione contabile" o "reverse charge" alla cessione di laminati in acciaio in ragione della loro oggettiva differenza rispetto ai rottami ferrosi che invece scontano l'imposta attraverso il suddetto meccanismo speciale.

*d.P.R. 600/73, art. 14, co. 1, lett. d, art. 43, d.P.R. 441/97, art. 1, d.P.R. 633/72, art. 74; Cass. 11620/18, 16728/16, 11171/16, 25778/14.*

---

**Sentenza n. 0388/2020, del 06.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Attilio Gardini*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Obbligo di motivazione - rendita catastale - posteriore a procedura DOCFA - è obbligatoria.**

**Posti barca in luoghi turistici - categoria D/8 - rientrano.**

Costituisce obbligo di motivazione, l'attribuzione della rendita catastale avvenuta a seguito della procedura DOCFA. La motivazione dell'avviso di classamento, contenente la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita è considerata sufficiente, dunque legittima, qualora gli elementi di fatto comunicati dal contribuente attraverso il documento DOCFA, non siano stati disattesi dall'Ufficio. Diversamente, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le discrasie riscontrate. I posti barca realizzati in luoghi turistici devono essere classificati nella categoria D/8.

*Cass. 2268/14, 3394/14, 9018/14, 11456/14, 23237/14, 7868/16, 977/18.*

---

**Sentenza n. 0396/2020, del 06.02.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Raffaele Di Ruberto, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Avviso bonario - è impugnabile - specificazione - ragioni fattuali e giuridiche della pretesa tributaria - è necessaria.**

L'impugnabilità degli avvisi bonari è legittima, pur non rientrando nell'elenco previsto dall'art. 19 d. lgs. 546/92.

È necessario che nell'atto siano esplicitate le ragioni fattuali e giuridiche della pretesa tributaria affinché il contribuente possa, facoltativamente, presentare ricorso avverso l'avviso bonario. Ne deriva che, ai fini dell'impugnazione, la forma autoritativa della pretesa tributaria non è necessaria.

*d.P.R. 600/73, art. 36-bis, art. 36-ter, d. lgs. 546/92, art. 19; Cass. 10987/11, 7344/12, 17010/12, 25297/14, 15029/15, 15957/15, 3315/16.*

---

**Sentenza n. 0411/2020, del 11.02.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini d'Agostini, Relatore: Sandro Labanti*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Costo di trattamento di fine mandato - è deducibile - ammontare- non sindacabile - è tale.**

**Deducibilità costi - auto aziendale - è ammessa - al 40 per cento.**

È legittima la deducibilità del costo in riferimento alla quota di accantonamento deliberata al fine del pagamento di una somma per fine mandato, essendo inerente all'attività d'impresa. I limiti di importo non sono sindacabili dall'agenzia. La deducibilità dei costi sostenuti relativi all'autovettura aziendale è ammessa non per intero, ma nella misura del 40 per cento.

*d.P.R. 917/86, art. 65, 105, co. 1, co. 4, 164, co. 1.*

---

**Sentenza n. 0412/2020, del 11.02.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Piero Messini D'Agostini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento - accertamento automatizzato - non debenza di credito IVA - assenza di profili valutativi - è possibile.**

**IVA - credito - omessa dichiarazione - utilizzabilità del credito - è possibile.**

**IVA - omessa dichiarazione - compensazione di credito effettivo - sanzione commisurata al credito - non è dovuta.**

In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA è consentita all'Ufficio di iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la conseguenziale emissione di cartelle di pagamento ben potendosi operare con procedure automatizzate un controllo formale che non tocchi però la posizione sostanziale del contribuente e sia scevro da profili valutativi o atti d'indagine diversi dal mero raffronto con i dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria.

Nell'eventuale giudizio successivo di impugnazione della cartella il contribuente può dimostrare che la deduzione dell'imposta eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto ha riguardato acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta assoggettato ad IVA ed è finalizzato ad operazioni imponibili.

Non sono comunque dovute sanzioni e interessi in presenza di un credito IVA pacificamente sussistente ed utilizzato in compensazione ancorché non esposto nella dichiarazione omessa.

d.P.R. 633/72, art. 54 bis, d.P.R. 600/73, art. 36 bis; Cass. SS. UU. 17757/16, 17758/16, Cass. 4392/18.

---

**Sentenza n. 0413/2020, del 11.02.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Carlo Buonauro*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Autotutela parziale - impugnabilità - art. 19, D.lgs. 546/92 - non è ammissibile.**  
**Autotutela parziale - lesività dei diritti del contribuente - non sussiste - tutela giurisdizionale - non è concessa.**

La comunicazione di autotutela parziale successiva all'avviso di accertamento non impugnato nei termini non rientra nel novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. 546/1992.

L'annullamento parziale adottato dall'amministrazione in via di autotutela, o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti definitivi, non rientra infatti nella previsione di cui all'articolo richiamato e non è quindi impugnabile non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento.

d.lgs. 546/92, art. 19, co. 1, 2 e 3; C. cost. 181/17, Cass. 29595/18, 33000/18, 5332/19.

---

**Sentenza n. 0417/2020, del 11.02.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Carlo Buonauro*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Tassa automobilistica regionale - autovetture storiche - esenzione - 2012 - individuazione a cura di ASI o FMI - è sufficiente.**

Fino al 31.12.2012 la determinazione dell'Automobilclub storico italiano e, per i motoveicoli, della Federazione Motociclistica Italiana è sufficiente ai fini della individuazione dei veicoli e dei motoveicoli storici, che beneficiano dell'esenzione dalla tassa di circolazione (tassa automobilistica regionale).

Tale esenzione opera solamente se vi sia coincidenza tra soggetto richiedente la determinazione ASI o FMI e l'intestazione della proprietà.

*l. reg. Emilia Romagna 15/12, art. 7, co. 3, l. 342/00, art. 63, co. 3.*

---



**Sentenza n. 0422/2020, del 00.00.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nome Cognome, Relatore: Nome Cognome*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - antieconomicità delle scelte dell'imprenditore - rilevanza - non sussiste - afferenza - valutazione in chiave prospettica - è possibile.**  
**IVA - imposta eurounitaria - è tale - contestazione della detrazione - presunzioni - non è possibile.**

L'amministrazione finanziaria non ha il potere di sindacare le valutazioni economiche dell'imprenditore a fronte di una operazione effettuata regolarmente e legittimamente, nel rispetto di tutte le norme di legge. Tali scelte rientrano infatti nel libero arbitrio del contribuente, il quale può scegliere di condurre operazioni non remunerative, e anche in perdita, in previsione di futuri vantaggi che possono concretizzarsi anche in anni successivi. (Nel caso di specie l'amministrazione aveva considerato antieconomiche le spese afferenti l'acquisto di mobili per uso ufficio).

L'abuso del diritto non si deve limitare infatti ad un semplice vantaggio fiscale che fa parte delle libere scelte imprenditoriali, ma di un vero e proprio disegno attuato solo ed unicamente per aggirare una norma di legge.

La detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto addebitata a un operatore economico non può essere messa in discussione con delle semplici presunzioni come quella di antieconomicità. Il diritto di detrazione va infatti salvaguardato indipendentemente da qualsiasi altra considerazione

*d.P.R. 633/72, art. 54, co. 5; Corte di giustizia UE C-273/18.*

---

**Sentenza n. 0426/2020, del 17.02.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Gino Cirelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa - interessi passivi - patrimonializzazione - rilevanza del contratto - non sussiste - impiego effettivo delle somme mutate - rileva.**

Nella determinazione del reddito di impresa commerciale e ai fini della individuazione degli interessi passivi che possono essere patrimonializzati rimane indifferente la forma o il tipo di contratto stipulato con gli istituti di credito per garantire all'impresa la disponibilità delle risorse finanziarie. Anche attraverso aperture di credito in conto corrente, infatti, vengono liquidati costi e spese di diretta imputazione, che come tali sfuggono alle limitazioni di ordine quantitativo previste dall'articolo 96 del d.P.R. 917/86.

*d.P.R. 917/86, artt. 96 e 110, co. 1, lett. b, art. 38; Cass. 3787/13, 2908/13, 15981/02.*

---

**Sentenza n. 0427/2020, del 17.02.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Valerio Bolognesi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Società in liquidazione - sanzioni amministrative - principio di responsabilità - art. 11, d.lgs. 472/97 - non si applica.**

Non è applicabile alle società dotate di personalità giuridica il principio di responsabilità solidale di cui all'art. 11, d.lgs. 472/97 così come è parimenti incompatibile l'art. 7, l. 326/03.

*d.lgs. 472/97, art. 11, l. 326/03, art. 7, co. 1, d.P.R. 602/73, art. 36, art. 2495 Cod. civ.; Cass. 4775/16, 9094/17.*

---

**Sentenza n. 0428/2020, del 17.02.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Valerio Bolognesi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - modifica della pretesa erariale in corso di giudizio - vittoria dell'ufficio - compensazione delle spese - è ragionevole.**

È ragionevole e conforme ai principi del diritto la compensazione delle spese processuali a termine di un contenzioso che ha visto l'Ufficio vittorioso solo in seguito a modifica della pretesa erariale avvenuta parzialmente, e incostanza del giudizio stesso. La modifica *in itinere* della pretesa erariale non permette infatti di considerare l'amministrazione finanziaria come pienamente vittoriosa.

---

**Sentenza n. 0429/2020, del 17.02.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Valerio Bolognesi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - frode - falsa lettera di intenti - consapevolezza della frode - presunzione - necessità di illustrazione della condotta esigibile - responsabilità dell'ufficio - è tale.**

Nell'ambito del recupero IVA scaturente dall'accertamento di frodi mediante false lettere di intenti, l'operatore economico che asseritamente ha partecipato in modo incolpevole alla frode non può essere responsabilizzato alla luce di un mancato approfondito controllo nei confronti del suo fornitore.

Affinché siffatta responsabilità scatti, infatti, è necessario che l'Ufficio in sede procedimentale e processuale illustri quale sarebbe stata la condotta esigibile e quali fatti sintomatici di una possibile frode avrebbero dovuto provocare nei confronti del contribuente un innalzamento del livello dei controlli ordinariamente esigibile.

*d.P.R. 633/72, art. 8; Cass. 176/15.*

---

**Sentenza n. 0430/2020, del 17.02.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Impresa commerciale - implementazione di servizio di smaltimento di rifiuti in house - debenza TARI - non consegue.**

Il concessionario del servizio pubblico di gestione e raccolta rifiuti non può pretendere il pagamento della TARI da parte dell'operatore economico qualora quest'ultimo provveda in proprio allo smaltimento dei rifiuti generati da una parte della sua attività produttiva. (Nel caso di specie si trattava di impresa attiva nel settore della logistica e produttrice di imballi per il trasporto merce).

*D.lgs. 546/92, art. 53.*

---

**Sentenza n. 0432/2020, del 17.02.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Dichiarazione dei redditi - incompleta o inesatta - può essere - integrata o modificata.**

**Cessioni di partecipazioni societarie - costituiscono - plusvalenze esenti.**

La dichiarazione dei redditi incompleta o inesatta può essere modificata o integrata dal contribuente.

Le plusvalenze derivanti da partecipazioni in società commerciali (di capitali o di persone) possono godere dell'esenzione da tassazione: ne deriva l'esclusione dell'addebito di qualsiasi vantaggio economico derivante dalla cessione di una partecipazione societaria.

*d.P.R. 917/86, art. 87; d.P.R. 322/98, art. 2, co. 8, 8-bis.*

---

**Sentenza n. 0433/2020, del 17.02.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Società immobiliare - fase di liquidazione - cessione di immobile - applicazione dell'IVA - non consegue - applicazione dell'imposta di registro - consegue.**

Va assoggettata ad imposta di registro con aliquota proporzionale e non ad IVA la cessione di un immobile da parte di una società edile che avvenga durante la fase di liquidazione della società, e a condizione che la società stessa non abbia condotto sugli immobili in questione lavori di particolare importanza.

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

---

**Sentenza n. 0440/2020, del 17.02.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Elisabetta Mainini*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**IRAP - applicazione - disciplina di transfer pricing - è ammessa.**  
**Accertamento integrativo - sussistenza di nuovi elementi - probatoriamente rilevanti - è legittimo.**  
**Finanziamento infruttifero - è legittimo - transfer pricing - non applicato.**

È estesa anche all'IRAP, con l'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2014, l'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento, e con effetto retroattivo ai periodi d'imposta precedenti. Ne deriva che è ammessa la possibilità di notificare formalmente la pretesa tributaria al contribuente, a seguito di un'attività di controllo sostanziale da parte dell'Agenzia delle Entrate, integrando o modificando in aumento, entro la scadenza dei termini stabiliti, l'avviso di accertamento emesso in un momento precedente, previa sussistenza di nuovi elementi probatoriamente rilevanti, sconosciuti al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento originario, mentre per converso l'apprezzamento di elementi già noti all'Amministrazione Finanziaria è precluso.

In materia di *transfer pricing*, la concessione di un finanziamento infruttifero è considerata una scelta imprenditoriale legittima.

Ai fini dell'applicazione della norma tributaria relativa ai prezzi di trasferimento è necessario che la transazione economica sia eseguita tra imprese appartenenti allo stesso gruppo e sussista una duplice condizione: l'operazione negoziale infragruppo deve essere capace di generare, per la società contribuente, componenti reddituali positivi o negativi e dall'applicazione del criterio del valore normale deve derivare un aumento del reddito imponibile.

Tali condizioni sono estranee al caso di specie, ove la gratuità del finanziamento preclude la rettifica quantitativa.

*d.P.R. 600/73, art. 41-bis, art. 43, d.P.R. 917/86, art. 9, co. 3, art. 110, co. 7; Cass. 27087/14, 15005/15, 13387/16, 27018/17, 1102/19.*

---

***Sentenza n. 0448/2020, del 18.02.2020, Sez. 09***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Alberto Pasi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Deducibilità costi pubblicitari - sussistenza - principi generali - comparazione - non rileva.**

Sono deducibili le spese di pubblicità qualora rispondano ai principi generali di competenza, certezza, oggettiva determinabilità e inerenza. Di conseguenza, esistendo fatture idonee per dedurre i costi pubblicitari, a nulla rileva la determinazione del costo deducibile per comparazione con quello dedotto da altro soggetto contribuente, per una medesima prestazione.

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

---

***Sentenza n. 0467/2020, del 17.02.2020, Sez. 14***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Non è automatica - la consapevolezza della partecipazione - del contribuente - alla condotta fraudolenta della A.S.D - in carenza di prove.**  
**Antieconomicità - costi pubblicitari - valutata prospetticamente.**  
**Corrispettivo - a favore di A.S.D - è spesa di pubblicità - di cui natura e inerenza - prova contraria - non è ammessa.**

Qualora venga accertato un meccanismo fraudolento posto in essere da una A.S.D., al fine di poter usufruire delle agevolazioni previste dalla legge 389/91, non è da ritenere automaticamente consapevole partecipe alla condotta fraudolenta, il contribuente che utilizza le fatture emesse dall'associazione, in carenza di prove, circa la consapevolezza della partecipazione del contribuente.

L'antieconomicità relativa ai costi pubblicitari sostenuti dal contribuente deve essere valutata in modo prospettico, essendo il contratto di sponsorizzazione volto a pubblicizzare l'immagine e l'attività dello sponsor nel futuro.

Il corrispettivo in denaro o in natura erogato in favore delle A.S.D. costituisce, per il soggetto erogante, una spesa di pubblicità: non è ammessa prova contraria circa la natura e l'inerenza della spesa pubblicitaria, qualora sussista una specifica attività del beneficiario volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante.

*l. 389/91; l. 289/02, art. 90, co.8.*

---

***Sentenza n. 0470/2020, del 17.02.2020, Sez. 14***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

***Thema decidendum e motivi doglianze del contribuente - costituiscono motivazione - della decisione della C.T.P.***

***Contratto di locazione - riferimento come "dante causa" - afferma disponibilità dei beni.***

La decisione della C.T.P. si considera motivata, qualora, nella premessa, i giudici di primo grado abbiano circoscritto il *thema decidendum* e i motivi delle doglianze del contribuente.

Il riferimento del contribuente come dante causa nel contratto di locazione afferma la disponibilità dei beni in capo al medesimo: di conseguenza, i ricavi accertati provenienti da tali beni costituiscono materia imponibile per il contribuente.

---

***Sentenza n. 0480/2020, del 17.02.2020, Sez. 12***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Silvia Giorgi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

***Beni strumentali - Sovraccosto iniziale - quote di ammortamento - rileva.***

***Benefici per investimenti ambientali - limitazione - a costi supplementari di investimento - sussiste.***

***Costi di ammortamento - sono costi operativi.***

Gli Stati membri possono concedere aiuti a favore delle imprese che investono in energie rinnovabili. In caso di incentivi agli investimenti, le quote di ammortamento dei beni strumentali acquistati (nel caso di specie, un impianto fotovoltaico) vengono ricomprese nel calcolo del sovraccosto iniziale, il quale rappresenta il costo di acquisizione del cespite. Ne deriva che il costo di acquisizione è la somma degli ammortamenti da stanziare a conto economico negli anni successivi affinché possa incidere nel risultato d'esercizio *pro quota*.

I benefici per gli investimenti ambientali sono rigorosamente limitati ai costi d'investimento supplementari necessari per conseguire gli obiettivi di tutela ambientale. Ne deriva che, ai fini della definizione del valore dell'ammortamento è necessario considerare il sovraccosto iniziale, più precisamente il costo di acquisizione del bene materiale.

I costi di ammortamento rientrano tra i costi operativi.

*Disciplina Comunitaria 2008/C/82/01, C/37/01.*

---

**Sentenza n. 0481/2020, del 17.02.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**A.S.D. - macro-organizzazione - indizio - presenza in unico sito - è tale.**  
**Regolare tenuta dei registri - macro-organizzazione - è necessaria.**  
**Regime fiscale agevolato - condizioni di applicazione - proventi inferiori ai limiti normativi - riconoscimento sportivo del CONI - sono tali.**

Sono indizi di sussistenza di una macro-organizzazione tra A.S.D. la presenza di un unico sito di un ente in cui vengono menzionate e raggruppate anche altre A.S.D., l'unicità di locali in cui viene svolta la pratica sportiva, i flussi finanziari dall'una all'altra di tali associazioni con accrediti e addebiti reciproci, i contratti di sponsorizzazione comuni e l'unicità di soggetti che prestano la propria attività a favore delle diverse realtà sportive.

È obbligo della macro-organizzazione contribuente provvedere alla puntuale e trasparente tenuta dei registri, al fine di dare prova di una regolare vita associativa. Ne deriva l'applicazione del regime fiscale agevolato previsto dalla legge, qualora, dalle scritture contabili, emergano proventi non superiori ai limiti normativi, previo riconoscimento sportivo da parte del CONI.

*L. 398/91.*

---

**Sentenza n. 0482/2020, del 17.02.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Avviso di accertamento - sottoscrizione - delega - presupposti - ragioni organizzative - sono tali - sindacabilità da parte del contribuente - non sussiste.**  
**Avviso di accertamento - preceduto da richiesta di documenti - è legittimo.**  
**Regola dell'indeducibilità dei costi - applicazione - contratti di leasing non superiori a cinque anni - sussiste.**

Si ritiene sufficientemente motivata la delega che il direttore provinciale rilascia al firmatario dell'avviso di accertamento, qualora essa avvenga per ragioni organizzative dell'ufficio, le quali non sono sindacabili da parte del contribuente.

L'avviso di accertamento preceduto dalla richiesta di trasmissione di documenti, in carenza di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente, è legittimo.

Qualsiasi impresa che, nel periodo d'imposta precedente a quello di emanazione della legge n. 44/2012, abbia concluso contratti di leasing di durata non superiore a cinque anni, è sottoposta alla regola dell'indeducibilità dei costi.

*d.P.R. 917/86, art. 102, co. 7; l. 212/2000, art. 12, co.7.*

---

**Sentenza n. 0507/2020, del 14.02.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Valerio Bolognesi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Cessione di fabbricato esistente - previa istanza di demolizione e ricostruzione - riqualificazione in terreno edificabile - non è possibile - plusvalenza realizzata - non è tassabile.**

La cessione di un fabbricato esistente, anche qualora in data antecedente alla stipula sia stata presentata istanza di concessione a demolire e ricostruire, non può essere riqualificata dall'Ufficio come cessione di terreno edificabile. Ne consegue che la plusvalenza eventualmente realizzata non è imponibile.

*d.P.R. 917/86, art. 67; Cass. 18628/18.*

---



**Sentenza n. 0521/2020, del 20.02.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Bruno Lelli*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Tassa automobilistica - anno 2013 - esenzione - veicolo ultraventennale - certificato di storicità - non rileva.**

La tassa automobilistica è tributo derivato: è istituito con disciplina statale e attribuito poi alle regioni, pertanto la Regione non può escludere esenzioni che sono già previste da leggi statali. Ne consegue che, non prevedendo la legge statale particolari iscrizioni in uno dei registri ASI, quindi non essendo necessario il possesso del relativo certificato, il veicolo ultraventennale è esentato dalla tassa automobilistica relativa all'anno 2013. L'esenzione dipende da un accertamento generale ed astratto eseguito dal suddetto ente, che consiste nel verificare se il veicolo rientri o meno in un elenco analitico di modelli e marche.

*L.r.E.R. 15/12, art.7, co.2, D. Lgs. 285/92, art. 60; Corte Cost. 122/19.*

---

**Sentenza n. 0530/2020, del 18.02.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Daniela Gobbi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Accertamento - studi di settore - esistenza di indizi gravi, precisi e concordanti - è necessaria.**

**Discordanza tra reddito dichiarato e accertato - contraddittorio - è necessario.**

**Studio di settore - onere della prova ente impositore - dimostrare standard prescelto - è tale - onere del contribuente - provare l'esistenza concreta di reddito inferiore è tale.**

L'esistenza di indizi di maggior reddito gravi, precisi e concordanti legittima l'accertamento analitico - induttivo basato sugli studi di settore, che consente la determinazione presuntiva dei ricavi o dei compensi attribuibili al contribuente sulla base di una capacità potenziale a produrli.

Nel caso di discordanza tra i ricavi dichiarati dal contribuente e quelli indicati dallo studio di settore, l'Ufficio ha l'obbligo di attivare un contraddittorio con il contribuente. Ne deriva la necessità da parte dell'ente impositore di dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto, e quello del contribuente di provare la sussistenza, in concreto, di condizioni che giustificano un reddito inferiore rispetto a quello considerato normale secondo la procedura di accertamento standardizzato.

*d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d); D. L. 331/93, art. 62 - sexies; Cass. 24330/19.*

---

**Sentenza n. 0532/2020, del 18.02.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Daniela Gobbi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Redditi da sublocazione - qualificazione- redditi diversi - tassazione indipendentemente - dalla percezione - secondo principio di cassa - sussiste. Cedolare secca - non è ammessa. Ricevuta non fiscale - emissione da parte del conduttore - prova dell'avvenuto incasso - è tale.**

I redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili rientrano nella categoria dei redditi diversi. Essi concorrono alla formazione del reddito complessivo del sublocatore, indipendentemente dalla loro percezione e vengono tassati secondo il principio di cassa. L'applicazione della cedolare secca non è ammessa in caso di sublocazione.

Ai fini della prova dell'avvenuto incasso del reddito da sublocazione, il conduttore è obbligato a rilasciare una ricevuta non fiscale. Qualora non adempia a tale obbligo, è passibile di accertamento per mancata dichiarazione del reddito, con applicazione delle sanzioni per gli importi non dichiarati.

L'interruzione del pagamento delle imposte sui canoni, concordati e non percepiti, può avvenire solamente nel caso in cui il sublocatore proceda con un'ingiunzione di sfratto, oppure risolva bonariamente il contratto. Ne consegue che è onere del sublocatore segnalare all'Ufficio il mancato incasso.

*d.P.R. 917/86, art. 67, co. 1, lett. h), art. 71, co. 2; Cass. 16246/15.*

---

**Sentenza n. 0544/2020, del 20.02.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Lucia Ciampini*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Cooperative a mutualità prevalente - regime di parziale o totale detassazione reddito - non sussiste. Perdite fiscali - rilevanti - per il loro intero ammontare.**

Non sono da ritenersi applicabili alle cooperative a mutualità prevalente le limitazioni alla rilevanza delle perdite fiscali previste per le attività che fruiscono di regime di parziale o totale detassazione del reddito.

Ne deriva che le perdite fiscali, relative alle società cooperative a mutualità prevalente, assumono rilevanza per il loro intero ammontare sia se utilizzate in compensazione con altri redditi, come avviene in caso di consolidato fiscale, sia se riportate e utilizzate nei periodi d'imposta futuri.

In quest'ultimo caso, esse possono essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi a quello in cui si è verificata la perdita, in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi.

*d.P.R. 917/86, art. 83, art. 84, art. 118, L. 904/77, art. 12.*

---

**Sentenza n. 0545/2020, del 20.02.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Rocco Criscuolo*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**IVA - operazioni escluse - mancanza territorialità - sono tali.**

**Erronea applicazione dell'IVA - pagamento imposta - rivalsa - detrazione - sono privi di fondamento.**

**Irretroattività - legge 205/17 - diritto detrazione - IVA superiore a imposta effettiva.**

Sono operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA quelle prive del requisito di territorialità. Ne deriva che tali operazioni non danno diritto alla detrazione dell'imposta e non fanno sorgere né il debito d'imposta né gli obblighi formali.

Qualora un'operazione sia erroneamente assoggettata all'IVA, restano privi di fondamento il pagamento dell'imposta da parte del cedente, la rivalsa effettuata nei confronti del cessionario e la detrazione operata da quest'ultimo nella dichiarazione IVA. Ne conseguono allora: il diritto del cedente di chiedere il rimborso dell'IVA all'Amministrazione Finanziaria; il diritto del cessionario di chiedere al cedente la restituzione dell'IVA versata secondo la rivalsa; il potere-dovere dell'Amministrazione Finanziaria di escludere la detrazione dell'IVA pagata in rivalsa dalla dichiarazione IVA presentata dal cessionario.

Per i periodi d'imposta successivi all'entrata in vigore della legge 205/2017, resta fermo il diritto del cessionario alla detrazione dell'imposta, nel caso di applicazione dell'IVA in misura superiore a quella effettiva, assolta erroneamente dal cedente.

*d.P.R. 633/72, art. 7, art. 19, d. lgs. 471/97, art. 6, co. 6; Cass. 15536/18, 24001/18.*

---

**Sentenza n. 0551/2020, del 17.02.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Cristina Salvadori*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa - prezzi di trasferimento - transfer price - norma antielusiva - non è tale - contraddittorio - non è necessario.**

**Transfer price - prova dell'ufficio - oggetto - risparmio fiscale del contribuente - non è tale - diversità dei prezzi infragruppo - è sufficiente.**

La disciplina sui prezzi di trasferimento (*transfer price*) non ha valenza antielusiva e non necessità di previo contraddittorio con il contribuente per la sua applicazione.

Nell'ambito di un accertamento fondato sul regime dei prezzi di trasferimento l'ufficio non deve dimostrare l'effettivo vantaggio fiscale raggiunto dal contribuente, ma soltanto il fatto che i prezzi praticati nelle transazioni all'interno del gruppo sono diversi rispetto a quelli ordinariamente rinvenibili sul mercato tra parti non correlate.

*l. 212/00, art. 12, co. 7, d.P.R. 917/86, art. 9, co. 3 e art. 110, co. 7; Cass. 24823/15, 23670/18.*

---

**Sentenza n. 0583/2020, del 24.02.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Gianluigi Morlini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Trust successorio - conferimento di beni - applicazione delle imposte ipocatastali - misura proporzionale - non consegue.**

**Trust - conferimento beni - imposte ipocatastali in misura fissa - coerenza con art. 53 Cost. - sussiste.**

Il *Trust* successorio con il quale un soggetto segrega porzione del proprio patrimonio a favore di suoi successori (nel caso, nascituri) nominando come *trustee* un figlio non sconta l'imposta di registro in misura proporzionale in quanto applicare un tributo proporzionale a tale atto gestorio determinerebbe violazione del principio di capacità contributiva sancito dall'articolo 53 della Carta costituzionale.

L'atto di segregazione di beni in *Trust* non può essere equiparato alla cessione dei beni stessi ai fini dell'imposizione diretta che ne dovrebbe conseguire.

*d.l. 262/06, art. 2, d.P.R. 600/73, art. 38; CTR Emilia Romagna 1488/19, 109/19, 2016/18, 1143/18, 1142/18, Cass. 25478/15, 25479/15, 21616/16, 19167/19, 16699/19, 734/19.*

---

**Sentenza n. 0590/2020, del 24.02.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Tassazione immobiliare - immobile di lusso - d.m. 02.08.1969 - si applica.**  
**Immobile di lusso - requisiti - qualificazione dei vani - analogia funzionale - rileva.**

I requisiti per la qualificazione di un immobile a uso abitativo come “di lusso” sono stabiliti dal d.m. 02.08.1969. Tra questi rileva la superficie utile complessiva, tenuto conto della specifica destinazione di ogni vano. La qualificazione di un vano in modo formalmente diverso da quanto previsto dal decreto ministeriale non impedisce all'Ufficio di conteggiare nella superficie utile complessiva anche le suddette porzioni di un immobile quando sostanzialmente assolvono alla stessa finalità. (Nel caso di specie si rigetta l'interpretazione del contribuente-appellante secondo la quale un vano ripostiglio sarebbe equivalente a una cantina, dal punto di vista terminologico, e un vano adibito a sgombraroba sarebbe equivalente a una soffitta).

*d.m. 02.08.1969, artt. 5 e 6, art. 38; Cass. 25674/13, 10191/16, 17555/16.*

---

**Sentenza n. 0591/2020, del 21.02.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Giuliano Andreoli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRAP - soggettività passiva - autonoma organizzazione - utilizzo dell'abitazione per attività professionale - non è tale - imposta - non è dovuta.**  
**IRAP - autonoma organizzazione - partecipazione in società di capitali - connessione con l'attività - assenza di ruoli direttivi - soggettività passiva IRAP - non è determinata.**

È privo di autonoma organizzazione, e conseguentemente non è soggetto passivo IRAP il lavoratore autonomo (nel caso di specie, un ingegnere) che svolga la sua attività presso la propria residenza, impiegando promiscuamente la sua abitazione. Non rileva ai fini dell'accertamento di un'autonoma organizzazione la partecipazione (minoritaria) del contribuente lavoratore autonomo a una società di capitali il cui oggetto è afferente all'attività professionale qualora il contribuente non abbia all'interno della società incarichi direttivi o dirigenziali ma si limiti a una mera partecipazione di capitale, stante la oggettiva differenza dal punto di vista tributario e ai fini dell'accertamento di una autonoma organizzazione di un'associazione professionale da una partecipazione in una società di capitali.

*Cass. 3207/17, 17566/16, 9214/07, CTR Emilia Romagna 811/19, 1320/19.*

---

**Sentenza n. 0594/2020, del 24.02.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Gino Cirelli, Relatore: Carlo Coco*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Fiscalità immobiliare - classamento catastale definitivo - vincolo all'ente impositore - è tale - rilevanza ai fini ICI - sussiste.**

**Base imponibile - imposta di registro - imposte ipocatastali - ICI - è la stessa.**

Il provvedimento di classamento catastale divenuto definitivo non vincola solo il contribuente ma anche l'ente impositore che è tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base della rendita, costituente il presupposto di fatto necessario ed insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge a tale dato correla.

La determinazione della rendita catastale da parte del competente ufficio dell'Agenzia del Territorio manifesta i suoi effetti anche nei confronti dell'ICI in ragione del collegamento funzionale tra le scritture catastali e gli uffici tributari dei comuni. Ne consegue che la base imponibile diventa la stessa sia ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali che dell'imposta comunale sugli immobili, e la competenza al classamento e alla conseguente attribuzione della rendita catastale è dell'ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio nel cui ambito si trova l'immobile.

*d.lgs. 446/97, art. 59, co. 1, lett. d, l. 214/11, Cass. SS. UU. 13378/16, Cass. 9203/07, 6386/06.*

---

**Sentenza n. 0598/2020, del 21.02.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Daniela Gobbi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Sanzioni amministrative - omesso versamento di un'imposta - indebita istanza di rimborso - identità delle fattispecie - non sussiste - sanzionabilità - non consegue.**

Il principio di legalità che ispira l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie impedisce di equiparare l'omesso versamento di un'imposta a una indebita richiesta di rimborso di tributo già versato stante la oggettiva diversità delle condotte.

L'istanza di rimborso in assenza di presupposto è infatti punita da una diversa disposizione applicabile (nel caso di specie l'art. 5, co. 5 d.lgs. 471/97).

*d.lgs. 471/97, art. 13, d.l. 223/06, art. 36, co. 7, d.P.R. 633/72, art. 30, co. 3, lett. c; Cass. 4793/14, 18140/10, 1368/13.*

---

**Sentenza n. 0599/2020, del 24.02.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento sintetico - redditometro - spread - 25% - calcolo - sulla base del reddito dichiarato - è tale.**

**Redditometro - prova contraria - è possibile - redditi esenti o soggetti alla ritenuta - prova della percezione - è necessaria - prova dell'utilizzo - non è necessaria.**

L'applicazione *ratione temporis* dell'accertamento sintetico di matrice redditometrica (cd. "redditometro") è possibile, tra l'altro, quando lo scostamento tra reddito dichiarato e reddito sinteticamente determinato è superiore al 25% per due o più periodi d'imposta, fermo restando che l'incremento del 25% è da calcolare sul reddito effettivamente dichiarato dal contribuente nel periodo d'imposta sottoposto a scrutinio.

Il contribuente deve avere comunque la possibilità di fornire prova contraria, ivi inclusa la dimostrazione della disponibilità di ulteriori redditi esenti ovvero soggetti a ritenuta alla fonte, ancorché non sia necessario dimostrare che tali redditi siano stati effettivamente utilizzati per far fronte alle spese contestate nell'ambito dell'accertamento sintetico. È tuttavia necessaria prova documentale della percezione dei suddetti redditi.

*d.P.R. 600/73, art. 38; Cass. 25649/16, 237/09, 8995/14, 12067/08.*

---

**Sentenza n. 0600/2020, del 24.02.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Mirella Giucciardi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - appello - termini - computo - disciplina del codice di procedura civile - si applica.**

È inammissibile per decorrenza dei termini l'appello proposto in Commissione Regionale qualora il plico raccomandato risulti spedito oltre il limite previsto dalla legge.

In ragione del rinvio generalizzato al codice di procedura civile, anche all'appello nel processo tributario trova applicazione il sistema della computazione previsto nel diritto processuale civile il quale non opera *ex numero* quanto piuttosto *ex nominatione dierum*: ciò vale a dire che il decorso del tempo si ha indipendentemente dall'effettivo numero dei giorni compresi nel rispettivo periodo, allo spirare del giorno corrispondente a quello del mese iniziale.

*d.lgs 546/92, art. 38, co. 3, artt. 155, 327, co. 1 c.p.c., art. 2963, co. 4 Cod. civ.; Cass. 11096/17, 22699/13, 22685/15, 17313/15.*

**Sentenza n. 0602/2020, del 24.02.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Mirella Guicciardi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa commerciale - costi deducibili - afferenza a immobile di terzi condotto in locazione - sono tali - rilevanza fiscale - sussiste.**

Sono deducibili dal reddito di impresa commerciale le spese sostenute per la costruzione di un immobile (nel caso di specie, un capannone) su terreno altrui (nel caso di specie, la coniuge del ricorrente) concesso in locazione.

Non osta a tale conclusione il principio di accessione di immobile da immobile posto che la giurisprudenza di legittimità da tempo ha riconosciuto come deducibili le spese afferenti a un cespite di proprietà terzi, che tuttavia venga effettivamente impiegato nell'attività economica dell'impresa.

*d.P.R. 917/86, art. 108, co. 3, art. 109, co. 1; Cass. 23136/13, 19768/13, 2851/67, 3721/74, 23547/17.*

---

**Sentenza n. 0604/2020, del 24.02.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - omissione di pronuncia - rinnovo dell'appello è possibile-rispetto dei termini - è necessario.**

**IRAP - autonoma organizzazione - commentatore sportivo televisivo - soggettività passiva - non sussiste.**

Un punto su cui il giudice abbia omesso di decidere può essere oggetto di un secondo contenzioso qualora i termini processuali lo permettano.

E' privo di autonoma organizzazione e quindi non è soggetto passivo Irap la persona che svolga occasionalmente il lavoro di commentatore sportivo televisivo senza alcuna organizzazione di mezzi e di persone pieno agevolati nella suddetta attività.

*d.lgs. 137/98, art. 1, Cass. 1542/15, 2589/14.*

---



**Sentenza n. 0605/2020, del 24.02.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Mirella Guicciardi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**ICI - agevolazione - imprenditore agricolo individuale - applicazione alle società agricole - è possibile - rispetto dei requisiti - è necessario.**

Le agevolazioni previste dalla legge ai fini ICI nei confronti degli imprenditori agricoli professionali si applicano anche a favore delle società agricole qualora tutti i loro membri rispettino i requisiti previsti dalla legge.

*d.lgs. 504/92, art. 9, co. 1 e art. 2, co. 1, lett. b, d.lgs. 99/04, art. 1, d.lgs. 446/97, art. 58, co. 2 e art. 59, co. 1, lett. a, l. 9/63, art. 11; Cass. 28062/18.*

---

**Sentenza n. 0606/2020, del 24.02.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Associazione sportiva dilettantistica - persona fisica - promotore di contratti di sponsorizzazione - superamento dei limiti della norma tributaria - responsabilità - art. 38 Cod. civ. - si applica.**

La persona fisica che abbia svolto attività di procacciatore di affari (nel caso di specie di contratti di sponsorizzazione) a favore di una associazione sportiva dilettantistica che abbia operato oltre i limiti di legge, è responsabile congiuntamente a questa per gli obblighi tributari che ne derivano nonché per le sanzioni.

L'articolo 38 Cod. civ. infatti sancisce la responsabilità personale e solidale di colui che agisce in nome e per conto dell'Associazione non riconosciuta anche al di fuori del rappresentante di questa, qualora abbia concretamente concorso al perfezionamento di rapporti obbligatori tra questa e soggetti terzi.

*l. 389/81, art. 38 Cod. civ., d.lgs. 472/97, art. 7; Cass. 19486/09.*

---

**Sentenza n. 0620/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Giovanni Treré*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**TARSU - applicazione - casa famiglia - attività commerciale ricettiva - è equivalente - tributo - si applica.**  
**Convento di suore - TARSU - equiparazione a famiglia - non sussiste - tariffa agevolata per ordini religiosi - si applica.**

È assoggettata a TARSU come una qualsiasi altra struttura ricettiva una “casa famiglia” gestita da un ordine religioso, qualora sia normalmente destinata ad accogliere ospiti verso il pagamento di un corrispettivo specifico.

Non è applicabile la TARSU prevista per le famiglie a un convento di suore finalizzato allo svolgimento dell'attività ad esso propria, posto che è da applicarsi solamente la tariffa agevolata riservata appunto ad associazioni circoli e istituzioni politiche sindacali e religiose.

*d.lgs. 507/93.*

---

**Sentenza n. 0621/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Giovanni Treré*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - rapporto di pertinenzialità - pertinenza - presupposto - destinazione di una cosa alla fruizione di un'altra - è sufficiente - indicazione formale - atto di cessione - non è rilevante.**

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro il concetto di pertinenza è fondato sul criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell'area che ha esclusivo rilievo formale.

Gli ulteriori requisiti stabiliti dall'amministrazione finanziaria affinché il suddetto rapporto di pertinenza possa essere rilevante (vale a dire che ne sia data evidenza nell'atto di cessione e che siano indicati i corrispettivi separati) non sono previste dalla norma e il loro mancato rispetto non ha conseguenze pregiudizievoli in capo al contribuente posto che il frutto di una circolare ministeriale (Circ. 12/E del 01.03.2007).

*d.P.R. 131/86, art. 23 e 24, art. 38; Cass. 3148/15, 3516/06.*

---

**Sentenza n. 0622/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Giovanni Treré*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - valore dell'immobile ceduto - criteri di determinazione - comparativo - di capitalizzazione - sono adeguati - utilizzo di altri criteri - è possibile.**

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro e nel procedere alla rettifica dei valori dichiarati dalle parti in sede di trasferimenti immobiliari, l'Amministrazione finanziaria può utilizzare comparativamente i valori accertati in occasioni di trasferimenti aventi ad oggetto immobili analoghi ovvero le tabelle OMI. La norma tuttavia non proibisce l'utilizzo di altri elementi che, in ragione del caso concreto, possano incidere sulla valutazione complessiva del cespite.

Sono così utilizzabili, senza alcuna gerarchia, il criterio comparativo, quello di capitalizzazione e quello residuo, ove con il primo si fa riferimento ai prezzi pagati per immobili con caratteristiche analoghe, con il secondo al tasso di investimento immobiliare alla data dell'atto e con il terzo appunto a ogni altro metodo ritenuto adeguato.

Ai fini di procedere con il metodo comparativo è necessario che gli altri immobili considerati abbiano caratteristiche analoghe a quello sottoposto a verifica e che si tenga conto come nel caso di specie della crisi immobiliare ai fini della determinazione del valore dell'immobile.

*d.P.R. 131/86, art. 51; Cass. 4363/11.*

---

**Sentenza n. 0628/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Giovanni Treré*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - accertamento - periodo d'imposta pregresso - efficacia sul periodo d'imposta successivo - sussiste - mancato passaggio in giudicato della sentenza pregressa - non rileva.**

Il giudice tributario chiamato a decidere sulla debenza di un tributo in un determinato ammontare in un preciso periodo d'imposta, può tenere conto di una sentenza non passata in giudicato e riferita al periodo d'imposta precedente ai fini di confermare o annullare la pretesa tributaria. (Nel caso di specie la commissione tributaria provinciale aveva confermato un credito di imposta del contribuente in un periodo precedente il cui disconoscimento aveva fondato il recupero della amministrazione finanziaria in un periodo d'imposta successivo).

**Sentenza n. 0632/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Antonella Ioffredi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - registrazione degli atti enunciati - condizione - rilevanza fra le medesime parti - è necessaria.**

L'imposta di registro si applica anche alle disposizioni enunciate in un contratto solo se dette disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati sono state poste in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione. tale circostanza non ricorre qualora il pagamento dovuto a fronte della cessione di un complesso immobiliare avvenga mediante cessione di credito nei confronti di soggetto terzo.

*d.P.R. 131/86, art. 22, co. 1, Tariffa Parte I, art. 9.*

---

**Sentenza n. 0635/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte dirette - IRPEF - redditi diversi - cessione di terreno con annesso fabbricato - riqualificazione in area edificabile - non è possibile.**

La cessione di un terreno con annesso fabbricato da demolire onde addivenire alla costruzione di più appartamenti non può essere riqualificata dall'amministrazione finanziaria come cessione di area edificabile ai fini della tassazione della plusvalenza realizzata come reddito "diverso" da parte del venditore.

*d.P.R. 917/86, art. 67, co. 1, lett. b. art. 1362 Cod. civ.; Cass. 19129/17.*

---

**Sentenza n. 0636/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Società - utili occulti - presunzione di distribuzione - ristretta base sociale - presunzione *iuris tantum* - è tale - prova contraria - prova negativa - non è tale. Presunzione di distribuzione di utili - prova contraria - estraneità alla gestione sociale - è tale.**

La presunzione relativa di distribuzione degli utili extrabilancio ai soci può essere superata dal socio di minoranza non attraverso la cosiddetta prova negativa, di per sé diabolica, ma semplicemente allegando elementi che depongono in modo univoco in merito alla sua estraneità rispetto alle condotte poste in essere dall'amministratore socio di maggioranza.

Affinché l'atto di accertamento nei confronti della società riverberi anche rispetto al socio nelle ipotesi di vincolo sociale "a ristretta base societaria" è necessario che l'atto sia notificato anche a quest'ultimo

*d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d.*

---

***Sentenza n. 0638/2020, del 26.02.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito di lavoro autonomo - determinazione - fatture insolute - non rilevano.  
Fattura insoluta - documento - è tale - valenza probatoria - consegue.**

Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo non si tiene conto dei proventi rappresentati in fatture rimaste insolute. la produzione in sede di accertamento e poi successivamente in giudizio di fattura insoluta non costituisce dichiarazione tributaria ma oggetto di prova documentale come tale apprezzabile da parte del giudice e dell'autorità procedente.

*d.lgs. 546/92, art. 36.*

---

***Sentenza n. 0639/2020, del 26.02.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Maurizio Truffelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - fattura di acquisto - registrazione - registro acquisti - omessa registrazione - registro pagamenti - detraibilità dell'imposta - consegue comunque.**

Il fatto che una fattura sia stata annotata nel registro IVA degli acquisti ma non in quello degli incassi e pagamenti non fa venire meno per l'imprenditore il diritto di detrarre l'IVA in essa esposta, qualora il bene acquistato oppure (come nel caso di specie) il servizio fruito sia effettivamente inerente all'attività economica.

Indipendentemente dalle modalità di pagamento della prestazione l'Ufficio non può desumere dalla mancata annotazione tra incassi e pagamenti elementi tali da fare presumere l'omesso pagamento della prestazione e conseguentemente la simulazione

del rapporto contrattuale qualora non vi siano altri elementi certi oggettivi ed incontrovertibili che muovano nella medesima direzione.

*d.P.R. 633/73, art. 19; Cass. SS. UU. 4844/87.*

---

**Sentenza n. 0641/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Maurizio Truffelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - omessa presentazione della dichiarazione - spettanza del credito IVA -  
effettività - sussiste.**

L'omessa presentazione della dichiarazione IVA non fa venire meno la possibilità per il contribuente di utilizzare in compensazione, in periodi d'imposta successivi, il credito che da essa sarebbe stato scaturito a condizione che sia effettivo e comprovato altrimenti.

Tale conclusione trova ulteriore conferma in tutti quei casi (come quello in esame nella corrente controversia) in cui il soggetto deputato alla trasmissione della dichiarazione abbia negligenemente omesso di adempiere ai suoi doveri e sia stato costretto in un momento successivo, e solo previa adozione di provvedimento d'urgenza ex articolo 700 c.p.c., da parte del giudice civile a produrre la documentazione necessaria per comprovare la situazione pretensiva del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

*d.lgs. 546/92, art. 19, co. 1, lett. g, dir. 77/388/CEE, art. 18, § 4; Cass. SS. UU. 6488/18, 17757/16, 17758/16, Cass. 22774/06, 19529/11, 20119/18.*

---

**Sentenza n. 0642/2020, del 26.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Maurizio Truffelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRPEF - accertamento sintetico - redditometro - prova contraria del contribuente  
- scudo fiscale - è adeguato - recupero di maggiore imposta - non è possibile.**

Non è possibile procedere nei confronti di un contribuente attraverso un accertamento di tipo sintetico qualora il medesimo si sia avvalso in un periodo di imposta successivo a quelli oggetto di scrutinio della possibilità garantita dal cosiddetto scudo fiscale facendo emergere provviste finanziarie detenute all'estero.

la disponibilità di queste somme può infatti giustificare un tenore di vita e di consumi superiore a quello riferibile al contribuente alla luce del reddito dichiarato.

d.l. 350/01, art. 14, co. 1, lett. a, d.l. 781/09, art. 13 bis; Cass. 28375/19, 27894/18, 4844/87.

---

**Sentenza n. 0643/2020, del 24.02.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Massimiliano Rossi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento - attività finanziarie estere - presunzione di redditività - art. 12, d.l. 78/09 - natura sostanziale - è tale - applicazione retroattiva - non è possibile.**  
**Art. 12, d.l. 78/09 - applicazione retroattiva - incostituzionalità - consegue.**

La presunzione di evasione sancita con riferimento agli investimenti e alle attività di natura finanziaria negli Stati a regime fiscale privilegiato dall'art. 12, co. 2 d.l. 78/09, e in vigore dal 01.07.2009 non ha efficacia retroattiva in quanto non può attribuirsi alla stessa norma natura processuale.

Questo perché le norme in tema di presunzioni sono collocate tra quelle sostanziali nel Codice civile, ed inoltre perché una differente interpretazione sarebbe in conflitto con gli articoli 3 e 24 della Carta costituzionale, pregiudicando l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione.

d.l. 78/09, art. 12, co. 2 e co. 2 bis, artt. 3 e 53 Cost.; Cass. 2662/18.

---

**Sentenza n. 0645/2020, del 27.02.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: e Relatore: Elisabetta Mainini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**ICI - IMU - soggetto concessionario di demanio indisponibile - arenile - campeggio - soggettività passiva - sussiste - temporaneità della concessione - non rileva.**

Il soggetto titolare di concessione demaniale su aree del Demanio marittimo (nel caso di specie trattavasi di campeggio) è soggetto passivo ICI, e successivamente IMU, per quanto riguarda i fabbricati che sulla stessa area insistono, anche nell'ipotesi in cui abbiano valenza temporanea: quindi indipendentemente dalla loro precarietà e dalla qualificazione come prefabbricati e a prescindere dall'accatastamento o meno degli stessi.

Il concessionario di un bene del demanio necessario è considerato titolare di una vera e propria proprietà superficaria, di durata temporanea pari a quella della concessione autorizzata, e regolamentata nella sua modificazione ed estinzione.

*d.lgs. 504/92, art. 1, l. 388/00, art. 18, art. 1140 Cod. civ.; Cass. 9429/19, 24969/10, 30361/18, 10007/19, 15470/10, 4769/04, Cass. SS. UU. 1324/97, 3160/11.*

---

***Sentenza n. 0648/2020, del 02.03.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Giovanni Treré*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - appello - termine lungo - sei mesi - è tale - tardività dell'appello - inammissibilità - consegue.**

L'articolo 327 del codice di procedura civile, estendendo la propria efficacia all'intero ordinamento processuale, si applica anche alle sentenze delle commissioni tributarie. Queste pertanto non possono essere impugnate ove siano trascorsi 6 mesi dalla loro pubblicazione, con tale termine che decorre dal deposito del provvedimento senza che assuma alcun rilievo la comunicazione del relativo avviso da parte della segreteria, a meno che la parte rimasta contumace non dimostri di non avere avuto alcuna conoscenza del processo (ipotesi quest'ultima impossibile nel caso del contribuente ricorrente che proponga appello oltre il termine).

*d.lgs. 546/92, art. 38, co. 3, art. 51, co. 1, art. 327 c.p.c.; Cass. 16004/09.*

---

***Sentenza n. 0649/2020, del 03.03.2020, Sez. 06***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Marcella Angelini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRAP - professionista - collaboratore stabile - autonoma organizzazione - sussiste - imposta - è dovuta.**

È soggetto passivo IRAP, in quanto dotato di un'autonoma organizzazione, il professionista che nel corso del periodo d'imposta controverso si sia avvalso in modo stabile di un collaboratore inquadrato mediante contratto di lavoro subordinato. Non rileva che in precedenti periodi d'imposta l'autonoma organizzazione sia stata disconosciuta dalla giurisprudenza, posto che negli anni oggetto di diverse controversie il collaboratore *de quo* svolgeva un'attività meramente occasionale per il contribuente.

*Cass. 719/19*

---



**Sentenza n. 0651/2020, del 03.03.2020, Sez. 06**

*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*

*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Marcella Angelini*

*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento - IRPEF - imposte sui redditi - notifica - trasferimento di domicilio - effetto - trentesimo giorno dall'avvenuta variazione - è tale - sospensione feriale dei termini - non si applica.**

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto ai fini delle notificazioni dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica.

Tale termine non subisce alcuna sospensione per l'applicazione dei termini feriali posto che questi ultimi trovano applicazione soltanto ai procedimenti giurisdizionali.

*d.P.R. 600/73, art. 58 e art. 60; C. cost. 360/03, Cass. 11632/15.*

---

**Sentenza n. 0654/2020, del 02.03.2020, Sez. 12**

*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*

*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Luciano Contessi*

*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - agevolazione prima casa - immobile di lusso - definizione - superficie utile - 240 mq.**

**Superficie utile - vano al grezzo - mancanza di pavimentazione - è tale - computo ai fini della superficie - è incluso.**

Un immobile a uso abitativo è considerato come di lusso e quindi non beneficia delle agevolazioni "prima casa" ai fini dell'imposta di registro qualora la superficie utile sia superiore a 240 metri quadrati.

Il calcolo della superficie utile non tiene conto della abitabilità di tutti i vani ma solo della loro effettiva utilizzabilità. (Nel caso di specie il contribuente aveva eccepito che alcuni vani dell'immobile, situati al piano terra, non erano oggettivamente abitabili in ragione della mancanza di pavimentazione e dello stato al grezzo delle pareti. La commissione tributaria regionale, nell'accogliere l'appello dell'Agenzia, ha considerato irrilevante lo stato dei vani e ha confermato la natura lussuosa dell'immobile nella parte in cui veniva effettivamente abitato).

*d.P.R. 131/86, art. 1, co. 3, d.m. 02.08.1969; Cass. 17439/13, 10807/12.*

---

**Sentenza n. 0656/2020, del 02.03.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Luciano Contessi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - riqualificazione dell'operazione - rideterminazione del valore - accettazione del valore - acquiescenza implicita sulla natura dell'operazione - non è tale.**

**Imposta di registro - conferimento di immobili a società non residente - ragioni economiche - esteroinvestizione - non sussiste - validità dell'operazione - consegue.**

Qualora nell'ambito dell'applicazione dell'imposta di registro l'ufficio contesti la natura di una operazione di conferimento e il valore degli immobili conferiti con due diversi provvedimenti, ben può il contribuente, nel quadro di una strategia difensiva più complessa, aderire al secondo e contestare il primo senza che la predetta adesione determini acquiescenza implicita anche nella seconda controversia.

E' coerente con valide ragioni economiche, e non costituisce ipotesi abusiva del diritto, la scelta del contribuente di conferire immobili posseduti in Italia a una società residente all'estero (nel caso di specie in Inghilterra) scontando con ciò un'imposta di registro in misura fissa, e non proporzionale, anche qualora la società estera non si caratterizzi per una particolare attività economica, dal momento che la dotazione patrimoniale e l'effettiva incorporazione all'estero escludono ipotesi esteroinvestizione.

*d.P.R. 131/86, artt. 51 e 52, Tariffa Parte I, art. 4; d.P.R. 917/86, art. 23.*

---

**Sentenza n. 0657/2020, del 02.03.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Alberto Zirolodi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Riscossione - iscrizione ipotecaria - comunicazione preventiva al proprietario - è necessaria.**

L'Agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di 30 giorni, verrà dal medesimo iscritta ipoteca, come peraltro prevede testualmente la norma.

*d.P.R. 602/73, art. 77, co. 2 bis.*

---

**Sentenza n. 0658/2020, del 02.03.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Silvia Giorgi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Avviso di accertamento - motivazione - contraddittorio - osservazioni del contribuente - vanno riscontrate.**

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento deve essere declinato in ragione delle osservazioni del contribuente svolte durante la fase di contraddittorio e dunque in sede procedimentale.

---

**Sentenza n. 0659/2020, del 03.03.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Daniela Gobbi, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - applicazione - inversione contabile - reverse charge - rottami d'oro - sussiste.  
IVA - cessione - materiale d'oro - inversione contabile - reverse charge - non si applica.**

L'IVA trova applicazione mediante il sistema dell'inversione contabile (art. 17, co. 5, d.P.R. 633/72) soltanto qualora i prodotti ceduti possono essere qualificati come "rottami d'oro" e non "materiale d'oro". La distinzione deriva dal fatto che a essere oggetto della cessione siano beni acquistati usati e successivamente rivenduti (rottami d'oro) oppure i medesimi beni già fusi (materiale d'oro). Spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare che l'effettivo oggetto della cessione non siano i beni d'oro acquistati ma immedesimi già manipolati e venduti per l'intrinseco valore del materiale di cui sono formati.

*d.P.R. 633/72, art. 17, co. 5, l. 7/00.*

---

**Sentenza n. 0663/2020, del 02.03.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Alberto Zioldi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Procedimento tributario - accertamento - dichiarazioni rese dal contribuente - valore confessorio - è tale.**

**Procedimento tributario - dichiarazioni del contribuente successive - rettifica di dichiarazioni precedenti - ragionevolezza della rettifica - va verificata.**

Le dichiarazioni rese dal contribuente hanno valore confessorio solo qualora esse siano acquisite in sede di rettifica, e non in un momento successivo come ad esempio il contraddittorio realizzato all'interno dei locali dell'ufficio. In questo caso il contribuente ha sempre la possibilità di rettificare successivamente le proprie dichiarazioni e il giudice ha il dovere nell'ambito del suo libero apprezzamento di valutare la ragionevolezza della rettifica, avuto riguardo all'accertamento nel suo complesso.

La mancata presenza della difesa legale in sede di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria non fa venire meno la valenza presuntiva o probatoria delle dichiarazioni rese dal contribuente.

*l. 212/00, art. 10, d.P.R. 600/73, art. 32, co. 1 e art. 39, co. 1, lett. d; Cass. 31779/19, 24823/15, 701/19, 6861/19, 22216/14.*

---

***Sentenza n. 0679/2020, del 05.03.2020, Sez. 07***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - detrazione - presupposto - certezza della spesa - è necessaria.**

**IVA - operazione passiva - mancanza di riferimenti - presunzione di non effettuazione - consegue.**

Il cosiddetto raddoppio dei termini per l'accertamento continua a trovare applicazione per tutti i periodi d'imposta antecedenti al 2016 giusta la disposizione della legge di stabilità 2016 (l. 208/15).

La deducibilità di una spesa e la detraibilità dell'IVA addebitata per la medesima è condizionata alla sussistenza di elementi sufficientemente certi e precisi che permettono di argomentare la sua effettività.

La mancanza di tali presupposti può legittimamente far presumere l'ufficio che l'operazione così come esposta sia in realtà inesistente.

*d.l. 223/06, art 37, l. 208/15, d.P.R. 600/73, art. 43; Cass. 21949/10, 23533/12, 12330/01, 18710/05, 27341/05, 4218/06, 18000/06, 1325/07, 1727/07, 7144/07, 16115/07, 17799/07, 21953/07, 1023/08, 29467/08, 1134/09, 3202/09, 3305/09, 19823/09, 27546/09, 9476/10, 10394/10, 19489/10, 21949/10, 21318/10, 8211/10, 19332/11, 647/12, 5374/12, 22577/12, 6229/13, 6837/13.*

---

**Sentenza n. 0681/2020, del 05.03.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sui redditi - IRPEF - accertamento sintetico - redditometro - presunzione semplice - è tale.**

**Redditometro - prova contraria - presunzione semplice - è ammissibile.**

L'accertamento cosiddetto "redditometrico" non crea una nuova base imponibile, ma è essenzialmente finalizzato a determinare il reddito prodotto dal contribuente attraverso un sistema di presunzioni relative alle quali il soggetto passivo può rispondere sia nelle modalità previste dalla legge che attraverso altre presunzioni (art. 38, co. 4 e 5 d.P.R. 600/73).

*d.P.R. 600/73, art. 38, co. 4 e 5, d.m. 21.09.1999; Cass. 3316/2009.*

---

**Sentenza n. 0682/2020, del 09.03.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Pasquale Liccardo*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - revocazione della sentenza - presupposto - rilevabilità dell'errore - valutazione di provvista bancaria ai fini dell'accertamento- non è tale.**

Un errore è oggetto di revocazione in sede processuale (art. 395 c.p.c.) quando si sostanzia in una falsa percezione della realtà, in una svista obiettivamente ed immediatamente rilevabile, che abbia portato ad affermare o supporre l'esistenza di un fatto decisivo, incontestabilmente escluso dagli atti e documenti di causa, ovvero l'inesistenza di un fatto decisivo, che dagli atti e documenti medesimi risulti positivamente accertato.

Non rientra in questa ipotesi la valutazione di adeguatezza di una provvista bancaria del contribuente tale da superare le presunzioni di cui all'art. 38 d.P.R. 600/73.

*art. 395, co. 1, n. 4 c.p.c.; Cass. 26890/19, 27570/18, 18278/2017, 5221/2009.*

---

**Sentenza n. 0688/2020, del 27.05.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Alberto Zirolodi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Accertamento sintetico - scostamento di un quinto - reddito dichiarato e accertato analiticamente - è necessario.**

**Determinazione reddito complessivo - periodi d'imposta antecedenti anno 2010 - redditometro - onere della prova - a carico del contribuente.**

**Redditometro - applicazione - principio del *favor rei* - non è ammesso.**

L'accertamento sintetico è utilizzato dall'ufficio per rideterminare il reddito complessivo netto delle sole persone fisiche qualora esso rilevi uno scostamento di un quinto tra reddito dichiarato e quello accertato analiticamente.

L'ufficio può utilizzare lo strumento del redditometro, determinando il reddito complessivo sulla base di elementi indicativi di capacità contributiva: a tal fine sono necessari però elementi e circostanze di fatto certi.

Qualora l'ufficio rilevi un reddito non dichiarato, è facoltà del contribuente dimostrare che lo scostamento rispetto al reddito determinato sinteticamente è dovuto a redditi che sono legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

L'applicazione del principio del *favor rei* è ammessa solo al cospetto di norme sanzionatorie.

*d.P.R. 600/73, art. 38, co. 4; Cass. 21041/14, 10037/18.*

---

**Sentenza n. 0694/2020, del 27.05.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Alberto Zirolodi*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Contraddittorio endoprocedimentale - è obbligatorio - solo in caso di specifica prescrizione - prevista dal diritto nazionale.**

**Tributi "armonizzati" - contraddittorio endoprocedimentale - è obbligatorio - nullità - atto impositivo - solo - se contribuente cita in giudizio - ragioni valide.**

**Avviso di accertamento - motivazione *per relationem* - atti allegati - o riproduzione del contenuto essenziale - sono necessari.**

**Indetraibilità I.V.A. - operazioni inesistenti - è onere dell'amministrazione finanziaria - darne prova.**

In tema di disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, il diritto nazionale non costituisce fonte di un onere generalizzato di tale istituto, obbligatorio solo nel caso di specifica prescrizione dettata per la singola tipologia di provvedimento da adottarsi.

Suddetto istituto è obbligatorio solo in caso di tributi cd. "armonizzati" e rientranti nel campo di applicazione del diritto dell'UE. In caso di violazione di detto obbligo, non è automatica la nullità dell'atto impositivo adottato; è comminata solamente qualora il contribuente enunci in giudizio ragioni valide che avrebbero potuto essere fatte valere in sede di contraddittorio endoprocedimentale.

Quando l'avviso di accertamento rinvia ad altri documenti, questi devono essere allegati o ne deve essere riprodotto il contenuto essenziale.

In merito alla indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto per inesistenza delle operazioni dedotte in fatture, è onere dell'amministrazione finanziaria dare prova, anche attraverso presunzioni, che l'operazione commerciale oggetto della fattura è inesistente.

*d.P.R. 600/73, art. 38; Cass. 26683/09, 9108/12, 2614/16, 25778/14, 701/19, 20747/19; Cass. SS.UU. 24823/15.*

---

**Sentenza n. 0716/2020, del 05.06.2020, Sez. 11**

*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*

*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Gianluigi Morlini*

*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - contratto - clausola penale - connessione - sussiste - autonoma  
assoggettabilità al tributo - non sussiste.**

La clausola penale prevista nel contratto di affitto d'azienda integra per sua natura una disposizione strettamente vincolata e dipendente dall'obbligazione principale (art. 21, co. 2 d.P.R. 131/86), in relazione alla quale assume carattere non autonomo e del tutto accessorio, con la mera funzione di rafforzare il rapporto contrattuale e liquidare preventivamente la pretesa risarcitoria.

Pertanto la suddetta clausola non è assoggettata a imposta di registro in modo autonomo rispetto a quella dell'obbligazione principale.

*d.P.R. 131/86, art. 21, co. 2, art. 57; Cass. 18493/10, 12759/16, 9439/05, 19172/04, 16390/02, 4954/06, CTR Lombardia 3488/17, CTR Piemonte 98/09.*

---

**Sentenza n. 0745/2020, del 15.06.2020, Sez. 12**

*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*

*Presidente: Maria Silvia Giorgi, Relatore: Luciano Contessi*

*Massimatore: Giada Cesaro*

**Canone locazione - immobili non abitativi - costituisce reddito - effettiva  
percezione - non rileva.**

**Tassazione del canone di locazione - cessione della locazione - risoluzione contratto  
per inadempimento - non consegue.**

Il canone di locazione degli immobili non abitativi, concessi ad imprese di vario tipo, concorre a formare il reddito complessivo indipendentemente dalla percezione. Esso rientra nella categoria dei redditi d'impresa, e ai fini dell'imputazione segue il principio di competenza.

La tassazione del canone può essere evitata in caso di cessione della locazione o di risoluzione del contratto per inadempimento, con dichiarazione del proprietario di voler attuare la clausola risolutiva espressa.

*d.P.R. 917/86, art. 81; Cass. 22588/13, Corte Cost. 326/00.*

---

**Sentenza n. 0766/2020, del 15.06.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Stefania Bernardini, Relatore: Gianluigi Morlini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento IVA - rettifica di metodo di contabilizzazione - contestazione limitata solo ad alcuni esercizi - affidamento derivante da con contestazione su altri - non consegue.**

**IVA - accertamento - contestazioni asimmetriche - disapplicazione delle sanzioni - consegue.**

Non può invocare il principio del legittimo affidamento e considerare non dovuto un maggior tributo (nel caso di specie trattavasi di rettifica del *pro-rata* IVA e conseguentemente maggior versamento del tributo ex artt. 19 e 19 *bis* d.P.R. 633/72) il contribuente che sia stato oggetto di ripetute verifiche che abbiano validato la contabilizzazione dal medesimo adottata per alcuni periodi d'imposta e poi ne abbiano per converso confutato la correttezza in quelli successivi.

(Nel caso di specie il collegio aveva comunque disapplicato sanzioni ed interessi per la violazione commessa).

*d.P.R. 663/72, art. 19, 19 bis, l. 212/00, art. 12; Cass. 24823/15, 24636/2017, 15583/2014, 7960/2014, 7598/2014, 1264/2014, 8399/2013, 16354/2012, 14026/2012, 18618/2019, Cass. SS. UU. 24823/2015.*

---



**Sentenza n. 0785/2020, del 16.06.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Giada Cesaro*

**Appello - può essere proposto - entro sei mesi - da pubblicazione sentenza - indipendentemente da notificazione.**

**Detrazione I.V.A. e/o deduzione costi - onere della prova - operazioni esistenti - in capo al contribuente.**

**Agevolazione a favore A.S.D. - prevista - solo se operazioni esistenti.**

L'atto di appello deve essere proposto entro 60 giorni dalla notificazione della sentenza di primo grado. Indipendentemente dalla notificazione della sentenza, l'appello non può proporsi dopo essere decorsi sei mesi dalla pubblicazione della sentenza.

Qualora l'amministrazione finanziaria abbia dato prova dell'oggettiva inesistenza di operazioni, è onere del contribuente dimostrarne l'effettiva esistenza, ai fini della detrazione dell'I.V.A. e/o della deduzione dei relativi costi. L'onere della prova non è assolto con la sola esibizione della fattura o dei metodi di pagamento utilizzati.

Ai fini dell'applicazione della disposizione relativa alle agevolazioni a favore delle Associazioni Sportive Dilettantistiche, è necessario che le operazioni siano esistenti.

*d.lgs. 546/92, art. 51; l. 289/02, art. 90, co. 8; Cass. 17619/18.*

---

**Sentenza n. 0787/2020, del 16.06.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - frode carosello - consapevolezza del cessionario - indice presuntivo - pagamento anticipato della merce - ordinario *modus operandi* - è tale - concorso alla frode - non sussiste.**

Nel caso di una frode IVA cd. "carosello" e caratterizzata dall'inesistenza soggettiva del soggetto cedente, non può presumersi la consapevolezza dell'operazione fraudolenta da parte del cessionario qualora gli indici sintomatici evidenziati dall'ufficio non siano propri della frode, ma corrispondano a un consolidato *modus operandi* del cessionario stesso. (Nel caso di specie l'ufficio aveva evidenziato come la consapevolezza della frode potesse essere presunta dal fatto che quest'ultimo anticipava il pagamento della merce acquistata: circostanza asseritamente anomala. Il contribuente ha vittoriosamente replicato che il pagamento in anticipo era prassi da parte del soggetto acquirente per particolari ordinativi di merce).

*d.P.R. 663/72, art. 19; Cass. 5873/19.*

---

**Sentenza n. 0789/2020, del 17.06.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Sinisi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRES - reddito d'impresa - perdita su crediti - rilevanza fiscale - presupposto - esperimento di azione di recupero - è tale.**

Non può assumere rilievo fiscale una asserita perdita su credito qualora il soggetto creditore non abbia compiuto effettive azioni di recupero (o quantomeno tentativi in tal senso) dell'ammontare al medesimo dovuto (art. 101 d.P.R. 917/86).

Tale conclusione risulta ulteriormente suffragata qualora creditore e debitore siano due società appartenenti al medesimo gruppo.

*d.P.R. 917/86, art. 101, art. 2423 Cod. civ.; Cass. 16823/14.*

---

**Sentenza n. 0796/2020, del 30.06.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Alberto Pasi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accertamento - redditometro - diritto al contraddittorio - non sussiste.**  
**Redditometro - maggior reddito - quantificazione - fatti indice - potere del giudice di rideterminare i coefficienti - non sussiste.**

Non esiste prima del 2010 un diritto al contraddittorio preventivo da parte del contribuente nel quadro di un accertamento di natura sintetica fondato sul redditometro. Il giudice tributario una volta accertata l'effettiva esistenza degli indicatori di capacità contributiva così come individuati dal decreto ministeriale in materia di redditometro non ha alcun potere di escludere o limitare la presunzione connessa direttamente dalla legge a tali elementi.

Il giudice può soltanto valutare la prova offerta dal contribuente in ordine all'origine non reddituale o non imponibile della capacità di spesa vale a dire delle somme necessarie a mantenere il possesso dei beni-indice.

*d.l. 78/10, art. 22, d.P.R. 600/73, art. 32, co. 1, punto 2, art. 41 ter, co. 2; Cass. 7485/10, 22035/10, 17396/10, 19252/05, 16284/07, 3316/09, 6813/09, 9539/13.*

---

**Sentenza n. 0802/2020, del 30.06.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Roberto Aponte*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Finanziaria 2007 - incentivi - interventi di riqualificazione energetica - imprenditore commerciale - spettano.**  
**Finanziaria 2007 - incentivi di riqualificazione energetica - beni merce - spettano.**  
**Diritto tributario - interpretazione - risoluzioni - circolari - efficacia sulla *ratio decidendi* del giudice - non sussiste.**

Le agevolazioni fiscali previste dalla legge finanziaria per il 2007 a fronte di interventi di riqualificazione energetica su beni immobili vanno concesse sia ai contribuenti generalmente intesi che agli imprenditori commerciali che si avvalgano di tale facoltà nell'ambito della loro attività.

Le agevolazioni in esame vanno riconosciute sia quando hanno ad oggetto beni strumentali all'esercizio dell'attività economica, sia quando insistono su beni la cui produzione o al cui scambio è oggetto dell'attività di impresa (i cosiddetti beni merce). Non rileva ai fini della maturazione del giudizio in sede giurisdizionale l'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria attraverso Risoluzioni o Circolari: queste manifestano solamente la linea interpretativa colta da una parte del giudizio, e come tale è irrilevante sia per il contribuente che per l'organo giudicante

*d.P.R. 600/73, art. 36 ter, l. 296/06, art. 1, co. 344, d.m. 19.07.2007, art. 2, d.P.R. 917/86, art. 43, co. 2; Cass. 29163/19, 19815/19, 6699/14, Cass. SS. UU. 23031/07.*

---

**Sentenza n. 0806/2020, del 01.07.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Cristina Salvadori*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRES - rimborso - deducibilità IRAP - predisposizione dell'istanza cartacea - rifiuto del rimborso in assenza di istanza elettronica - non è possibile - rimborso - va concesso.**  
**Istanza di rimborso - modalità elettronica - predisposizione di circolare - rilevanza per il contribuente - non sussiste.**

L'ufficio non può subordinare la validità dell'istanza di rimborso (nel caso di specie una parte dell'imposta IRES versata in eccesso in ragione della limitata deducibilità IRAP) alla presentazione di apposita istanza in via telematica, qualora il contribuente si fosse già attivato e avesse già presentato analoga istanza in via cartacea, prima della predisposizione del modello elettronico da parte dell'ufficio.

La mancata produzione dell'istanza in formato elettronico non costituisce una ragione impeditiva del rimborso non implicando una decadenza, costituendo la domanda telematica solo un adempimento di carattere formale imposto da una circolare.

d.l. 201/11, d.P.R. 602/73, art 38.

---

**Sentenza n. 0811/2020, del 01.07.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Bernardo Massari*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Adempimenti tributari - errore del professionista - violazione amministrativa - responsabilità del contribuente - consegue.**

La condotta del Professionista al quale il contribuente delega la tenuta delle scritture contabili e l'adempimento degli obblighi fiscali accessori assume rilievo solo ai fini della esclusione della responsabilità penale del secondo in ordine a quanto realizzato dal professionista delegato, sempre che sia accertata la mancanza di *culpa in eligendo* e *in vigilando* in capo al contribuente.

Non è necessario allegare all'atto impositivo quello pregresso al quale il primo faccia riferimento *per relationem* qualora l'atto presupposto sia comunque conosciuto dal contribuente.

*l. 212/00, art. 7, co. 1; Cass. 444/15, 407/15, 21085/17, 29002/17, 435/20, CTR Toscana 45/12.*

---

**Sentenza n. 0813/2020, del 01.07.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Cristina Salvadori*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Espatriato - tassazione in Italia - sui redditi prodotti sul territorio - sussiste.**  
**Dichiarazione tributaria - familiari a carico - detrazione - omessa indicazione di codice fiscale - non rileva.**

Il contribuente italiano espatriato è assoggettato ad imposta in Italia soltanto sui redditi prodotti nel territorio italiano.

Nella determinazione dell'imposta rilevano i familiari a carico all'estero e nel computo degli oneri detraibili un familiare è ritenuto a carico anche in assenza di specifica indicazione del suo codice fiscale nella dichiarazione tributaria. (Nel caso di specie la moglie del contribuente cittadina spagnola era ancora sprovvista di codice fiscale

italiano nel periodo d'imposta nella quale la dichiarazione era stata presentata è il diritto alla detrazione fatto valere nella determinazione del tributo dovuto).

*d.P.R. 917/86, art. 12, d.P.R. 600/73, art. 36 bis.*

---

**Sentenza n. 0818/2020, del 01.07.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**ICI - terreno - aumento di valore - potenziale urbanizzazione - non consegue.  
ICI - valore di un terreno - incremento - determinazione - quantificazione - onere della prova - spetta al Comune.**

Ai fini della determinazione del valore di un'area per l'applicazione dell'ICI si tiene conto delle opere di miglioria e di urbanizzazione che hanno insistito sulla stessa e che ragionevolmente hanno contribuito ad aumentarne il valore.

Non si può, per converso, attribuire un maggior valore ai fini dell'applicazione dell'imposta qualora un terreno sia stato solo potenzialmente urbanizzato, senza che nessuna opera sia stata concretamente attuata.

Qualora il comune intenda incrementare il valore di un terreno ai fini ICI ha onere di provare dinanzi alla Commissione tributaria quali siano gli elementi di fatto che concretamente determinano siffatto aumento: in mancanza di tale prova non si può ritenere che la dichiarazione presentata dal contribuente sia infedele.

*d.lgs. 504/92, art. 2, n. 1, lett. a, art. 5; Cass. 2901/17.*

---

**Sentenza n. 0821/2020, del 01.07.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - imposta di registro - locazione di beni immobili strumentali - cumulo - diritto UE - è compatibile.**

Non è incompatibile con il diritto eurolunitario e in particolare con il sistema di imposta sul valore aggiunto l'imposta di registro italiana che colpisce con una aliquota proporzionale la locazione di beni immobili, anche quando detto contratto è parimenti soggetto all'imposta sul valore aggiunto. (Nel caso di specie il contribuente aveva proposto istanza di rimborso dell'imposta di registro liquidata e versata nella misura dell'1% del canone di locazione relativo ad un contratto avente ad oggetto beni immobili strumentali all'attività economica, e dunque tassato anche ai fini IVA).

d.l. 223/06, direttiva CE 2006/11, art. 401, d.P.R. 131/86, art. 40, co. 1 bis, art. 5, co. 1, lett. a bis, tariffa Parte I; Corte di giustizia UE C-549/16 del 12.10.2017.

---

**Sentenza n. 0822/2020, del 01.07.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - cessione d'azienda - avviamento - determinazione - criterio matematico - rettifica - è necessaria - situazione di crisi - deve essere considerata.**

La determinazione dell'avviamento ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro per la cessione di un complesso aziendale deve tenere conto della capacità del complesso aziendale stesso di produrre profitti.

L'avviamento può essere determinato applicando alla media dei ricavi dichiarati (o accertati) ai fini delle imposte sui redditi nei tre periodi precedenti la cessione, la percentuale di redditività determinata dal raffronto tra la media dei ricavi e quella dei redditi stessi. Tale valore tuttavia non può essere acriticamente accettato, ma deve essere temperato in ragione delle circostanze del caso concreto, come ad esempio la notoria situazione di crisi del settore industriale nel quale l'azienda si trova ad operare.

d.P.R. 131/86, art. 51, d.P.R. 460/96, art 2, co. 4; Cass. 6588/08.

---

**Sentenza n. 0823/2020, del 01.07.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa commerciale - costi - deducibilità - contabilizzazione - inerenza all'attività - sono necessari.**  
**Inerenza - strumentalità all'impresa - è necessaria - utilità all'imprenditore come persona fisica - non è sufficiente.**

In tema di determinazione del reddito di impresa commerciale un costo è deducibile nella misura in cui risulta regolarmente contabilizzato e documentato nonché sia inerente all'attività di impresa esercitata.

Siffatto rapporto di inerenza deve essere inteso come connessione con l'attività di impresa e funzionalità rispetto alla stessa dei beni acquistati o dei Servizi fruiti, dovendosi escludere la deducibilità, ai fini della determinazione del reddito, di costi la cui utilità sia riconosciuta esclusivamente in capo all'imprenditore inteso come persona fisica.

Nel caso specifico l'imprenditore aveva dedotto costi per l'acquisto di tre autovetture e di una motocicletta.

*d.P.R. 917/86, art. 109; Cass. 902/20.*

---

**Sentenza n. 0825/2020, del 01.07.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Bruno Lelli, Relatore: Lorella Fregnani*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - contratto di compravendita - risoluzione consensuale - ripetizione del tributo - non è possibile.**

In tema di imposta di registro, il tributo versato per la stipula di un contratto (nel caso di specie una compravendita) può essere oggetto di restituzione, salva la misura fissa, nelle sole ipotesi di nullità e annullamento del negozio per causa non imputabile alle parti.

Resta dunque esclusa dalla possibilità di ripetere quanto dovuto l'inefficacia del negozio derivante da altre ragioni tra le quali la risoluzione consensuale del contratto.

*d.P.R. 131/86, art. 38 e art. 77; Cass. 707/19, 4971/03, 791/15.*

---

**Sentenza n. 0831/2020, del 06.07.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sul reddito - capitali all'estero - Lista Falciani - d.l. 78/09 - natura della norma - sostanziale - applicazione retroattiva - consegue.**

La disposizione di cui all'art. 12, Co. 2 e 2-bis del d.l. 78/09 ha natura sostanziale e non processuale: è dunque suscettibile di applicazione retroattiva anche nei confronti di provviste monetarie estere non tempestivamente denunciate all'amministrazione finanziaria che assumono così rilevanza reddituale in un periodo d'imposta successivo.

*d.l. 78/09, art. 12, co. 2 e 2 bis, d.P.R. 600/73, art. 38.*

---

**Sentenza n. 0847/2020, del 16.07.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Atto impositivo - contribuente trasferito all'estero - iscrizione AIRE - notifica presso il domicilio in Italia - nullità - consegue.**

È impugnabile il diniego di autotutela opposto dall'ufficio qualora il contribuente avesse lamentato un difetto di notifica dell'atto impositivo divenuto definitivo ex art. 60 d.P.R. 600/73. (Nel caso di specie il contribuente lamentava di non aver potuto conoscere il questionario inviatogli dato che alla fine del periodo d'imposta precedente a quello oggetto di controversia aveva trasferito la propria residenza all'estero e aveva adempiuto alle formalità inerenti l'iscrizione all'AIRE).

*d.P.R. 600/73, art. 58 e 60, co. 4.*

---

**Sentenza n. 0854/2020, del 31.07.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Carlo Buonauro, Relatore: Alberto Rizzo*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - misura fissa - agevolazione - applicabilità a società pubbliche - edilizia residenziale interesse pubblico - si applica.**

L'agevolazione prevista all'articolo 32, co. 2, d.P.R. 601/73, e che permette di scontare l'imposta di registro in misura fissa nonché l'esenzione dei tributi ipotecari e catastali, trova applicazione anche a vantaggio di società di capitali a partecipazione interamente pubblica.

Tale conclusione è possibile solo qualora la società nel caso di specie operi per finalità di interesse pubblico, ed indipendentemente dal titolo di acquisto dell'immobile in questione. (Nel caso di specie si trattava di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria nell'ambito di un piano di edilizia residenziale).

*d.P.R. 601/73, art. 32, co. 2, l. 861/77, art. 35, d.P.R. 327/01, art. 6, co. 4, l. 208/15, art. 1, co. 58; Cass. 30180/17, 23042/16, 14800/15, 10950/05.*

---



**Sentenza n. 0861/2020, del 18.08.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Carlo Buonauro, Relatore: Massimo D'Amato*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Diritto tributario - esterovestizione societaria - principio generale - è tale - applicazione all'imposta di registro - è possibile.**  
**Costituzione di società all'estero - finalità esclusiva - conferimento di immobili - esterovestizione - è tale.**

Il contrasto al fenomeno conosciuto come di “esterovestizione societaria” assume la valenza di principio generale all'interno dell'ordinamento tributario italiano e di conseguenza non può essere confinato soltanto all'applicazione delle imposte sul reddito.

Costituisce ipotesi di esterovestizione societaria, e come tale conduce al diniego delle agevolazioni tributarie previste (nel caso di specie la nota IV all'art. 4 della Tariffa allegata al d.P.R. 131/86), l'incorporazione di una società in Inghilterra al solo fine di poter conferire a questa immobili localizzati sul territorio dello Stato italiano, beneficiando dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

L'agevolazione prevista ai fini del suddetto tributo indiretto non può trovare applicazione qualora il contribuente non dimostri che il conferimento alla società inglese non sia conseguenza di una scelta imprenditoriale autonoma ed effettiva, e non sia limitato alla mera fruizione di un'agevolazione fiscale nel trasferimento di una unità immobiliare.

*d.P.R. 131/86, art. 20, Tariffa Parte I, Nota IV all'art. 4, d.P.R. 917/86, art. 73, co. 3, d.P.R. 600/73, art. 60; Cass. 16697/19, 2869/13, 1723 5/18.*

---

**Sentenza n. 0913/2020, del 21.09.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Massimo D'Amato*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - diritto al contraddittorio - non sussiste.**  
**Imposta di registro - valore di immobile a uso abitativo “da cielo a terra” - sommatoria dei diversi appartamenti - palazzo storico - metodo - è ammissibile.**

Nell'ambito dell'attività di accertamento ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non sussiste alcun diritto al contraddittorio da parte del contribuente, e neppure l'obbligo per l'Ufficio dell'amministrazione di procedere ad ispezione degli immobili oggetto d'imposta.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (artt. 51 e 52 d.P.R. 131/86), il valore di un immobile venduto “da cielo a terra” può essere considerato equivalente alla

sommatoria dei valori dei vani che lo compongono qualora un criterio di determinazione alternativo non sia possibile in ragione della specificità dell'immobile in questione (nel caso di specie si trattava di un immobile storico).

*d.P.R. 131/86, art. 51 e 52; Cass. 26830/14, 12937/16, 29368/17, 17950/12, 26830/14.*

---

**Sentenza n. 0943/2020, del 21.09.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Tributi doganali - bolletta doganale - controllo *ex post* - è possibile - prescrizione - limite - è tale.**

È consentito all'ufficio doganale competente di procedere a controlli a posteriori delle bollette doganali presentate (art. 61, co. 3, d.P.R. 43/73) e in caso di accertate irregolarità di rettificare le dichiarazioni senza che abbia alcun rilievo la mancata sollevazione di contestazioni da parte del medesimo ufficio all'atto della loro presentazione, salvo il termine di prescrizione dell'attività accertativa.

*d.P.R. 43/73, art. 61, co. 3, l. 212/00, art. 12, d.lgs. 374/90, art. 11, co. 4 bis; Cass. 19667/14, 24823/15, Corte di giustizia UE C-349/07 "Sopropé" 18.12.2008, C-129/13 e "C-130/13" "Kamino" e "Datema" 03.07.2014.*

---

**Sentenza n. 0944/2020, del 21.09.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Francesco Mottola*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Impianto di termovalorizzazione - attività economica - efferenza - sussiste - classamento catastale D/1 - consegue.**

L'impianto di termovalorizzazione che produca energia al fine del suo utilizzo nel normale circuito economico costituisce bene strumentale non già a un servizio pubblico, ma una vera e propria attività economica.

Ne consegue il classamento nella categoria D/1 dal punto di vista catastale.

*d.l. 16/93, art. 2, d.m. 701/94, d.P.R. 600/73, art. 38; Cass. 2268/14, 16824/06.*

---

**Sentenza n. 0958/2020, del 22.09.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Alberto Zirolodi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Tributi locali - IMU - atto di accertamento - sottoscrizione - produzione a richiesta della delibera di giunta - attribuzione del potere - è necessaria - omissione - nullità - conseque - sanabilità - non è possibile.**

È nullo per effetto di legittimazione del funzionario procedente l'atto di accertamento ai fini IMU che sia stato notificato senza l'allegazione della delibera e del regolamento comunale riguardanti l'applicazione dell'imposta, e senza l'allegazione dell'atto di nomina del funzionario responsabile. Tale difetto non risulta sanato in corso di giudizio e di conseguenza riverbera sulla validità dell'atto impositivo.

*d.P.R. 600/73, art. 42, d.lgs. 504/92, art. 11, co. 4; Cass. 14942/13, 18758/14, 12781/16, 5200/18, 22800/159736/16, 6697/20.*

---

**Sentenza n. 0982/2020, del 02.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - sentenza civile - trasferimento di proprietà - applicazione proporzionale - omessa cessione del bene - omesso pagamento del prezzo - non rileva.**

La sentenza che trasferisce un bene subordinatamente al pagamento del prezzo residuo va sottoposta ad imposta di registro proporzionale a nulla rilevando che il prezzo non sia ancora stato pagato dall'acquirente o che, mediante successivo accordo transattivo intercorso tra le diverse parti, queste ultime abbiano deciso di non addivenire ad esecuzione della sentenza. (Nel caso di specie il soggetto compratore era sfornito di una provvista sufficiente a pagare il prezzo pattuito condizione alla quale il trasferimento avrebbe avuto effettivamente luogo in base a sentenza).

*art. 2932 Cod. civ., d.P.R. 131/86, art. 27, co. 3; Cass. 3617/20, 9097/12, 18180/13, 12908/08, 6116/11.*

---

**Sentenza n. 0987/2020, del 20.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Cesare Lamberti, Relatore: Donatella Scandurra*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - omessa dichiarazione annuale - credito - sopravvivenza - consegua.  
IVA - rimborso - termine di 24 mesi - si applica - omessa presentazione della  
dichiarazione - non rileva.**

In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA il contribuente che risulti creditore per della facoltà di portare in detrazione il relativo credito d'imposta nell'anno successivo ma non anche il diritto al credito maturato.  
Di quest'ultimo egli può ottenere il rimborso mediante specifica istanza da presentare entro il termine biennale di cui all'articolo 21, co. 2, d.lgs. 546/92.

*art. 2946 Cod. civ., d.lgs. 546/92, art. 21, co. 2, d.P.R. 603372, art. 55.*

---

**Sentenza n. 0988/2020, del 02.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Cesare Lamberti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta sulle pubblicità - vending machines - messaggi - si applica.**

Sono assoggettate ad imposta sulla pubblicità i messaggi rappresentati su distributori automatici e *vending machines* posto che le suddette indicazioni non fanno riferimento alla società che gestisce il servizio e non possono essere assimilate insegne.  
Invero la finalità dei messaggi rappresentati su distributori automatici è quella di promuovere la cessione di prodotti servizi: in ciò perfettamente omogenea allo scopo della pubblicità.

*d.lgs. 507/93, art. 17, co. 1 bis, d.lgs. 446/97, art. 62; Cass. 23021/09, 27497/14, 7778/19, 24282/19.*

---

**Sentenza n. 0990/2020, del 02.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Dogana - dazi - merce importata - determinazione del valore - prezzo della penultima vendita - utilizzabilità - condizioni - prodotti commercializzati o prodotti specificamente per il mercato CE - sono tali - onere della prova - spetta all'importatore.**

Nell'ambito di importazione di merce all'interno del territorio doganale, e ai fini della determinazione del valore della medesima per gli adempimenti tributari, è possibile utilizzare il valore rappresentato della penultima cessione a condizione che la suddetta penultima vendita sia stata conclusa per l'esportazione verso il territorio UE. La prova di questa situazione può essere fornita attraverso tre mezzi di prova previsti *ex lege*, vale a dire: (1) che le merci siano state fabbricate in conformità delle specifiche CE; (2) che le merci siano fabbricate e prodotte per compratore nella CE; (3) che le merci specifiche siano ordinate da un intermediario che ottiene da UN fabbricante il quale le spedisce direttamente nella CE.

*Reg. CE 2454/93, Disp. att., art. 147, art. 38.*

---

**Sentenza n. 0991/2020, del 02.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Cesare Lamberti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**ICI - IMU - esenzione - immobili di parrocchie - impiego da parte di associazioni regolate dal Diritto canonico - consegue.**

Va riconosciuta l'esenzione ai fini ICI (e ora anche IMU) agli immobili di proprietà di parrocchie che siano utilizzati da associazioni riconducibili alla realtà ecclesiale, e in stretto controllo di questa, a condizione che non siano impiegati in attività eminentemente commerciali. (Nel caso di specie il luogo di ritrovo era gestito da una associazione nazionale ricreativa di ispirazione Cristiana e come tale regolata e sottoposta anche alla normativa del Codice di diritto canonico).

*d.P.R. 504/92, art. 7, co. 1, lett. i; Cass.10483/16, 14912/16, 19773/19, 8073/19, 25508/15.*

---

**Sentenza n. 0997/2020, del 05.10.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa - deducibilità di canone demaniale - è ammissibile.**

È deducibile dal reddito di impresa il canone annuale pagato per l'occupazione di suolo demaniale.

Tale conclusione è suffragata dal dato testuale della norma applicabile (art. 10, co. 1, lett. a, d.P.R. 917/86) la quale, elencando i diversi canoni e oneri deducibili in quanto gravanti sui redditi degli immobili, non fa distinzione in ragione della loro natura corrispettiva.

*d.P.R. 917/86, art. 10, co. 1, lett. a.*

---

**Sentenza n. 0999/2020, del 05.10.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Relatore: Massimiliano Rossi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**ICI - esenzione - ONLUS - condizione - espressa previsione del regolamento comunale applicabile.**

**ONLUS - esenzione ICI - condizione - attività diretta non in forma di impresa - è necessaria.**

Una ONLUS non ha diritto all'esenzione ai fini ICI sugli immobili che utilizza se tale agevolazione non sia concessa dal regolamento comunale applicabile. Inoltre, tale esenzione è comunque subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento delle suddette attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La sussistenza di questi due requisiti deve essere accertata in concreto.

*d.lgs. 504/92, art. 7, co. 1, lett. i e art. 21; Cass. 4502/12, 5485/08, 27165/11, 14226/15.*

---

**Sentenza n. 1003/2020, del 05.10.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonio Clemente, Relatore: Massimo D'amato*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte ipotecarie e catastali - perizia UTE - valore di prova - non è tale - atto di parte - è tale.**

**Processo tributario - prova atipica - è ammissibile.**

**Processo tributario - perizia di parte - fonti di convincimento del giudice - è tale.**

Ai fini della valutazione di un immobile per l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali la perizia fornita dall'ufficio tecnico erariale (UTE), ancorché proveniente da ente pubblico, ha il valore di un semplice perizia di parte e non può essere considerata di per sé sufficiente a supportare l'atto impositivo, ancorché il giudice ne debba tenere conto.

Nel processo tributario, nel quale sussiste un maggiore spazio per le prove atipiche, 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 secondo le quali la suddetta perizia si è ritenuta corretta e convincente. Tale principio trova applicazione anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria che è nell'ambito del processo sullo stesso piano del contribuente.

*Cass. 9357/15, 14418/14, 8890/07.*

---

**Sentenza n. 1013/2020, del 05.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Cesare Lamberti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Finanziamento a soggetto estero - presunzione di redditività - si applica - presunzione di incasso - non si applica - onere della prova - spetta all'amministrazione finanziaria.**

Affinché un interesse attivo percepito a fronte di finanziamento erogato a soggetto estero sia assoggettato ad imposta in Italia come reddito da capitale (art. 44, d.P.R. 917/86) occorre che il medesimo sia effettivamente incassato, posto che secondo il principio di cassa è necessario che l'arricchimento derivante da esso sia stato concretamente ottenuto da finanziatore e che abbia determinato in capo al medesimo un maggior reddito.

Risulta infatti applicabile a questa fattispecie l'art. 45 co. 2, d.P.R. 917/86, il quale non prevede una presunzione di incasso, quanto una presunzione di fruttuosità del capitale investito demandando quindi all'amministrazione finanziaria la prova della percezione del maggior reddito.

d.P.R. 917/86, artt. 44 e 45, co. 2.

---

**Sentenza n. 1022/2020, del 05.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Giovanni Treré*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Finanziamento a imprese - oneri connessi - spese di istruttoria - deducibilità - limiti - art. 96 d.P.R. 917/86 - non si applica.**

Non sono assimilati agli oneri finanziari, e di conseguenza non vengono disciplinati dall'articolo 96 del d.P.R.: 917/86 gli oneri e le spese accessorie connesse a un rapporto di finanziamento, che non siano oggetto di restituzione nell'ambito dello stesso e che non siano direttamente collegati alla messa a disposizione di una provvista di denaro, di titoli o comunque più in generale di altri beni fungibili per i quali sussista l'obbligo di restituzione.

Non rientrano così nella norma testé richiamata i corrispettivi dovuti a banche e imprese finanziarie come ad esempio il noleggio di cassette di sicurezza i servizi di pagamento di utenze i costi per la custodia di titoli le commissioni per le fidejussioni non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti le spese per la valutazione di immobili per la concessione di mutui e infine le commissioni dovute per la disposizione di bonifici e le spese di istruttoria per mutui e finanziamenti.

d.P.R. 917/86, artt. 96 e 108.

---

**Sentenza n. 1027/2020, del 05.10.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Sandro Labanti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sul reddito - patrimonio edilizio - spese - detraibilità - condizione - bonifico con specifica causale - errore - scusabilità - è tale.**

Gli oneri sostenuti per la riqualificazione del patrimonio edilizio sono detraibili *pro quota* da parte del contribuente, ciò anche prescindere dal fatto che il pagamento sia stato effettuato mediante bonifico ma senza le ulteriori formalità previste dalla disciplina di riferimento.

Questo in ragione del fatto che le particolarità modalità di bonifico prevista dalla norma non sono da intendere come necessariamente obbligatorie, soprattutto nei casi in cui, come quello in esame, il contribuente abbia poi successivamente fornito a richiesta all'amministrazione finanziaria tutta la documentazione comprovante l'effettiva vita della spesa e la sua inerenza alla riqualificazione del patrimonio edilizio.



d.m. 41/98, art. 1, co. 3 e art. 4, co. 1, l. 296/06, art 1, co. 344 - 347.

---

**Sentenza n. 1048/2020, del 05.10.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**TARSU - applicazione - presupposto - astratta possibilità di produrre rifiuti - è sufficiente - prova della produzione - non è necessaria.**

**TARSU - disapplicazione - omessa produzione di rifiuti - onere della prova - spetta al contribuente.**

Per l'applicazione della TARSU non è necessario che l'Ufficio dimostri l'effettiva produzione di rifiuti da parte del contribuente, quanto piuttosto che questo svolga una attività astrattamente idonea alla produzione di questi (nel caso di specie, macellazione di carni).

In questo caso spetta al contribuente dimostrare che la sua attività concretamente non produca cascami di lavorazione, qualora voglia ammettere il versamento del tributo.

d.lgs. 507/93, art. 62, co. 1.

---

**Sentenza n. 1054/2020, del 05.10.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Carlandrea Cremonini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**ICI - applicazione - Parrocchia - immobili esclusi - chiesa - è tale - canonica - è tale - tutti gli altri - tributo - si applica.**

Sono assoggettati ad ICI tutti quegli immobili di proprietà di una Parrocchia i quali tuttavia non siano strutturalmente connessi con l'esercizio del culto o in rapporto di stretta pertinenzialità con questo.

Ne consegue che sono escluse dall'applicazione dell'ICI sia la chiesa che la canonica (univocamente e funzionalmente collegati all'esercizio del culto) ma non altri fabbricati, come ad esempio una scuola d'infanzia, un archivio pastorale, una scuola di catechismo e una sala per le attività culturali e ricreative.

d.lgs. 504/92, art. 7, co. 1, lett. i.

---

**Sentenza n. 1060/2020, del 14.10.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Bernardo Massari*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - prima casa - possesso di altro immobile - conferimento - mandato a vendere al coniuge - rilevanza - sussiste - riconoscimento dei benefici - spetta.**

Rispetta i requisiti per il riconoscimento dei benefici "prima casa" il contribuente che si appresti all'acquisto di un immobile a tal fine pur avendone acquistato un altro caduto però al coniuge nell'ambito di un mandato a vedere revocabile, conferito nell'interesse del mandante e con clausola risolutiva espressa.

Ciò perché il mandante (nel caso di specie) ha conferito l'immobile al coniuge così soddisfacendo la condizione di impossidenza prevista dalla norma, e in modo del tutto conforme all'art. 1719 del Codice civile.

*art. 1719 Cod. Civ., d.P.R. 131/86, art. 1, Nota II bis, Tariffa.*

---

**Sentenza n. 1065/2020, del 14.10.2020, Sez. 10**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Piero Messini D'Agostini, Relatore: Bernardo Massari*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Redditi da fabbricato - locazione di immobile - risoluzione di con contratto prima del termine - stipula di nuovo contratto - tassazione cumulativa di entrambi i canoni - non è possibile.**

L'ufficio non può attribuire al contribuente un doppio reddito derivante dal canone di locazione per un immobile a uso abitativo qualora il primo contratto sia stato risolto ma della risoluzione non sia stata data comunicazione ai fini dell'imposta di registro (nel caso di specie il contribuente proprietario aveva risolto un contratto prima del termine e aveva concesso il medesimo appartamento in locazione in forza di diverso contratto: l'agenzia aveva attribuito al medesimo contribuente il canone del primo contratto sino alla scadenza del medesimo e in più anche il secondo).

*d.P.R.917/86, art. 26.*

---

**Sentenza n. 1072/2020, del 16.10.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Pierluigi Fugacci*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - integrazione del contraddittorio - concessionario della riscossione - obbligato alla chiamata in giudizio - è tale.**

**Processo tributario - prova - fotocopia - contestazione - obbligo di eccezione specifica - sussiste.**

**Riscossione - cartella di pagamento - sottoscrizione - non è necessaria.**

**Accertamento - tassa automobilistica - potere accertativo - decadenza - tre anni.**

Non si estingue per mancata integrazione del contraddittorio il processo tributario nel quale l'Ente impositore sia stato chiamato in giudizio dal Concessionario della riscossione, nei confronti del quale il ricorso sia stato presentato ma che abbia tuttavia ommesso di costituirsi tempestivamente. Nelle ipotesi di litisconsorzio come quella in esame spetta al concessionario della riscossione, e non al contribuente, l'obbligo di chiamare l'Ente impositore in giudizio.

Qualora una parte intenda disconoscere la genuinità di una fotocopia depositata da controparte ha l'obbligo specifico di avanzare siffatta contestazione senza che quest'ultima possa essere desunta da formule di stile o frasi generiche.

La cartella di pagamento non deve necessariamente essere sottoscritta dal funzionario responsabile dell'Ente impositore poiché opera in questo contesto la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana con onere della prova contraria a carico del contribuente.

Il termine decadenziale per notificare un accertamento avente ad oggetto una tassa automobilistica è di tre anni dal periodo d'imposta cui il tributo fa riferimento.

*d.P.R. 600/73, art. 60, d.P.R. 602/72, art. 12, co. 4, artt. 25 e 26, d.lgs. 112/99, art. 39; Cass. 14416/13, 7775/14, 27561/18, 12243/18, 26564/16.*

---

**Sentenza n. 1077/2020, del 16.10.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Gino Cirelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa - deducibilità di costo - rappresentazione in fattura - nota per prestazione occasionale - è sufficiente - prova dell'inesistenza dell'operazione - spetta all'ufficio.**

**Nota per prestazione occasionale - prova contraria - utilizzo di presunzioni - è possibile - gravità, precisione e concordanza - sono necessarie.**

**Prestazione di lavoro - presunzione di simulazione - pagamento in contanti genericità - non è sufficiente.**

Una fattura (art. 21, d.P.R. 633/72) o una nota per prestazione occasionale costituisce titolo idoneo per la deducibilità del costo in essa rappresentato. Qualora l'Ufficio intenda sostenere l'inesistenza oggettiva dell'operazione indicata nel documento, ha onere di dimostrare la suddetta inesistenza anche attraverso l'utilizzo di presunzioni purché queste ultime siano gravi, precise e concordanti.

Non sono presunzioni idonee a superare la rappresentazione cartolare della fattura o della nota quelle che si fondano su un pagamento esclusivamente in contanti delle prestazioni effettuate, sulla genericità della descrizione di queste ultime e sulla sostanziale somiglianza delle note rilasciate da parte di diversi collaboratori. (Nel caso di specie un imprenditore attivo nel settore della posa in opera di infissi aveva dedotto come costo quello rappresentato in note per prestazioni occasionali effettuate da diverse persone e concretizzatesi nell'assistenza per il montaggio e lo smontaggio di pareti divisorie per il flusso di persone in spazi pubblici. La Commissione tributaria regionale ha ritenuto coerente il codice ATECO dell'imprenditore con l'attività di predisposizione di locali e spazi per concerti ed eventi pubblici).

*art. 2697 Cod. civ., d.P.R. 633/72, art. 21, d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1 lett. d; Cass. 25778/14, 9108/12.*

---

***Sentenza n. 1078/2020, del 16.10.2020, Sez. 12***  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mari Silvia Giorgi, Relatore: Rita Chierici*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Tributi in genere - istanza di rimborso - 48 mesi - termine - è tale - rinnovo dell'istanza entro il termine - nuovo decorso - consegue.**

**IRAP - autonoma organizzazione - collaborazione occasionale - non è tale - debenze del tributo - non consegue.**

Il termine di decadenza per presentare l'istanza di rimborso per un tributo erroneamente versato è in linea generale pari a 48 mesi. Non può dirsi decaduto qualora il contribuente che faccia seguire alla prima istanza di rimborso una seconda che nei rinnovi il contenuto e che sostanzialmente possa essere assimilata ad un sollecito. Ne scaturisce che in questo secondo caso il termine di decadenza riprende a decorrere fatto salvo quello generale di prescrizione del tributo.

Non è fornita di autonoma organizzazione e quindi non è soggetto passivo IRAP la contribuente professionista (nel caso di specie architetto) che si avvalga della collaborazione di assistenti e colleghi in misura occasionale e senza beni strumentali di apprezzabile valore.

*d.P.R. 602/73, art. 38, d.lgs. 546/92, art. 19, co. 1, lett. g; C. cost. 156/01, Cass. SS. UU. 12108/09, Cass. 3678/07.*

---

**Sentenza n. 1082/2020, del 16.10.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Maria Silvia Giorgi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IMU - immobili destinati alla salvaguardia del territorio - pubblico interesse - debenza dell'imposta - non consegue.**

Gli immobili destinati a soddisfare esigenze di pubblico interesse non sono assoggettati ad IMU, indipendentemente dalla categoria catastale del loro classamento. (Nel caso di specie si trattava di impianto idrovoro finalizzato alla tutela e alla difesa del territorio).

*Cass. 27486/17, CTR Toscana 2220/17.*

---

**Sentenza n. 1088/2020, del 19.10.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Reddito d'impresa -. determinazione - coefficienti - presunzione semplice- sono tali - contraddittorio - è necessario.**

**Accertamento - parametri - omesso contraddittorio - nullità dell'atto impositivo - consegue.**

**Accertamento - parametri - prova contraria del contribuente - limiti all'onere della prova - non sussistono.**

La procedura di accertamento tributario standardizzato, che ha luogo attraverso l'applicazione di parametri o coefficienti, costituisce un meccanismo di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è predeterminata in base alla legge dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto ai coefficienti considerati, ma deriva piuttosto dal contraddittorio che deve essere necessariamente attivato tra Ufficio e contribuente.

In carenza di tale contraddittorio l'atto impositivo è radicalmente nullo. Durante il contraddittorio, il contribuente ha l'onere di provare, senza subire alcuna limitazione nei mezzi e nel contenuto, la sussistenza di condizioni che giustifichino l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati i parametri e la specifica realtà economica dell'attività nel periodo d'imposta sottoposto a scrutinio.

*d.m. 19.11.2012, art. 38; Cass. 26635/09, 27617/18.*

---

**Sentenza n. 1097/2020, del 21.10.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonio Clemente, Relatore: Massimo D'Amato*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - addebito d'imposta - contratto nullo - detraibilità del tributo - non è possibile.**

**Rapporto di lavoro - distacco di lavoratori - appaltatore con poteri amministrativi - interposizione di manodopera - è tale - divieto - sussiste.**

Non è detraibile da parte di un operatore economico l'imposta sul valore aggiunto che gli sia stata addebitata in ragione di una prestazione di servizi erogata nel quadro di un contratto nullo.

Questo principio trova applicazione nelle ipotesi in cui un rapporto di somministrazione di manodopera venga artificialmente qualificato come contratto d'appalto, in spregio a norma imperativa dell'ordinamento giuridico (art. 29, co. 1, d.lgs. 276/03).

Il divieto di interposizione, vale a dire somministrazione irregolare di manodopera, ha luogo ogni qualvolta in capo all'appaltatore restino i suoi compiti di gestione amministrativa del rapporto: in tal caso l'eventuale nullità del rapporto contrattuale riverbera sugli effetti fiscali del medesimo in capo alle parti.

*d.lgs. 276/03, art. 29, co. 1, l. 1369/60, art. 1, d.P.R. 600/73, art. 38; Cass. 28953/18, 993/18, 31720/18, 18808/17, Corte di giustizia UE C-78/12 "Evita - K" 18.07.13.*

---

**Sentenza n. 1104/2020, del 21.10.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Carlo Greco, Relatore: Luca Tampieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Contratto - clausola penale - autonomia negoziale - non sussiste.**

**Clausola penale - applicazione autonoma dell'imposta di registro - non è possibile.**

La clausola penale pattiziamente prevista in un accordo tra le parti non ha autonomia negoziale rispetto al contratto al quale essa accede: ne deriva che non può essere assoggettata autonomamente ad imposta di registro (art. 21, d.P.R. 131/86).

*d.P.R. 131/86, art. 21, co. 2; Cass. 4603/84, CTR Lombardia 3488/17.*

---

**Sentenza n. 1106/2020, del 21.10.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Luca Tampieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta sostitutiva - regime speciale - natura facoltativa - è tale.**

**Imposta sostitutiva - scelta - revocabilità - non è possibile.**

Il contribuente non può revocare unilateralmente la scelta di accedere a un regime fiscale speciale, e derogatorio rispetto alle regole ordinarie, che gli abbia permesso di rivalutare ai fini tributari il valore di terreni versando un'imposta sostitutiva (art. 7, l. 448/01). Ne deriva che i versamenti delle prime rate previste per l'imposta sostitutiva non possono essere oggetto di ripetizione (nel caso di specie il contribuente aveva rivalutato il valore dei terreni cominciando a versare un'imposta sostitutiva del 4% salvo poi, in seguito al noto evento sismico, ritenere antieconomica questa scelta e insistere per una restituzione del tributo sostitutivo versato).

*l. 448/01, art. 7, d.P.R. 602/73, d.P.R. 332/98, art. 2, co. 8 e 8 bis.*

---

**Sentenza n. 1115/2020, del 22.10.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Pierluigi Fugacci*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - ricorso e reclamo - spese giudiziali - interesse al ricorso - sussiste.**

**Reclamo - annullamento in autotutela - interesse al ricorso per le sole spese - sussiste.**

È ammissibile il ricorso avverso un atto impositivo che l'Ufficio abbia revocato in via di autotutela nell'ambito di un reclamo avanzato dal contribuente, giusta la disposizione dell'art. 17 *bis* d.lgs. 546/92 qualora non sia stata accolta dal medesimo Ufficio procedente la richiesta del rimborso spese per il procedimento radicato.

La mediazione, per poter estinguere la pretesa, deve infatti riguardare anche le spese legali sostenute sino a quel momento, soprattutto nel caso in cui, dato il valore della controversia, il patrocinio di un difensore sia reso obbligatorio alla luce degli art. 12 e 18 del medesimo decreto legislativo.

*d.lgs. 546/92, artt. 12, 17 bis, 18; Cass. 31955/18.*

---

**Sentenza n. 1129/2020, del 26.10.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Salvatore Di Giugno*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta sulle donazioni - Trust autodichiarato - applicazione - misura proporzionale - non è dovuta.**

Non si applica l'imposta proporzionale sulle donazioni a un *Trust* autodichiarato da parte del disponente che abbia come obiettivo quello di segregare una porzione del patrimonio del medesimo a garanzia di istituti di credito che avevano rilasciato garanzie personali (fideiussioni) a favore del disponente stesso.

Per l'applicazione dell'imposta di donazione così come di quella proporzionale di registro ed ipocatastali, è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale presupposto che non si verifica nell'ipotesi di *Trust* autodichiarato.

*d.l. 262/00, art. 2, co. 47, art. 2645 ter Cod. civ.; Cass. 3735/15, 2043/17, 31442/18, 22754/19, 3737/15, 3886/15, 5322/15, 1131/19.*

---

**Sentenza n. 1135/2020, del 23.20.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Carlandrea Cremonini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sui redditi - agevolazioni fiscali - detrazioni per interessi passivi - previsione per l'acquisto di proprietà - estensione all'acquisto di diritti reali minori - usufrutto - è possibile - agevolazione - è dovuta.**

Le agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della proprietà di un bene ricomprendono anche gli atti di trasferimento aventi ad oggetto diritti reali parziali quali l'usufrutto l'uso e l'abitazione.

Il contribuente può dunque detrarre in misura percentuale gli interessi passivi dovuti a fronte di un contratto di mutuo per l'acquisto di un immobile ricorrendone gli altri presupposti.

---



**Sentenza n. 1136/2020, del 23.10.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Alberto Zirolodi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sui redditi - agevolazioni fiscali - associazioni sportive dilettantistiche - ASD - concessione - presupposto - dato formale - non è sufficiente - attività sostanziale - va considerata.**

In tema di agevolazioni tributarie l'esenzione d'imposta prevista a favore delle associazioni senza finalità lucrativa dipende non dalla veste giuridica assunta, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.

L'onere probatorio di siffatta attività insiste sul contribuente, e non può ritenersi soddisfatto dal dato meramente formale dell'affiliazione al CONI nel caso delle associazioni sportive dilettantistiche. Queste ultime beneficiano delle agevolazioni fiscali solo a condizione che si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa da inserire nell'atto costitutivo o nello Statuto.

*l. 398/81, art. 25, co. 5, d.lgs. 158/15, art. 19, d.lgs. 471/97, art. 11; Cass. 10393/18.*

---

**Sentenza n. 1145/2020, del 27.10.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Elena Lorenzini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**TARSU - determinazione base imponibile - rifiuti speciali - competenza comunale - sussiste.**

**TARSU - produzione promiscua di rifiuti - rifiuti speciali - rifiuti ordinari - tassazione in parte qua - è possibile - rilevanza del regolamento comunale - sussiste.**

Ai fini dell'applicazione della TARSU, e nella determinazione della superficie tassabile, non si tiene conto di quella parte di essa dove per specifiche caratteristiche strutturali, e per destinazione si formano normalmente rifiuti speciali allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori degli stessi in base alla legge.

Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta.

Tale previsione trova applicazione in tutti quei casi come quello in esame in cui una superficie è caratterizzata dalla produzione promiscua di rifiuti, in parte speciali, in parte ordinari, ma con la prima delle due categorie preponderante rispetto alla seconda.

*d.lgs. 507/93, art. 62, co. 3, d.lgs. 22/97; Cass. 703/14, 5377/11, 4793/15, 4792/16.*

---

**Sentenza n. 1155/2020, del 27.10.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Elena Lorenzini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IMU - bene immobile concesso in locazione - risoluzione del contratto - soggettività passiva del proprietario - dies a quo - momento della risoluzione - è tale - momento della effettiva reimmisione in possesso - non rileva.**

Il proprietario di un bene immobile torna ad essere soggetto passivo IMU nel momento in cui il contratto di locazione con il conduttore viene risolto ed indipendentemente dalla reimmisione in possesso del medesimo.

I principi elaborati dalla giurisprudenza in tema di TASI non possono essere applicati analogicamente anche all'IMU stante la diversità del presupposto dei due distinti tributi. Nel caso della TASI, infatti, è ragionevole ritenere soggetto passivo il conduttore fino alla effettiva restituzione dell'immobile in ragione del fatto che è costui, in ultima analisi, a beneficiare sostanzialmente dei servizi pubblici erogati.

*d.lgs. 23/11, art. 9, co. 1, l. 147/13, art. 1, co. 672.*

---

**Sentenza n. 1167/2020, del 27.10.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giovanni Fabio Aiello, Relatore: Valerio Bolognesi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sui redditi - accertamento analitico induttivo - presupposti - studi di settore - antieconomicità dell'attività - inattendibilità delle scritture di magazzino - sono tali.**

L'accertamento analitico-induttivo può essere disposto in base agli studi di settore, alla antieconomicità dell'attività economica posta in essere, e della sostanziale inattendibilità delle rimanenze così come registrate dall'imprenditore.

Qualora tutte queste condizioni risultino verificate, spetta al contribuente fornire prova contraria anche attraverso presunzioni purché siano gravi precise e concordanti. In assenza della suddetta prova, oppure di calcoli che dimostrino l'erroneità delle conclusioni dell'Ufficio in merito al *quantum debeatur*, l'atto impositivo deve essere confermato.

*d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d, d.P.R. 917/86, art. 92.*

---

**Sentenza n. 1170/2020, del 27.10.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nicola Proto, Relatore: Federico Cocchi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - frode carousel - responsabilità del cessionario - consapevolezza della frode - non è necessaria - comportamento negligente - è sufficiente.**

La responsabilità del cessionario della merce nell'ambito di una frode cd. "carousel" non deriva dalla consapevolezza della frode, quanto dal negligente rapportarsi al suo fornitore senza verificare l'effettiva attività economica dello stesso, e le caratteristiche del suo modello di *business*.

Dal punto di vista probatorio, l'assolvimento dell'onere della prova da parte della Amministrazione finanziaria si esaurisce nella dimostrazione da parte del soggetto accertato della mera connivenza, o della colpevole ignoranza, rispetto ai fatti contestati: non dunque della necessaria partecipazione alla frode con la società Cartiera.

La prova della colpevole ignoranza può derivare dall' ammontare degli ordini, dalle modalità del pagamento e dalla contestualità tra acquisti e vendite della stessa partita di merce (nel caso di specie apparecchi di telefonia).

*art. 2729 Cod. civ.*

---

**Sentenza n. 1175/2020, del 27.10.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - cessione di quote - riqualificazione - cessione di azienda - non è possibile.**

L'ufficio non può riqualificare ai fini della applicazione dell'imposta di registro la cessione totalitaria di quote di una società in una cessione di azienda, applicando di conseguenza il tributo in misura proporzionale al valore dei beni ceduti.

Osta a tale conclusione la diversità oggettiva tra i due contratti posto che l'acquisizione delle quote sociali lascia invariati i patrimoni tra le due società che hanno concluso il contratto mentre per converso la cessione di una azienda avrebbe sostanzialmente prodotto la fusione tra i medesimi con indubbi riflessi nei confronti di terzi.

*d.P.R. 131/86, art. 20; Cass. 14999/18.*

---

**Sentenza n. 1183/2020, del 27.10.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Debito d'imposta - versamento - piano di rateazione - lieve ritardo - decadenza - conseguenze - sproporzione - non sussiste.**

Decade dal beneficio di rateizzazione del debito tributario il contribuente che abbia versato una rata del piano di pagamento con un ritardo lieve ma non così lieve da verificare i presupposti di tolleranza previsti dalla norma applicabile (nel caso di specie il versamento era avvenuto sì entro i 7 giorni previsti, ma per un importo superiore a € 10.000).

Non vi è sproporzione in chiave sanzionatoria tra ritardato pagamento ed effetto decadenziale posto che il sistema di rateizzazione era di per sé un ulteriore incentivo al contribuente.

*d.lgs. 462/97, art. 3 bis, d.lgs. 471/97, art. 13.*

---

**Sentenza n. 1200/2020, del 28.10.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Mariapia Parisi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sui redditi - deducibilità dell'assegno al coniuge - accollo di debito - equivalenza - è tale - rilevanza fiscale - sussiste.**

Ai fini della rilevanza per la determinazione delle imposte sui redditi, la deducibilità degli assegni periodici corrisposti al coniuge al seguito di separazione giudiziale non è limitata al solo versamento di somme di danaro, ma può legittimamente estendersi anche all'accollo di un ipotetico mutuo. L'accollo di debito infatti, insieme alla delegazione e alla espromissione, costituisce uno dei modi di estinzione delle obbligazioni diverse dall'adempimento, ai sensi dell'articolo 1268 del Codice civile. Naturalmente è necessario che tale modalità estintiva sia resa In conformità ai provvedimenti dell'autorità.

*art. 1268 Cod. civ.*

---

**Sentenza n. 1289/2020, del 19.11.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Cesare Lamberti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IRAP - agevolazione - decontribuzione - lavoratore dipendente a tempo indeterminato - spetta - azienda qualificabile come *public utility* - non spetta. Società - gestione di servizio di trasporto locale - contratto d'appalto - *public utility* - non è tale - agevolazione IRAP - spetta.**

Ha diritto alla decontribuzione ai fini IRAP prevista per il lavoratore dipendente assunto a tempo indeterminato la società che gestisca servizi di trasporto su base locale in forza di contratto d'appalto e non attraverso una concessione di servizio pubblico (art. 11, co. 1, lett. (a) d.lgs. 446/97).

Ne scaturisce che la suddetta società non possa essere annoverata fra le *public utilities* che sono espressamente escluse dall'agevolazione fiscale di cui alla norma richiamata. [Questa è l'ultima sentenza che ha visto il dott. Cesare Lamberti presiedere il collegio giudicante, N.d.M.]

*d.lgs. 446/97, art. 11, co. 1, lett. a; Cass. 32663/19, 9139/15, 16889/20.*

---

**Sentenza n. 1299/2020, del 23.11.2020, Sez. 05**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Alberto Rizzo*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - "autodichiarazione" del contribuente - valenza probatoria a proprio favore - non è tale.**

La "autodichiarazione" resa dal contribuente nell'ambito del processo tributario è priva di qualsivoglia valenza probatoria o indiziaria, giusta la disposizione di cui all'art. 7, co. 4 d.lgs. 546/92. (Nel caso di specie il contribuente, Azienda Sanitaria Locale, aveva presentato una "autodichiarazione" riguardante il numero dei propri dipendenti affetti da disabilità, onde accedere a un rimborso pro quota dell'imposta regionale sulle attività produttive. L'Ufficio ha contestato che l'inabilità dei dipendenti non poteva essere dimostrata mediante prospetto fornito dalla medesima Azienda sanitaria locale mandasse provato altrimenti).

*d.P.R. 600/73, art. 38, l. 68/99, art. 9, co. 6; Cass. 703/07, 16348/08, 6755/10).*

---

**Sentenza n. 1313/2020, del 23.11.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Mario Checchi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Cartella di pagamento - omessa impugnazione - definitività della pretesa.  
Definitività della pretesa tributaria - istanza di autotutela - rigetto - impugnazione  
- non è possibile.**

L'omessa tempestiva impugnazione della cartella di pagamento notificata al contribuente preclude a quest'ultimo la possibilità di ripetere la somma versata in ottemperanza all'atto impositivo. Ciò perché nei casi come quello in esame non si tratta di un'ipotesi di versamento diretto del tributo, ma di adempimento della cartella esattoriale notificata: ne scaturisce che in difetto di impugnazione della medesima risulta precluso il rimborso previsto dall'art. 38 *ter* del DPR 602/73.

*d.P.R. 602/73, art. 38 ter, d.P.R. 633/72, art. 74, co. 6; Cass. 20367/18, 370/19, 31236/19.*

---

**Sentenza n. 1319/2020, del 23.11.2020, Sez. 11**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Elisabetta Mainini, Relatore: Mario Checchi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - sentenza - revocazione - errore revocatorio - travisamento  
evidente dei fatti - è tale. Processo tributario - errore - valutazione della portata  
della doglianza - revocabilità - non sussiste.**

Una sentenza può formare oggetto di revocazione quando l'errore di cui la parte revocante si duole abbia i caratteri dell'assoluta evidenza e della semplice rilevabilità sulla base del solo raffronto tra la sentenza impugnata e gli atti e i documenti di causa. Non deve quindi essere necessaria alcuna argomentazione induttiva o una approfondita indagine ermeneutica.

Non può essere oggetto di revocazione una sentenza, come quella nel caso di specie, in cui la Commissione tributaria accerta la sussistenza di un vincolo sostanziale fra diverse associazioni sportive dilettantistiche finalizzato ad eludere il limite previsto dalla legge, e pari ai tempi dei fatti di causa a €250.000, per la concessione del regime tributario agevolato previsto.

*art. 38 Cod. civ., art. 395, co. 1, n. 4 c.p.c., d.P.R. 600/73, art. 38; Cass. 4413/16, 6250/17, 8752/17, 25650/18.*

---

**Sentenza n. 1325/2020, del 23.11.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Mariapia Parisi, Relatore: Caterina Grechi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Successione - atto impositivo - notifica a uno solo dei coeredi - nullità - consegue.**

Risulta affetto da nullità l'avviso di accertamento notificato a uno solo dei diversi eredi. Questo perché non si tratta, nel caso di specie, di un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra l'Ufficio procedente e i medesimi eredi, quanto piuttosto di obbligazione solidale derivante in caso di successione *mortis causa* dal frazionamento pro quota dell'originario debito del *de cuius*.

*d.P.R. 600/73, art. 65, co. 2; Cass. 8213/14*

---

**Sentenza n. 1343/2020, del 23.11.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Franco Stivanello-Gussoni*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Accise - energia elettrica - produzione - autoconsumo - esenzione - consegue.  
Accise - autoconsumo - cessione a società consorziate - non equivale - tributo - è dovuto.**

Ai fini dell'applicazione delle accise sull'energia elettrica, la società consortile che autoproduce energia elettrica da fonte rinnovabile, con impianti della potenza disponibile superiore a 20 kw, beneficia dell'esenzione prevista dall'art. 52 co. 3 lett. b) del d.lgs n. 504/1995 (nella sua formulazione applicabile *ratione temporis* successiva alle modifiche introdotte con il D.Lgs n. 26/07) limitatamente all'energia prodotta e consumata in proprio e non anche a quella prodotta e ceduta ai singoli consorziati (Cass. n. 26146/19)

*d.lgs. 504/95, art. 52, co. 3, lett. b; Cass. 26146/19, 26147/19, 26149/19, 26152/19, 26156/19, 28343/19, 29169/19, 28175/19.*

---

**Sentenza n. 1363/2020, del 25.11.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Antonella Ioffredi, Relatore: Barbara Torsello*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di registro - sentenza di primo grado favorevole al contribuente - iscrizione a ruolo straordinario - non è possibile.**

L'iscrizione nei ruoli straordinari del tributo di registro degli interessi e delle sanzioni risultanti da un avviso di accertamento non definitivo, prevista come tale in caso di fondato pericolo per la riscossione, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale e la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto che ne è il titolo fondante.

Qualora intervenga una sentenza, anche non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla in tutto o in parte tale atto presupposto, l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale adottando i conseguenti provvedimenti di sgravio ed eventualmente di rimborso dell'eccedenza del tributo versato.

*d.P.R. 602/73, art. 15 bis, d.lgs. 546/92, art. 68; Cass. SS. UU. 758/17.*

---

**Sentenza n. 1387/2020, del 30.11.2020, Sez. 12**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Rita Chierici*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**TARI - determinazione - membri del nucleo familiare - consegua - omessa dichiarazione del contribuente - presunzione anagrafica - sussiste.**

**TARI - dichiarazione - efficacia retroattiva - non sussiste.**

Ai fini dell'applicazione della TARI si presumono facenti parte del nucleo familiare le persone risultanti in base alle evidenze anagrafiche. In mancanza di tempestiva dichiarazione in senso diverso da parte del contribuente, l'imposta va determinata secondo questi parametri.

Il contribuente non può dimostrare, in un momento successivo e in sede processuale, che in realtà gli altri membri del nucleo familiare risiedevano in un diverso immobile, posto che tale situazione, ancorché suffragata da elementi fattuali, non può svolgere efficacia retroattiva in merito ad annualità della tariffa già trascorse e per le quali il tributo viene preteso dall'ente territoriale.

---



**Sentenza n. 1397/2020, del 03.12.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pierluigi Fugacci, Relatore: Alessandro Rizzieri*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposta di successione - imposte ipocatastali - conferimento di beni in Trust liquidatorio - applicazione in misura proporzionale - consegue.**

Sconta l'imposta di successione con aliquota proporzionale il conferimento di bene in un *Trust* cosiddetto liquidatorio in ragione del fatto che attraverso quest'atto il proprietario dei beni si spoglia della proprietà di questi per perseguire uno specifico obiettivo attribuendoli al *trustee*. Il trasferimento a titolo gratuito di beni è sufficiente per l'applicazione del tributo in esame in quanto ciò è espressamente contemplato dall'art. 2 co. 47 d.l. 262/06.

È priva di pregio l'osservazione secondo la quale l'intestazione degli immobili al *Trust* appare un mero dato formale non idoneo a produrre un effetto traslativo in senso proprio, in ragione del fatto che l'effetto traslativo si è senz'altro prodotto e l'ordinamento giuridico italiano non conosce la distinzione tra titolarità formale e proprietà sostanziale.

*d.l. 262/06, art. 2, co. 47, d.lgs. 346/90, art. 42; Cass. 8082/20, 21614/16.*

---

**Sentenza n. 1399/2020, del 03.12.2020, Sez. 13**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Pierluigi Fugacci, Relatore: Paola Palladino*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - sentenza - valutazione della complessità dei fatti - complessità - compensazione - oggetto di revocazione - non è possibile.**

Non può essere oggetto di revocazione una sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale che abbia disposto la compensazione delle spese in seguito a una valutazione di natura logica e giuridica che abbia tenuto conto delle circostanze specifiche del caso concreto, posto che un eventuale errore in questo senso non rientrerebbe tra le ipotesi espressamente previste dall'art. 395 c.p.c. (Nel caso di specie la Commissione aveva confermato l'applicazione di sanzioni amministrative nei confronti del contribuente pur compensando le spese in ragione della particolare complessità del fatto: il contribuente si doleva di tale illogicità, posto che la complessità fattuale che aveva portato alla compensazione delle spese avrebbe dovuto anche determinare la disapplicazione delle sanzioni).

*d.lgs. 546/92, art. 64, art. 395 c.p.c.; Cass. SS. UU. 4413/16, Cass. 27570/18, 26890/19.*

---

**Sentenza n. 1403/2020, del 09.12.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Carlo Greco, Relatore: Antonio Sciaudone*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Monitoraggio fiscale - art. 12 d.l. 78/09 - applicazione retroattiva - non sussiste.**

L'articolo 12 del d.l. 78/09 non ha natura processuale posto che le norme in tema di presunzioni sono collocate tra quelle sostanziali all'interno del Codice civile e poiché una diversa interpretazione porrebbe tale norma in linea di collisione con gli articoli 3 e 24 della Carta costituzionale.

*Art. 3, 24 Cost., d.l. 78/09, art. 12, co. 2 bis e 2 ter; Cass. 2662/18.*

---

**Sentenza n. 1404/2020, del 09.12.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maria Cristina Salvadori, Relatore: Antonio Sciaudone*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Convenzione contro le doppie imposizioni - ricavo estero - reddito italiano - riconoscimento del credito d'imposta - consegue.**

Va riconosciuto un credito di imposta pari ai tributi versati all'estero e ricalcolati sulla base dell'articolo 165 del d.P.R. 917/86 al contribuente che abbia svolto un'attività commerciale in Italia ma i cui ricavi provengono da un altro paese (nel caso di specie l'India) posto che la convenzione contro doppie imposizioni distingue tra reddito prodotto e ricavo ottenuto di modo che un ricavo di fonte estera può concorrere a un reddito localizzato sul territorio dello Stato.

*d.P.R. 917/86, art. 165, co. 1.*

---

**Sentenza n. 1410/2020, del 10.12.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Lucia Ciampini, Relatore: Alberto Pasi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Cartella di pagamento - notifica - messo privato - inesistenza - consegue - sanabilità - non è possibile.**

La notificazione a mezzo posta di atti tributari sia sostanziali che processuali è inesistente se effettuata per il tramite di un messo alternativo rispetto a Poste Italiane.

L'inesistenza della notifica è per sua natura non sanabile dal momento che non risponde allo schema legale della notificazione degli atti impositivi.

*d.lgs. 261/99, art. 1, direttiva 97/67/CE, art. 4, co. 5, art. 38; Cass. 22375/06, 20440/06, 11095/08, 2262/13, 27021/14, 7156/16.*

---

**Sentenza n. 1411/2020, del 10.12.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Gino Cirelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Fermo amministrativo - vettura - avvocato - bene indispensabile all'attività - è tale - misura cautelare - non trova applicazione.**

Non può essere oggetto di fermo amministrativo l'autovettura di un professionista (nel caso di specie un avvocato) qualora il credito vantato dall'amministrazione risulti di importo esiguo: ciò in ragione della particolare natura del mezzo sottoposto a fermo. Nell'attuale società l'autovettura rappresenta un bene indispensabile per lo svolgimento dell'attività Forense che implica continui spostamenti presso aziende clienti privati e pubblici nonché sopralluoghi in occasione di accertamenti tecnici oltre al tradizionale tragitto tra lo studio e le sedi giurisdizionali.

*d.P.R. 602/73, art. 86, co. 2; Cass. SS. UU. 15425/14, 4488/09, 15705/06.*

---

**Sentenza n. 1412/2020, del 10.12.2020, Sez. 09**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Maurizio Marchesini, Relatore: Gino Cirelli*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - detrazione - natante di lusso - inerenza - sussiste.**

È inerente all'attività economica dell'impresa e dunque l'IVA addebitata in via di rivalsa può essere oggetto di detrazione, l'acquisto di un natante di lusso qualora, in ragione delle particolari circostanze di fatto, se ne possa presumere la rilevanza per l'attività economica della società medesima. (Nel caso di specie il natante era stato acquistato presso un porto italiano e condotto direttamente dall'amministratore della società presso un'altra località il collegio ha concluso per l'inerenza dell'acquisto anche in ragione del fatto che il natante era stato successivamente venduto dal contribuente medesimo).

*d.P.R. 633/72, art. 4, co. 5, lett. a.*

---

**Sentenza n. 1430/2020, del 11.12.2020, Sez. 08**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Nicola Sinisi, Relatore: Sandro Labanti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**IVA - detrazione - contestazione quantitativa - onere della prova - insiste sull'ufficio.**

L'ufficio non può censurare dal punto di vista quantitativo l'inerenza di una operazione rispetto all'attività economica: ciò è tanto più vero quando la contestazione riguarda l'importo sul valore aggiunto.

In questa particolare prospettiva l'ufficio che voglia disconoscere l'ammontare dell'IVA detratto dal contribuente e pari a quello esposto in fattura deve dimostrare con onere della prova a suo carico la simulazione assoluta o parziale dell'operazione in caso contrario il diritto di detrazione non può essere contestato.

*d.P.R. 633/72, art. 19.*

---

**Sentenza n. 1443/2020, del 14.12.2020, Sez. 07**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Franco Stivanello-Gussoni, Relatore: Caterina Grechi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Contratti di locazione immobiliare - applicazione IVA facoltativa - applicazione dell'imposta di registro - conflitto con il principio di alternatività - non sussiste - applicazione cumulativa - è possibile.**

Non confligge con il primato eurounitario dell'IVA e neppure con il principio di alternatività tra tributo di registro e imposta sul valore aggiunto la disciplina domestica (art. 40, co. 1 *bis*, d.P.R. 131/86) che prevede l'applicazione del tributo di registro con aliquota al 1% ai contratti di locazione per i quali il contribuente abbia optato anche per l'applicazione dell'IVA.

Ciò in ragione del fatto che il tributo di registro non è sulla cifra d'affari e dunque come tale è compatibile con un'imposizione sul consumo.

*d.P.R. 131/86, art. 40, co. 1 bis, d.P.R. 633/72, art. 10, co. 1, n. 8, direttiva 2006/112/CE, art. 401.*

---

**Sentenza n. 1458/2020, del 14.12.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Giorgio Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Processo tributario - Cassazione - rinvio - omessa riassunzione - definitività dell'atto impugnato - conseguenze.**

Nel processo tributario l'omessa o tardiva riassunzione entro i termini previsti dalla legge del giudizio, a seguito di rinvio da parte della Corte di Cassazione, ne determina l'estinzione e conseguentemente il venir meno dell'intero procedimento.

Ciò a sua volta determina la definitività dell'atto nei confronti del contribuente, e ne scaturisce, infine, che l'interesse alla riassunzione del processo ricade in capo al contribuente.

*art. 2945 Cod. civ., d.lgs. 546/92, art. 68, d.P.R. 602/73, artt. 14, 15 e 17; Cass. 556/16, 21143/15, 23502/16, 32276/18, 19476/16.*

---

**Sentenza n. 1496/2020, del 22.12.2020, Sez. 06**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Francesco Caruso, Relatore: Marcella Angelini*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Trust - costituzione - imposta di donazione - imposte ipocatastali - misura fissa - si applicano.**

L'atto di costituzione di *trust* con finalità di garanzia sconta le imposte ipotecarie catastali e di donazione in misura fissa stante la non definitività della attribuzione patrimoniale al neocostituito *trust*.

Tale conclusione trova conferma a meno che, sin dall'istituzione del *trust*, si sia realizzato un trasferimento definitivo di bene e di diritti dal trustee al beneficiario soggetto all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

*d.l. 262/06, art. 2, co. 47; Cass. 5766/20, 16701/19.*

---

**Sentenza n. 1510/2020, del 22.12.2020, Sez. 14**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente e Relatore: Nicola Proto*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Imposte sul reddito - studi di settore - antieconomicità dell'attività - recupero di maggiore imposta - è sufficiente - prova contraria - spetta al contribuente.**

La determinazione del reddito mediante applicazione degli studi di settore, e a seguito della instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idonea ad integrare presunzioni legali che sono anche da sole sufficienti ad assicurare un valido fondamento all'accertamento tributario.

Resta comunque la possibilità per il contribuente, che vi è sottoposto, di fornire la prova contraria nella fase amministrativa e anche durante il contenzioso.

*d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d; Cass. 25525/20.*

---

**Sentenza n. 1516/2020, del 22.12.2020, Sez. 04**  
*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna*  
*Presidente: Ornella D'Orazi, Relatore: Alberto Ziroldi*  
*Massimatore: Marco Greggi*

**Cittadino italiano - residente in Italia - conduzione di veicolo immatricolato all'estero - stato extra UE - proprietà di società estera - ragioni di lavoro - non sussistono - contrabbando - sussiste.**

Commette contrabbando doganale il cittadino italiano, residente in Italia, che sia sorpreso a condurre sul territorio dello Stato italiano un'autovettura immatricolata in un paese estraneo all'Unione europea (nel caso di specie la Svizzera) appartenente a una società non europea, qualora costui non sia lavoratore dipendente della società e non conduca il mezzo per esigenze correlate alla sua funzione. (Nel caso di specie il contribuente italiano era amministratore delegato della società, e quindi operava al di fuori di un rapporto di lavoro che avrebbe concesso altrimenti il regime di ammissione temporanea di mezzo di trasporto extra UE come regolato negli artt. 212 - 218 del Regolamento UE 2446/15).

*Regolamento UE 2446/15, artt. 212 - 218, Regolamento UE 953/13, art. 250, § 2.*

---



**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. 0007/2020, del 22.01.2020, Sez. 04***

*Commissione tributaria provinciale di Bologna*

*Presidente: Silvio Agnone; Relatore: Giovanni Battista Blesio*

#### **Regime Agevolativo art. 148 T.U.I.R. – Associazioni**

Per poter fruire del regime di favore c.d. “decommercializzazione speciale” previsto dall’art. 148 del T.U.I.R., le associazioni hanno l’obbligo di conformarsi a specifiche clausole, previste anche dal comma 8 dell’art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, da inserire nei relativi statuti redatti nella forma di atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata.

*D.P.R. n. 917/1986 art. 148.*

*D.P.R. n. 633/1972 art. 4*

---

### ***Sentenza n. 0255/2020, del 23.07.2020, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Bologna*

*Presidente: Stefano Brusati; Relatore: Giorgio Vaselli*

#### **TARI – Pretesa pagamento – Immobile utilizzato**

Per la pretesa del pagamento della TARI non è sufficiente il mero possesso o la mera detenzione di un immobile, quanto piuttosto il fatto che l’immobile sia occupato o utilizzato. Solo in tal caso, infatti, si rende necessaria la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti con conseguente pagamento del tributo. Il concetto di occupazione si basa su una presunzione legale relativa che, pur consentendo al Comune di indurre l’esistenza di un fatto ignoto da un fatto noto, non priva il contribuente della possibilità di dimostrare il contrario. Nel caso di specie, l’immobile è stato inutilizzato per ragioni oggettive causate dalla crisi del mercato immobiliare che ha reso impossibile cedere o locare l’immobile. La sola utenza elettrica che risultava attivata era quella necessaria per l’apertura e chiusura della saracinesca di accesso ai locali, al fine di agevolare le visite degli eventuali soggetti interessati all’acquisto o alla locazione. Tale condizione non è quindi sufficiente a configurare l’utilizzo dell’immobile.

---

**Sentenza n. 0324/2020, del 18.09.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria provinciale di Bologna*  
*Presidente: Marco Marulli; Relatore: Massimo Felicani*  
*Massimatore: Lorenzo De Lorenzis*

**Rendita catastale – Accertamento di diversa categoria catastale**

La corretta attribuzione della categoria catastale deve tener conto dell'effettiva e concreta utilizzazione dell'immobile interessato. Nel caso di specie è stata ritenuta corretta la categoria catastale B2 attribuita dalla parte ricorrente attribuita ad un immobile adibito a "poliambulatorio", esercitato senza fine di lucro, non ritenendo valida la categoria catastale D4 assegnata dall'Ufficio, in quanto non è stata considerata la destinazione specifica dell'immobile in questione.

---

**Sentenza n. 0345/2020, del 23.09.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Bologna*  
*Presidente: Stefano Brusati; Relatore: Antonio Pederzoli*  
*Massimatore: Lorenzo De Lorenzis*

**Imposta di registro – Avviso di liquidazione – sentenza civile di condanna di pagamento di premi assicurativi indebitamente trattenuti dall'agente**

È stato ritenuto legittimo l'operato del contribuente avendo versato, in sede di registrazione della sentenza civile di condanna della parte soccombente al pagamento dei premi assicurativi indebitamente trattenuti e non versati alla società mandante, l'imposta di registro in misura fissa e non in quella proporzionale del 3% liquidata dall'Ufficio, trattandosi di premi assicurativi e come tali soggetti all'imposta I.V.A. benché esenti ex art. 10 del DPR n. 633/72.

*Art. 40 DPR n. 131/86; art. 21, comma 6 e art. 10 del DPR n. 633/72.*

---

**Sentenza n. 0366/2020, del 28.10.2020, Sez. 04**

*Commissione tributaria provinciale di Bologna*

*Presidente e Relatore: Marco D'Orazi*

*Massimatore: Lorenzo De Lorenzis*

**Imposta di registro – Imposizione di atto avente contenuto patrimoniale enunciato in un atto costitutivo di pegno.**

La ricognizione di debito espressa in valuta corrente non può essere tassata ai sensi dell'art. 2, né ai sensi dell'art. 9, della Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR n. 131/86 (TUR), non avendo le caratteristiche previste da tali articoli (non essendo né un atto traslativo a titolo oneroso, art. 2, né una prestazione, art. 9).

Trattandosi comunque di atto a contenuto patrimoniale, trova applicazione l'art. 3 della Tariffa, Parte Prima, con l'applicazione dell'aliquota del 1%.

Nel caso di specie si è trattato di scrittura autenticata da notaio con la quale la parte ricorrente costituiva un pegno a garanzia del pagamento di un debito pregresso; l'Agenzia aveva applicato non solo l'imposta fissa di registro, ma anche l'imposta del 1% sul debito enunciato in rogito, aliquota prevista dall'art. 3, Parte Prima, della Tariffa allegata al TUR.

*DPR n. 131/86 (TUR): art. 3 Parte Prima della Tariffa allegata.*

**Sentenza n. 0391/2020, del 28.10.2020, Sez. 01**

*Commissione tributaria provinciale di Bologna*

*Presidente e Relatore: Lorenzo De Lorenzis*

*Massimatore: Lorenzo De Lorenzis*

**IMU – Beneficio abitazione principale non spettante per mancanza dei requisiti.**

Ai fini dell'esenzione IMU per abitazione principale è necessario il verificarsi di due condizioni:

- a). che si tratti di un solo immobile accatastato come abitazione (da catg. A/2 a catg. A/7;
- b). che in detto immobile abbia la residenza anagrafica il proprietario e il suo nucleo familiare.

Nel caso di specie si trattava di due unità immobiliari accatastate una in catg. A/3, dove risiedeva solo un figlio della proprietaria, e l'altra in catg. A/10 (ufficio/ambulatorio) dove risiedeva solo la proprietaria, in un immobile di una categoria per la quale non spetta l'agevolazione. È stato quindi ritenuto per ambedue gli immobili non verificate le condizioni di legge e non spettanti le agevolazioni "prima casa" ai fini IMU, pur essendo di fatto le due unità immobiliari unite tra loro, ma non accatastate come unica abitazione.

*D.L. n. 201/2011, art. 13, comma 2*

## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA

*Presidente: Francesco Salzano*

*Responsabile del Massimario presso la CTP: Anna Ghedini*

*Massimatore: Anna Ghedini*

### ***Sentenza n. 0020/2020, del 21.01.2020, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Ferrara*

*Presidente: Carlo Maria Zampi, Relatore: Carlo Maria Zampi*

#### **Condizione - ordinanza sospensione - natura**

La condizione della prestazione di una garanzia sottesa al provvedimento di sospensione giudiziale non è una condizione sospensiva, bensì una condizione risolutiva di un effetto che è immediatamente operante.

---

### ***Sentenza n. 0026/2020, del 21.01.2020, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Ferrara*

*Presidente: Gennaro Di Bisceglie, Relatore: Anna Ghedini*

#### **Non applicabilità benefici IMU/ICI allo IAP pensionato**

La condizione di pensionato non consente di ritenere integrati con pienezza tutti i requisiti normativamente previsti per avere diritto all'esenzione IMU; tale circostanza è incompatibile con il requisito che richiede, ai fini dell'agevolazione, di trarre dal proprio lavoro agricolo la fonte esclusiva del proprio sostentamento.

*art. 1, lett. d) D.L. 133/2013 e art. 13 comma 5 D.L. 201/2011*

*CTP Modena 25.6.2019, CTP Ferrara 9.9.2019, CTR E.R. 14.12.2018; Cass. n. 10284/2019*

---

### ***Sentenza n. 0043/2020, del 10.02.2020, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Ferrara*

*Presidente: Gennaro Di Bisceglie, Relatore: Carmelo Ruberto*

#### **Art. 20 D.P.R. 131 del 1986 – modifiche Legge Bilancio 2018 - efficacia**

La modifica operata all'art. 20 del DPR 131 del 1986 da parte della Legge di Bilancio per il 2018 ha natura interpretativa e pertanto si applica anche alle fattispecie maturate prima della entrata in vigore della legge di modifica.

*d.P.R. 631 del 1986; legge n. 205 del 2017; Cass. n. 19245 del 2014; Cass. 19246 del 2014*

---

***Sentenza n. 0056/2020, del 02.03.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Ferrara*  
*Presidente: Gennaro Di Bisceglie, Relatore: Anna Ghedini*

**Abuso del diritto o elusione fiscale non sussiste**

Non sussiste una fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale, ma al contrario di un risparmio lecito e non perseguibile laddove una persona fisica conferisca ad una società terza beni personali, precedentemente rivalutati a fini fiscali, in assenza di prova della natura fittizia della costituzione della società.

*art. 10 bis della L. 212/2020, comma 4 e comma 12;*

---

***Sentenza n. 0051/2020, del 18.02.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Ferrara*  
*Presidente: Gennaro di Bisceglie, Relatore: Gennaro di Bisceglie*

**Trattamento favorevole - onere probatorio**

Spetta alla parte che invoca un trattamento favorevole allegare gli elementi probatori a sostegno della propria istanza.

---

## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ-CESENA

*Presidente: Pietro Campanile*

*Responsabile del Massimario presso la CTP: Patrizia Foiera*

*Massimatore: Patrizia Foiera*

### ***Sentenza n. 0011/2020, del 27.01/2020, Sez. 01***

*Commissione tributaria provinciale di Forlì*

*Presidente: Pietro Campanile e Relatore: Morena Plazzi*

#### **Abusi edilizi – Revoca “Agevolazioni prima casa” – Accertamento -**

La revoca delle agevolazioni “prima casa” di cui all’art. 1 tariffa nota 2 bis del DPR 131/86 presuppone l’accertamento a cura degli enti preposti degli interventi abusivi realizzati in assenza di titolo che non possono beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa, non valendo a giustificare il ripristino del regime ordinario le sole informazioni in possesso dell’Ufficio ai sensi degli artt. 31 e segg. d.P.R. n. 600/1973.

È insufficiente la documentazione estratta dalla causa civile tra il contribuente e il suo dante causa per ritenere dimostrata la realizzazione di abusi edilizi, ostativi ai benefici fiscali, elencati e specificamente previsti dall’art. 49 d.P.R. 381/2001 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, alla concessione di qualsivoglia agevolazione o beneficio fiscale) e dichiarare la decadenza dalle agevolazioni.

*art. 1 tariffa nota 2 bis d.P.R. n. 131/1986; art. 31 e segg. d.P.R. n. 600/ 1973; art. 49 del DPR 381/2001*

### ***Sentenza n. 0036/2020, del 24.02.2020, Sez. 01***

*Commissione tributaria provinciale di Forlì*

*Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera*

#### **Processo tributario telematico – requisiti essenziali e di ammissibilità – ricorso cartolare/analogico – mancanza della firma digitale - inammissibilità**

Il ricorso notificato a mezzo pec in formato pdf, privo dell'estensione "p7m", che rappresenta la c.d. " busta crittografica" contenente al suo interno il documento in originale firmato digitalmente, e della firma digitale, non è garantito della sua autenticità, integrità e immodificabilità, come richiesto dal Codice della Amministrazione Digitale, essendo solo una riproduzione elettronica di un documento cartaceo, come tale equiparabile a una semplice copia.

Ne consegue, in difetto di identificabilità dell'autore e di autenticità, l'inammissibilità, principio tratto dagli artt. 26 del DPR n. 602/73 e 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248/2007 nonché dalle norme contenute nel Codice dell'Amministrazione Digitale.

*art. 18 d. lgs. n. 546/1992; art 3 d.m. 23 dicembre 2013 n. 163; art. 26 d.P.R. n. 602/73 e art. 36, comma 4 ter, d.l. n. 248/2007; Codice dell'Amministrazione Digitale.*

---

***Sentenza n. 0061/2020, del 26.05.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Forlì*  
*Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera*

**Deducibilità dei costi - inerenza – onere probatorio -**

In tema di costi deducibili è onere del contribuente provare l'inerenza tra i costi sostenuti e l'attività imprenditoriale e l'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi e tale ultima prova non può consistere nella esibizione della fattura, espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

*Cass. sent. n. 33915 del 19.12.2019; art. 109 comma 5 d.P.R. n. 917/1986;*

---

***Sentenza n. 0062/2020, del 24.2.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Forlì*  
*Presidente: Pietro Campanile e Relatore: Patrizia Foiera*

**Consorzio di bonifica – Contributo – società Autostrade per l'Italia S.p.A. – Esclusione - Onere della prova**

Il contributo al consorzio di bonifica è, dovuto come conseguenza dell'inserimento del terreno nell'ambito del c.d. "perimetro di contribuzione", così come individuato dal Consorzio, ferma restando per il contribuente la possibilità di dimostrare, con onere della prova a suo esclusivo carico, dopo aver puntualmente e tempestivamente formulato la contestazione, che non ha tratto nessun effettivo vantaggio dall'opera di bonifica dell'ente.

La società Autostrade per l'Italia S.p.A. (ASPI) - non contestato il fatto che le autostrade rientrino nell'ambito del c.d. "perimetro di contribuzione" per loro stessa definizione ex art. 2, comma 3, d.lgs. n. 285/1992 senza alcuno sbocco nel territorio circostante, attraversandolo e rimanendo da esso separato mediante appositi sistemi di isolamento – è onerata di fornire la prova contraria che non abbia tratto vantaggio alcuno dall'opera



di bonifica, l'unica che possa valere a superare la presunzione del beneficio diretto e specifico derivante dalle opere realizzate dal consorzio.

*art. 860 cod. civ.; artt. 10 e 11 del R.D. n. 215/1933; ex art. 2, comma 3, d.lgs. n. 285/1992; Cass. n. 9511/2018*

---

***Sentenza n. 0139/2020, del 25.09.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Forlì*  
*Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera*

**Impresa agricola – impianti fotovoltaici – art. 2135 cod. civ. – attività connesse.**

In tema di attività di produzione di energia elettrica può essere considerata attività connessa all'impresa agricola ove vi sia evidenza del requisito della "utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola". Il requisito risulta immanente al concetto stesso di connessione ed è coerente con la ratio dell'intera normativa in materia, volta a riconoscere un regime di favore per l'impresa agricola pur in presenza dell'esercizio di attività connesse, purché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola.

*Cost sent. n. 66 del 24.4.2015; art. 2135 cod. civ.;*

---

***Sentenza n. 0171/2020, del 30.10.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Forlì*  
*Presidente: Pietro Campanile e Relatore: Morena Plazzi*

**Accertamento ex art. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 e art. 54 bis d.P.R. n. 633/1972 – presupposti – applicabilità generale -**

E' ammissibile la procedura di accertamento e controllo cartolare delle dichiarazioni tributarie, con l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta, come previsto dagli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 anche nell'ipotesi nella quale non si tratta della mera correzione di errori contabili, derivanti da errate imputazioni di componenti negativi e/o positivi nell'esercizio di competenza, con una portata generale tale da renderla applicabile per qualsivoglia tipo di intervento in rettifica sulla contabilità e sulla dichiarazione reddituale.

Nel caso di specie, l'Ufficio ha adottato la procedura correttiva come previsto dagli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 a fronte del comportamento del contribuente il quale per recuperare il beneficio della Tremonti Ambiente a suo tempo non richiesto, ricorrendone le condizioni anziché recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso, presentando un'istanza di rimborso del versamento effettuato entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data di

versamento dello stesso (v. Circolare n. 31/E/2013 e Risoluzione n. 58/E/2016), aveva erroneamente e arbitrariamente utilizzato il meccanismo previsto dall'art. 2 comma 8 bis DPR 322/1998 predisposto per la correzione di errori contabili.

*art. 36 bis d.P.R. n. 600/ 1973; art. 54 bis d.P.R. n. 633/ 1972; art. 2 co.8 bis D.P.R. 322/1998; Circolare n. 31/E/2013; Risoluzione n. 58/E/2016; Cass. n. 11292 del 2016; Cass. n. 14949 del 2018*

---

***Sentenza n. 0209/2020, del 23.11.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Forlì*  
*Presidente: Pietro Campanile e Relatore: Morena Plazzi*

**Coobbligato solidale - solidarietà tributaria – presupposti – onere della prova**

E' applicato al processo tributario il principio secondo il quale il debitore che non ha partecipato al giudizio può opporre al creditore la sentenza a sé favorevole, salvo che essa sia fondata su ragioni personali al condebitore nei cui confronti è stata emessa, valendo l'effetto espansivo del giudicato tributario anche in favore del coobbligato solidale che abbia adempiuto dopo la notifica della cartella di pagamento, non trattandosi di un pagamento spontaneo bensì finalizzato ad evitare la riscossione forzata. La *ratio* che vede l'effetto estensivo strettamente correlato alla condizione di costrizione al pagamento al solo fine di evitare un'azione esecutiva, è stata esclusa nel caso del pagamento eseguito dal condebitore tributario solo a seguito della "comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria" da parte dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, già Equitalia Centro S.p.a., in difetto di qualsiviasa altra evidenza – onerato il contribuente - che desse prova dell'esclusione della volontarietà e/o spontaneità della definizione della pretesa tributaria e, viceversa, appunto della condizione di costrizione al pagamento

*art. 1306 comma 1 e 2 c.c.; Cass. n. 16560/2017; Cass. n. 231/2018; Cass. n. 3105/2019*

---

***Sentenza n. 0214/2020, del 21.12.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Forlì*  
*Presidente: Pietro Campanile, Relatore: Patrizia Foiera*

**Centro CAAF - Intermediario – Competenza territoriale – Competenza CTP - Responsabilità – Controlli effettuati ai sensi dell'art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973 - Natura risarcitoria -**

La prevista responsabilità in capo all'intermediario non determina alcuna modifica sulla competenza territoriale che resta in capo alla Commissione nella cui circoscrizione ricade il domicilio fiscale del contribuente obbligato alla dichiarazione (art. 31 d.P.R.

n. 600/1973); altrettanto per la competenza funzionale ai sensi dell'art. 39, comma 2, d.lgs. n. 241/1997, trattandosi di cartella di pagamento relative al recupero di somme, a titolo "risarcitorio", quantificate in esito al controllo formale ex art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973 sulla dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente a mezzo dell'intermediario, per errori nell'apposizione del visto di conformità ovvero per non aver correttamente adempiuto all'incarico conferito dal contribuente.

Sussiste la legittimazione passiva dell'intermediario, prevista dall'art. 39 d.lgs. n. 241/1997, con richiamo specifico ai "soggetti indicati nell'articolo 35 (ovvero gli intermediari che rilasciano il visto di conformità)" e dall'art. 5 d. lgs. 175/2014 che indica il soggetto passivo al controllo formale nel CAAF ovvero nel professionista, indicati nella dichiarazione dei redditi, e se ne trae argomento dal fatto che la somma richiesta non ha natura "sanzionatoria" bensì "risarcitoria"

*art. 31 d.P.R. n. 600/1973; artt. 39, comma 2, e 35 d.lgs. n. 241/1997; art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973; art. 5 d. lgs. 175/2014*

---

## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA

*Presidente: Vittorio Zanichelli*

*Responsabile del Massimario presso la CTP: Mirella Guicciardi*

*Massimatore: Mirella Guicciardi*

### ***Sentenza n. 0024/2020, del 15.01.2020, Sez. 03***

*Commissione tributaria provinciale di Modena*

*Presidente e Relatore: Vittorio Zanichelli*

#### **IVA - Sovrafatturazione – Presunzioni**

L'affermazione secondo la quale il contribuente (nel caso concreto, un'associazione sportiva) avrebbe adottato un sistema generalizzato di sovrapproduzione non consente di presumere, in assenza di altri e più concreti elementi, che tutti coloro i quali abbiano intrattenuto rapporti con il suddetto contribuente abbiano tratto vantaggio dalla frode.

### ***Sentenza n. 0028/2020, del 15.01.2020, Sez. 03***

*Commissione tributaria provinciale di Modena*

*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Enrico Saracini*

#### **Accertamento – Motivazione – Motivazione *per relationem* - Presupposti**

L'art. 7, comma 1, Legge n. 212/2000, nella parte in cui prevede che all'avviso di accertamento debba essere allegato ogni documento richiamato nella motivazione, si riferisce esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza. È pertanto legittima la motivazione mediante rinvio ad un PVC consegnato a soggetto a ciò delegato dal contribuente.

*Legge n. 212/2000, art. 7, comma 1; Cass. n. 29968/2019.*

### ***Sentenza n. 0032/2020, del 22.01.2020, Sez. 03***

*Commissione tributaria provinciale di Modena*

*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Riccardo Uzzo*

#### **IVA – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Riparto dell'onere probatorio**

Per contestare l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria deve provare, anche mediante presunzioni semplici, che qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto avrebbe dubitato dell'esistenza

della parte contraente. Grava sul contribuente l'onere di dimostrare la propria estraneità alla frode.

*D.P.R. n. 633/1972; Cass. n. 23560/2012.*

---

***Sentenza n. 0064/2020, del 21.01.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Riccardo Uzzo*

**Reddito d'impresa - Deduzione - Canoni di *leasing* – Interpretazione costituzionalmente orientata – Discrezionalità**

La disciplina che ammette la deduzione dei canoni di *leasing* soltanto a condizione che il contratto abbia una durata minima non inferiore ad un certo numero di mesi non può essere auto-disapplicata dal contribuente in ragione delle modifiche successivamente intervenute con riguardo alla disciplina stessa. Non ha pregio l'argomento dell'interpretazione adeguatrice perché non si può disquisire della costituzionalità di una disposizione modificata da una legge successiva e non si può sindacare sul piano costituzionale l'esercizio discrezionale della potestà impositiva.

*D.P.R. n. 917/1986, art. 102, comma 7; D.L. n. 16/2012 (convertito con L. n. 44/2012), art. 4-bis, comma 2; Corte cost. n. 319/1987.*

---

***Sentenza n. 0073/2020, del 14.01.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Domenico Truppa*

**Accertamento – Motivazione – Carenza – Presupposti di fatto – Ragioni giuridiche – Diritto di difesa**

La motivazione dell'avviso di accertamento deve indicare al contribuente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche sottostanti alla pretesa tributaria, consentendo, in tal modo, l'esercizio del diritto di difesa.

*Cass. n. 29082/2018.*

---

**Sentenza n. 0090/2020, del 05.02.2020, Sez.0 3**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Enrico Saracini*

**IVA – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Riparto dell'onere probatorio**

In tema di IVA, una volta assolta, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la prova dell'oggettiva inesistenza delle operazioni (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma"), grava sul contribuente, che intenda detrarre l'IVA e/o dedurre i corrispondenti costi, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tale onere non può ritenersi assolto con la mera esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire come reale l'operazione fittizia.

*D.P.R. n. 633/1972; Cass. n. 17619/2018.*

---

**Sentenza n. 0108/2020, del 27.01.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi*

**Accertamento – Motivazione – Motivazione per relationem - Legittimità**

È legittimo il comportamento dell'Agenzia delle Entrate che si sia limitata a richiamare nella motivazione dell'avviso di accertamento gli elementi risultanti dal PVC elevato dalla Guardia di Finanza. Segnatamente, è da escludere il vizio di motivazione dovuto alla mancanza di un'autonoma valutazione delle risultanze istruttorie perché è da ritenere che l'Ufficio impositore, nel richiamarle, le abbia condivise.

*Legge n. 212/2000, art. 7; Cass. n. 23532/2014.*

---

**Sentenza n. 0109/2020, del 10.02.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi*

**Agevolazioni– Credito d'imposta per ricerca e sviluppo– Mancata indicazione nel quadro RU – Errore sostanziale – Effetti giuridici**

La mancata compilazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo nel quadro RU della dichiarazione non costituisce errore formale bensì errore sostanziale, cosicché la dichiarazione non è emendabile in sede processuale. Per sanare l'errore il contribuente

deve alternativamente: a) presentare una dichiarazione integrativa nei termini; b) fornire la prova della rilevanza dell'errore con riguardo ai requisiti di essenzialità e obiettiva riconoscibilità, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà come prevista nel codice civile (art. 1427 e ss., c.c.).

*Cass. n. 20280/2015.*

---

***Sentenza n. 0110/2020, del 10.02.2020, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Modena*

*Presidente e Relatore: Mirella Guicciardi*

**Imposta di registro – Agevolazione “prima casa” – Procedura esecutiva – Decreto di trasferimento – Adempimenti a pena di decadenza dal beneficio**

In tema di agevolazioni tributarie, ed ai fini dei benefici connessi all'acquisto della “prima casa”, le manifestazioni di volontà prescritte dall'art. 1, nota II-*bis*, Tariffa-Parte Prima allegata al D.P.R. n. 131/1986, devono essere introdotte nella domanda di partecipazione all'asta immobiliare; in alternativa, le dichiarazioni riguardanti il possesso dei requisiti per il riconoscimento dell'agevolazione possono essere rese, al più tardi, nelle more della registrazione del decreto di trasferimento, a pena di decadenza dal beneficio.

*D.P.R. n. 131/1986, art. 1, Tariffa-Parte Prima; Cass. n. 9569/2013, n. 21379/2006; Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 370 del 3 ottobre 2008.*

---

***Sentenza n. 0123/2020, del 12.02.2020, Sez. 03***

*Commissione tributaria provinciale di Modena*

*Presidente e Relatore: Francesco Mottola*

**TARI – Aree adibite a deposito senza produzione in via continuativa e prevalente di rifiuti speciali – Tassabili**

Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente (art. 1, comma 649, primo periodo, L. n. 147/2013). La TARI non si applica pertanto alle aree sulle quali si svolgono le lavorazioni industriali o artigianali, che sono generalmente produttive, in via prevalente, di rifiuti speciali.

*L. n. 147/2013, art. 1, comma 649, primo periodo.*

**Sentenza n. 0284/2020, del 23.09.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Francesco Mottola, Relatore: Enrico Saracini*

**Residenza - Esterovestizione – Prova**

La mancata prova della eterodirezione – a fini fraudolenti – da parte della società italiana esclude l'esterovestizione della società stabilita all'estero.

*T.U.I.R., art. 73, comma 3; Corte di Giustizia del 17 dicembre 2015, C-419/14; Corte di Giustizia del 28 giugno 2007, C-73/06; Corte di Giustizia del 12 settembre 2006, C-196/04; Cass. n. 16697/2019, n. 33234/2018; CTP Modena, sez. pen., n. 50151/2018, 32091/2013, n. 7080/2012.*

---

**Sentenza n. 0303/2020, del 12.10.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Mirella Guicciardi, Relatore: Erio Roteglia*

**Accertamento – Metodo induttivo – Presupposti**

La presunzione di erroneità o mendacità delle schede carburanti – supportata dal confronto analitico tra il prezzo medio calcolato “a tavolino” per chilometro ed il monte fatturato – legittima il ricorso all'accertamento induttivo.

---

**Sentenza n. 0304/2020, del 23.09.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente e Relatore: Francesco Mottola*

**IMU – Leasing – Risoluzione del contratto – Soggettività passiva della società di leasing**

Con la risoluzione del contratto di *leasing* la soggettività passiva ai fini IMU si trasferisce in capo alla società di *leasing*, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Infatti, il legislatore ha ritenuto rilevante non già la consegna del bene - e quindi la detenzione materiale dello stesso-, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata da parte dell'utilizzatore.

*D.lgs. n. 23/2011, art. 9; Cass. n. 6664, 7227 e 8957 del 2020; n. 13793, 25249, 29973 e 34243 del 2019.*



**Sentenza n. 0307/2020, del 30.09.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Francesco Mottola*

**IVA – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Riparto dell'onere probatorio**

L'IVA addebitata in fattura è indetraibile qualora l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato che le operazioni sottostanti sono soggettivamente inesistenti e qualora il contribuente non sia stato in grado, a sua volta, di fornire riscontri contrari alla sua mancata compartecipazione alla frode IVA.

*D.P.R. n. 633/1972; Corte di Giustizia del 31 gennaio 2013, C-642/11; Corte di Giustizia del 17 gennaio 2013, C-224/11; Corte di Giustizia del 6 settembre 2012, C-273/11; Corte di Giustizia del 21 giugno 2012, C-80/11 e C-142/11; Cass. n. 23560/2012.*

---

**Sentenza n. 0308/2020, del 30.09.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Francesco Mottola*

**Imposte sul reddito – Componenti negativi – Regola dell'inerenza – Requisiti**

Il componente negativo di reddito si considera inerente se il contribuente dimostra che esso non è estraneo all'attività di impresa (sulla base di una valutazione qualitativa) e non è svantaggioso, incongruo o sproporzionato.

*T.U.I.R., art. 109; Cass. n. 18904/2018, n. 20049/2017, n. 13300/2017, n. 11241/2017, n. 4041/2015, n. 22130/2013.*

---

**Sentenza n. 0316/2020, del 14.10.2020, Sez. 03**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Vittorio Zanichelli, Relatore: Riccardo Uzzo*

**Residenza– Esterovestizione – Prove**

Per la contestazione di esterovestizione, l'Amministrazione finanziaria deve provare che la sede effettiva della società si trova in Italia e che vi è stato l'impiego di una struttura meramente artificiosa, con l'adozione di una forma giuridica non sia rappresentativa della realtà economica.

*T.U.I.R., art. 73, comma 3; Cass. n. 33234/2018.*

---

***Sentenza n. 0333/2020, del 19.10.2020, Sez. 02***  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Mirella Guicciardi, Relatore: Francesco Mottola*

**Accertamento – Preclusioni probatorie – Presupposto**

I documenti non esibiti in sede amministrativa sono inutilizzabili in sede contenziosa, ai sensi dall'art. 32, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973 soltanto in presenza di una richiesta di esibizione specifica e puntuale, accompagnata dall'avvertimento circa le conseguenze derivanti dalla mancata ottemperanza. La prova di tale presupposto incombe sull'Amministrazione finanziaria.

*D.P.R. n. 600/1973, art. 32, comma 3; Cass. n. 16962/2019.*

---

***Sentenza n. 0376/2020, del 21.10.2020, Sez. 03***  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Francesco Mottola, Relatore: Enrico Saracini*

**Accertamento – Qualificazione fatti economici – Prove**

Per qualificare come “corrispettivi” le somme erogate a titolo di finanziamento, l'Amministrazione finanziaria deve provare l'esistenza di un rapporto negoziale che renda verosimile l'erogazione di una controprestazione pecuniaria.

---

***Sentenza n. 0415/2020, del 06.10.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Silvio Agnone, Relatore: Silvio Agnone*

**Ritenute – Sostituzione tributaria – Solidarietà passiva tra sostituto e sostituito – Rivalsa**

Il sostituto di imposta e il sostituito sono solidalmente responsabili per l'adempimento dell'obbligazione tributaria qualora il primo non abbia operato le ritenute. Viceversa, nel caso in cui le ritenute siano state effettuate e non versate, il sostituto rimane responsabile, in via esclusiva, per il versamento del tributo.

D.P.R. n. 600/1973, art. 64; D.P.R. n. 602/1973, art. 35; Cass. n. 10378/2019, n. 16230/2018, n. 14033/2006, n. 5020/2003, n. 10613/2000.

---

**Sentenza n. 0415/2020, del 06.10.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Silvio Agnone, Relatore: Silvio Agnone*

**Sanzioni – Presupposto soggettivo – Colpevolezza**

In materia di violazioni tributarie punite con l'irrogazione di sanzioni amministrative, non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, ma è richiesta anche la colpevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente.

L. n. 689/1981, art. 3; D.lgs. n. 472/1997, art. 5; D.lgs. n. 472/1997, art. 6.

---

**Sentenza n. 0452/2020, del 22.09.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Modena*  
*Presidente: Silvio Agnone, Relatore: Domenico Truppa*

**Contributo unificato - Amministrazione dello Stato – Università – Prenotazione a debito**

Il regime di prenotazione a debito per le imposte e le tasse dello Stato si applica anche alle Università, le quali, pur non essendo Amministrazioni dello Stato in senso stretto, sono a queste ultime equiparate ai sensi dell'art. 55 del R.d. n. 1592/1933. Le Università sono altresì ammesse al regime di prenotazione a debito del contributo unificato ai sensi del combinato disposto dell'art. 55 del R.d. n. 1592/1933 e dell'art. 3, lett. q) del D.Lgs. n. 115/2002.

R.d. n. 1592/1933, art. 55; D.lgs. n. 115/2002, art. 3, lett. q); D.lgs. n. 115/2002, art. 11.

---

**Sentenza n. 0458/2020, del 21.12.2020, Sez. 02**  
Commissione tributaria provinciale di Modena  
Presidente: Mirella Guicciardi, Relatore: Erio Roteglia

**Processo tributario – Sottoscrizione del ricorso – Firma digitale “irregolare” – inammissibilità**

L'irregolarità della firma digitale comporta l'inammissibilità del ricorso *ex art. 18, comma 4, D.lgs. n. 546/1992.*

*D.lgs. n. 546/1992, art. 18, comma 4.*

---

**Sentenza n. 0460/2020, del 05.10.2020, Sez. 02**  
Commissione tributaria provinciale di Modena  
Presidente: Ernestino Bruschetta, Relatore: Erio Roteglia

**Ristretta base – Presunzione di distribuzione occulta di utili extracontabili – Interposizione fittizia – Abuso del diritto**

L'Agenzia delle Entrate non può *sic et simpliciter* assumere come “abusiva” qualsiasi interposizione fittizia senza fornire una pluralità di indizi orientanti il giudice verso la supposizione fondata che l'interposizione risponda all'acquisizione di un indebito vantaggio fiscale.

*L. n. 212/2000, art. 10-bis; Cass. n. 27049/2019, n. 13338/2019.*

---

## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA

*Presidente: Carlo Parmeggiani*

*Responsabile del Massimario presso la CTP: Ivano Bandini*

*Massimatore: Ivano Bandini*

### ***Sentenza n. 0096/2020, del 28.05.2020, Sez. 01***

*Commissione tributaria provinciale di Parma*

*Presidente: Italo Cavani, Relatore: Ivano Bandini*

#### **Deducibilità IMU da IRES**

La specificità e la particolarità dell'inededucibilità dell'IMU provengono da una scelta valutativa del legislatore, all'atto del varo della Legge Delega sul federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 Costituzione.

In virtù di ciò, ai Comuni è stata devoluta la fiscalità immobiliare, con l'introduzione di imposte municipali propria e secondaria e con l'obiettivo di individuare una autonoma fonte di entrate per i bisogni della collettività locale.

È evidente, allora, che nella rivisitazione dell'imposizione tout court i proventi derivanti dall'IMU, destinati alle finanze comunali, non avrebbero dovuto essere condizionati dalla eventuale deducibilità dal reddito complessivo del singolo soggetto contribuente. Diversamente, si sarebbe spostato il carico tributario di quell'imposta su tutta la fiscalità nazionale, ovvero le entrate fiscali versate dalle persone fisiche e giuridiche, contravvenendo allo spirito della riforma che aveva re-invertito il flusso di imposte dallo stato agli enti locali.

*Art. 99 TUIR*

---

### ***Sentenza n. 0106/2020, del 04.06.2020, Sez. 03***

*Commissione tributaria provinciale di Parma*

*Presidente: Italo Cavani, Relatore: Ivano Bandini*

#### **Amministratore di fatto e di diritto tributario**

L'amministratore di fatto, per risultare tale, si sia inserito nella gestione dell'impresa, desumibile dalle direttive impartite e del condizionamento delle scelte operative della società.

Non è necessario che gli atti compiuti abbiano un contenuto a rilevanza esterna, risultando invece bastante che le determinazioni riguardanti la gestione sociale siano riconducibili alla volontà dell'amministratore di fatto, eventualmente anche in concorso con l'amministratore di diritto.

In via sostanziale, l'influenza che trascende la titolarità delle funzioni, consentendo all'amministratore di fatto di esercitare, può avvenire anche indirettamente, con poteri analoghi se non addirittura superiori a quelli spettanti agli amministratori di diritto.

*Art. 2266 Cc; art. 2639 Cc*

---

***Sentenza n. 0141/2020, del 19.06.2020, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Parma*

*Presidente: Renato Mari, Relatore: Ivano Bandini*

**Coacervo del donatum con il relictum e conseguenze impositive**

In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'art. 69 della L. n. 342 del 2000, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art.8, comma 4, del D. lgs. n. 346 del 1990, che prevedeva il cumulo del *donatum* con il *relictum* al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato.

*Art. 69 L. n. 342/2000*

---

## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA

*Presidente: Marina Marchetti*

*Responsabile del Massimario presso la CTP: Gino Cirelli*

*Massimatore: Gino Cirelli*

***Sentenza n. 0004/2020, del 21.10.2019, Sez. 01***

*Commissione tributaria provinciale di Piacenza*

*Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Mauro Sonzini*

**Tributi erariali diretti - accertamento delle imposte sui redditi – interposizione di persona ex art. 37, comma 3, d. P. R. n. 600 del 1973 – ambito di applicazione – uso improprio di legittimi strumenti negoziali – compatibilità – fattispecie in tema di costituzione di società di capitali – distinzione tra interposizione fittizia e reale – irrilevanza.**

In tema di imposte sui redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione dettata dall'art. 37, comma 3, d. P. R. n. 600 del 1973, è comunque espressione del principio generale del divieto di abuso del diritto, sicché la sua applicazione, pur non presupponendo necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, richiede un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consente di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione economica sostanziale, programmata e realizzata (in applicazione del principio, la C. T. P. ha accolto il ricorso del contribuente che aveva costituito una srl al fine di continuare a svolgere nella forma societaria attività di specifica consulenza verso il medesimo gruppo).

*d.P.R. n. 600/1973, art. 37, comma 3; Cass. 17128/2018*

---

***Sentenza n. 0012/2020, del 20.01.2020, Sez. 01***

*Commissione tributaria provinciale di Piacenza*

*Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Antonio Botti*

**Tributi locali - IMU – agevolazioni di cui all'art. 9, d. lgs. n. 504 del 1992 – qualità agricola di terreno edificabile – possesso dei requisiti di imprenditore agricolo da parte di un comproprietario – estensione agli altri comproprietari – sussiste – fondamento.**

Ai fini IMU le agevolazioni connesse alla qualità agricola di un terreno pur potenzialmente edificabile giovano sia al comproprietario che esercita sul fondo l'attività come imprenditore agricolo che a quelli privi dei requisiti oggettivi e soggettivi per lo svolgimento della stessa attività, in quanto detta destinazione è incompatibile con la possibilità dello sfruttamento edilizio dell'area (nella specie la C. T. P. ha accolto i

ricorsi dei contribuenti in considerazione del carattere oggettivo della destinazione del suolo anche prescindendo dalla sua potenziale utilizzazione nel settore dell'edilizia).

*D. Lgs. N. 504/1992, artt. 9 e 2, comma 1, lett. b) e c); Cass. 13261/2017, 17337/2018*

---

**Sentenza n. 0025/2020, del 16.01.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Piacenza*  
*Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Mauro Sonzini*

**Tributi erariali diretti – IRPEF – redditi diversi – plusvalenze derivanti da vendite di terreni edificabili – ambito applicativo – terreni edificati – esclusione.**

In materia di imposta sui redditi non sono soggette a tassazione, quali redditi diversi, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni di terreni sui quali insiste un fabbricato, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria residua del lotto (nella specie l'Agenzia delle entrate aveva accertato una plusvalenza tassabile ex art. 67, comma 1, lett. b), relativamente alla cessione di un immobile in considerazione della maggiore estensione dell'area scoperta rispetto a quella coperta e del rilascio del permesso di costruire con indice di fabbricabilità maggiore di quello precedentemente utilizzato).

*d.P.R. n. 917/1986, art. 67, comma 1, let. b); Cass. 5088/2019, 1562 /2014*

---

**Sentenza n. 0039/2020, del 17.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Piacenza*  
*Presidente e Relatore: Marina Marchetti*

**Tributi erariali diretti - riscossione - accollo negoziale del debito di imposta (IVA) – compensazione con crediti d'imposta – illegittimità – fondamento.**

L'accollo del debito di imposta determina, per l'accollante, solo l'assunzione della posizione di obbligato (o coobbligato) in forza del titolo negoziale e non di quella di soggetto passivo del rapporto tributario, che rimane unicamente chi è tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale, nei confronti del quale l'A. F. può esercitare i poteri propri di accertamento e di esazione (nella specie la CTP ha accolto l'istanza dell'Agenzia delle entrate presentata ai sensi dell'art. 22, D. Lgs. n. 472/1997, censurando l'operato della società contribuente che, ai sensi dell'art. 17, D. Lgs. n. 241/1997, aveva compensato debiti IVA di terzi, assunti in virtù di accollo, con propri crediti, ritenuti peraltro inesistenti dall'A. F.).



Art. 1273 cod. civ.; D. Lgs. n. 241/1997, art. 17; D. Lgs. n. 472/1997, art. 22; Cass., Sez. U, 28162/2008

---

**Sentenza n. 0054/2020, del 20.02.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Piacenza*  
*Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Pierpaolo Beluzzi*

**Tributi armonizzati - IVA - accertamento tributario – contraddittorio endoprocedimentale – obbligatorietà - inosservanza – conseguenze - onere del contribuente**

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale, l'Amministrazione Finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto impositivo esclusivamente per i tributi armonizzati, purché il contribuente abbia assolto all'onere di rappresentare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (in applicazione del principio enunciato, la C. T. P. ha rigettato l'eccezione sollevata avendo constatato la sostanziale attivazione del contraddittorio endoprocedimentale che aveva consentito alla contribuente di indicare precise circostanze pertinenti alle contestazioni del caso).

*L. n. 212/2000, art. 12, comma 7; Cass., S. U., 24823/2015*

---

**Sentenza n. 0055/2020, del 14.11.2019, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Piacenza*  
*Presidente: Giuseppa Crisafulli, Relatore: Antonino Fazio*

**Tributi erariali diretti – accertamento delle imposte sui redditi – redditi di capitale – interessi maturati su finanziamenti erogati nei confronti di una società partecipata – rinuncia dei soci – trasformazione in finanziamento in conto capitale – sussiste**

In tema di imposte sui redditi di capitale, la rinuncia dei soci alla restituzione di somme corrisposte alla società partecipata a titolo di mutuo ed ai relativi interessi maturati determina la sostanziale trasformazione dell'erogazione in finanziamenti in conto capitale, destinati a confluire in apposita riserva ed esigibili solo con lo scioglimento della società e nei limiti dell'eventuale attivo del bilancio finale di liquidazione (nella specie la C. T. P., ritenendo sussistente la rinuncia per *facta concludentia* a seguito della maturata prescrizione, ha annullato gli atti dell'Agenzia delle entrate con i quali aveva accertato redditi di capitale a carico dei soci e l'omessa ritenuta d'acconto da parte della società).

d.P.R. n. 917/1986, art. 44, comma 1, let. a); Cass. n. 2057/2020

---

**Sentenza n. 0056/2020, del 18.11.2019, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Piacenza*  
*Presidente: Marina Marchetti, Relatore: Antonino Fazio*

**TRIBUTI ERARIALI – accertamento delle imposte – avviso di accertamento – motivazione “per relationem” – art. 7 della L. n. 212 del 2000 – allegazione dell’atto richiamato – riproduzione del contenuto essenziale - ammissibilità.**

In tema di motivazione dell’avviso di accertamento, l’art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000, consente di assolvere all’obbligo di motivazione degli atti tributari anche per relationem, cioè mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all’atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, ossia l’insieme di quelle parti dell’atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare gli elementi specifici dell’atto richiamato (nella specie la CTP ha rigettato l’eccezione di carenza di motivazione dell’avviso di accertamento, che aveva rinviato ai dati rilevati dalle dichiarazioni fiscali di terzi, clienti del contribuente).

*L. n. 212/2000, art. 7, comma 1; Cass. n. 9323/201, 28060/2017, 4396/2018.*

---

## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA

*Presidente: Bruno Gilotta*

*Responsabile del Massimario presso la CTP: Riccardo Fabbri*

*Massimatore: Riccardo Fabbri*

***Sentenza n. 0002/2020, del 21.01.2020, Sez. 01***

*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*

*Presidente e Relatore: Gennaro Di Bisceglie*

**TARI - omessa presentazione della denuncia - rimborso di importi non dovuti - non compete.**

Il rimborso di somme non dovute per l'esistenza di situazioni per le quali il regolamento comunale prevede riduzioni o esenzioni non compete se è stata omessa la presentazione della denuncia con la quale il contribuente deve indicare e documentare le ragioni del proprio diritto all'agevolazione, denuncia che consente al Comune la verifica di quanto richiesto.

*Art. 1, co. 660, legge 147/2013; art. 52, co. 1, d.lgs. 446/1997.*

---

***Sentenza n. 0004/2020, del 06.02.2020, Sez. 01***

*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*

*Presidente e Relatore: Gennaro Di Bisceglie*

**Imposta di registro - condanna dell'ex amministratore per azione di responsabilità - il socio che ha promosso l'azione non è solidalmente responsabile per il pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione della sentenza.**

Il socio che ha promosso l'azione di responsabilità ex comma 3 dell'art. 2726 del Codice Civile non può essere ritenuto "parte in causa" e quindi soggetto obbligato in via solidale al pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione della sentenza perché gli effetti della condanna dell'ex amministratore si determinano a vantaggio della società e quindi l'imposta di registro, che è dovuta non per la sentenza in quanto tale ma per il rapporto oggetto della pronuncia e per l'esistenza di un elemento rilevatore di ricchezza, non può essere meccanicamente a carico della parte che pur risultando dall'atto è rimasto estraneo a tale rapporto.

*Art. 2726, co. 3, Codice Civile; art. 57, co. 1, d.P.R. 131/1986; Cass. n. 10087/2019, n. 11149/2006.*

---

**Sentenza n. 0017/2020, del 24.02.2020, Sez. 02**

*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*

*Presidente: Roberta Vivaldi, Relatore: Riccardo Fabbri*

**IMU - piattaforme marine per la coltivazione di giacimenti di idrocarburi - assoggettamento all'imposta - compete.**

Le piattaforme marine per la coltivazione di giacimenti di idrocarburi ubicate nella fascia di mare di 12 miglia, cosiddetto mare territoriale, sono soggette all'IMU perché trattasi di beni immobili di categoria catastale D e come tali la base imponibile è costituita dal valore di bilancio. Irrilevante quindi la loro non accatastabilità e anche il non essere ubicati sulla terraferma in territorio comunale perché essendo il soggetto attivo del tributo lo Stato, il mare territoriale è territorio dello Stato.

*Art. 13, co. 2, d.lgs. 201/2011; art. 13 ter, p.to b) del Regolamento di esecuzione del Consiglio dell'Unione Europea n. 1042/2013; art. 13, co. 3, d.lgs. 201/2011.*

---

**Sentenza n. 27/2020, del 02.03.2020, Sez. 01**

*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*

*Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Roberto Rivero*

**Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex legge 296/2006 - omessa indicazione nel quadro RU del mod. UNICO degli anni 2008, 2009 e 2011 - violazione di natura sostanziale con conseguente decadenza del diritto al credito - non è tale.**

L'omessa indicazione nel quadro RU del mod. UNICO degli anni 2008, 2009 e 2011 del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo non integra una fattispecie di decadenza con effetti sostanziali e conseguente estinzione del diritto al beneficio, come ritenuto dall'Agenzia, perché la decadenza non è prevista dalla legge ma dal decreto ministeriale del Ministero dello Sviluppo Economico n. 76/2006, un atto di normazione secondaria che può prevedere una decadenza ma con effetti solo formali, che incidono sul come e sul quando l'agevolazione può essere goduta ma che non rileva sugli elementi del diritto sostanziale come fissati dalle legge. Tale decadenza formale non impedisce al contribuente di opporre all'Amministrazione, in sede giudiziaria, la sussistenza dei presupposti costitutivi per il riconoscimento del credito d'imposta.

*Art. 1, commi 280, 281 e 282, legge 296/2006; art. 5 DM MISE 76/2006; Cassazione n. 26550/2016, n. 25288/2018.*

---

**Sentenza n. 0034/2020, del 14.04.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*  
*Presidente e Relatore: Salvatore Di Martino*

**Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione ex art. 1 DL 119/2018 - azzeramento delle sanzioni e degli interessi ma non annullamento delle violazioni constatate - opponibilità ai soci di società che non hanno optato per il regime di trasparenza ex art. 116 TUIR - è illegittima.**

Al socio che non può avvalersi della definizione agevolata di cui al DL 119/2018 perché non è stata esercitata l'opzione per il regime della trasparenza ex art. 116 TUIR, non possono essere opposti i maggiori redditi pro quota accertati alla società che ha regolarizzato le violazioni che le sono state contestate col processo verbale di constatazione perché tale definizione agevolata esclude che la pretesa erariale possa essere oggetto di ulteriore accertamento nei confronti del socio, anche nell'ipotesi di ristretta base azionaria.

*Art. 1, commi 1 e 4, dl 119/2018.*

---

**Sentenza n. 0038/2020, del 22.05.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*  
*Presidente e Relatore: Bruno Gilotta*

**Classamento catastale - magazzino ubicato nell'area di movimentazione delle merci portuali - categoria E/1 - non spetta per la sua destinazione commerciale.**

Le unità immobiliari attribuite in regime di concessione ad operatori privati, ubicate nell'area portuale e destinate a servizi riconducibili al trasporto marittimo non possono essere censite in categoria catastale E se sono destinate ad uso commerciale o industriale e se hanno autonomia funzionale e reddituale. Né può valere a convincere in termini diversi quanto previsto dal comma 578 dell'art. 1 della legge 205/2017 trattandosi di norma valevole dalla data dell'1 gennaio 2020 e a seguito di specifici adempimenti a carico dei concessionari.

*Cass. n. 10674/2019; art. 2, co. 40, legge 262/2006; art. 1, co. 578, legge 205/2017; Cass. n. 34657/2019.*

---

**Sentenza n. 0047/2020, del 12.06.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*  
*Presidente e Relatore: Salvatore Di Martino*

**Notifica di cartella di pagamento - consegna a persone in relazione familiare col destinatario - obbligo di invio della raccomandata informativa - non sussiste. Deposito della cartella di pagamento presso la casa comunale per irreperibilità relativa del destinatario - spedizione della raccomandata informativa - non necessita la prova dell'avvenuto ricevimento - è tale.**

La notifica di una cartella di pagamento con consegna ad una zia o al nonno del destinatario, trovati presso il suo domicilio, deve essere ritenuta regolare anche senza l'invio della raccomandata informativa perché sono persone che col destinatario sono in relazione familiare.

Al deposito presso la casa comunale di una cartella di pagamento che non è stata consegnata per irreperibilità relativa del destinatario, deve conseguire la spedizione di un avviso raccomandato che informi dell'avvenuto deposito, avviso raccomandato che non necessita della prova di avvenuto ricevimento atteso che la normativa dispone solo il suo invio con raccomandata senza a.r. Invio della raccomandata che può essere validamente effettuato da un'azienda di poste privata anche prima dell'entrata in vigore della legge 124/2017.

*Art. 139 c.p.c.; Corte Costituzionale n. 175/2018; Art. 140 c.p.c.; Cass. n. 0863/2017; legge 124/2017, co. 57.*

---

**Sentenza n. 0062/2020, del 11.08.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*  
*Presidente e Relatore: Gennaro Di Bisceglie*

**Responsabile Assistenza Fiscale di un C.A.F. - sanzioni per apposizione visto infedele - Commissione Tributaria competente per territorio - rileva la provincia dell'Agenzia delle Entrate Riscossione che ha emesso la cartella di pagamento.**

La Commissione Tributaria Provinciale competente a decidere dell'impugnazione della cartella di pagamento emessa, a seguito del controllo ex art. 36 ter d.P.R. 600/73, a carico del Responsabile dell'Assistenza Fiscale per apposizione infedele del visto di conformità alla dichiarazione dei redditi - anno 2014 - di un contribuente assistito dal C.A.F. è quella della provincia dove ha sede l'Agenzia delle Entrate - Riscossione che ha emesso la cartella, indipendentemente dalla provincia di residenza del contribuente e dell'articolazione territoriale dell'Agenzia delle Entrate che ha operato l'iscrizione a ruolo.

*Art. 39, D.Lgs. 241/97; Cass. n. 20671/2014.*

**Sentenza n. 0083/2020, del 25.09.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Ravenna*  
*Presidente: Bruno Gilotta, Relatore: Roberto Rivero*

**Art. 15 ter d.P.R. 602/73 - omesso versamento di una rata di importo inferiore a euro diecimila - revoca della rateazione illegittima perché trattasi di lieve inadempimento - non è tale.**

La fattispecie delineata dalla lett. a) del comma 3 dell'art. 15 ter del d.P.R. 602/73 - insufficiente versamento della rata per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro - considerata lieve inadempimento e come tale inadatta a determinare la revoca della rateazione non può mai ricorrere nel caso di omesso versamento. Trattasi infatti di fattispecie diverse e non equiparabili perché l'una è caratterizzata da una, pur se parziale, condotta attiva che è invece totalmente assente nell'omissione del versamento.

*Art. 15 ter, comma 3, d.P.R. 602/73*

---

## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA

*Presidente: Alberto Pederiali*

*Responsabile del Massimario presso la CTP: Mirella Guicciardi*

*Massimatore: Mirella Guicciardi*

***Sentenza n. 0031/2020, del 27.01.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Alberto Pederiali*

**Società di comodo – disapplicazione – istanza di interpello – obbligatorietà – non sussiste.**

In ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53, Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), la prova della sussistenza del diritto alla disapplicazione della normativa antielusiva delle "società di comodo" può essere fornita anche al di fuori della procedura prevista dal combinato disposto dell'art. 30, comma 4-bis, L. n. 724/1994, e dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973; e dunque anche in sede processuale. Pertanto, nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia presentato istanza di interpello probatorio, può senz'altro richiedere l'accertamento dei presupposti per la disapplicazione antileusiva in sede giurisdizionale, azionando il diritto soggettivo inerente alla domanda di disapplicazione.

*L. n. 724/1994, art. 30; D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis; Cass. n. 10481/2018*

---

***Sentenza n. 0033/2020, del 27.01.2020, Sez. 01***  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Alberto Pederiali*

**IRAP – autonoma organizzazione – requisiti.**

Ai fini IRAP, integra gli estremi dell'autonoma organizzazione l'attività in cui la combinazione di mezzi e persone prevale sull'apporto del titolare, ed assume caratteristiche tali da poter operare – e quindi produrre reddito – indipendentemente dall'attività personale del titolare stesso.

*Cass. SS. UU. n. 12108/2009*

---



**Sentenza n. 0034/2020, del 27.01.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Alberto Pederiali*

**IVA – detrazione – condizioni.**

Ai fini della detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, l'articolo 21, D.P.R. n. 633/1972, richiede che la fattura specifichi la natura, la qualità e la quantità dei beni ceduti o dei servizi prestati.

*D.P.R. n. 633/1972, art. 21*

---

**Sentenza n. 0048/2020, del 03.02.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Alberto Pederiali*

**IVA – aliquota – erronea applicazione – rimborso – controversia privatistica – giurisdizione ordinaria.**

In tema di IVA, spetta al giudice ordinario la giurisdizione in ordine alla domanda proposta dal consumatore finale nei confronti del professionista o dell'imprenditore – che abbia effettuato la cessione del bene o la prestazione del servizio – per ottenere la restituzione delle maggiori somme addebitategli in via di rivalsa per effetto dell'applicazione di un'aliquota asseritamente superiore a quella prevista dalla legge. Poiché il soggetto passivo dell'imposta è colui che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, la controversia non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, bensì un rapporto di natura privatistica tra soggetti privati, il quale comporta un mero accertamento incidentale in ordine all'ammontare dell'imposta applicata oggetto di contestazione.

*Cass. SS. UU. n. 2064/2010*

---

**Sentenza n. 0120/2020, del 14.05.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**Sanzioni – atto di irrogazione delle sanzioni – annullamento – sentenza non definitiva – sospensione dei rimborsi – non si applica.**

In tema di sospensione dei rimborsi *ex art. 23, D.lgs. n. 472/1997*, in caso di annullamento – totale o parziale – dell'atto di irrogazione delle sanzioni con sentenza anche non definitiva, il provvedimento di sospensione del pagamento del credito nei

confronti dell'autore della violazione o dei soggetti obbligati in solido nei confronti dell'Amministrazione finanziaria cessa di avere efficacia nei limiti della somma corrispondente alla parte dell'atto annullata, stante l'efficacia immediata delle decisioni delle Commissioni tributarie.

Cass. SS. UU. n. 2320/2020

---

**Sentenza n. 0123/2020, del 19.05.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Alberto Pederiali*

**IVA – operazioni attive esenti – operazioni passive – detrazione – sussiste.**

In tema di detrazione IVA, la circostanza che il contribuente, operante nel settore edile, abbia emesso soltanto fatture per operazioni esenti da IVA – a fronte di accredito di interessi derivanti dal deposito di liquidità sul conto corrente del Consorzio cooperativo finanziario – non preclude la detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati, a condizione che i beni e servizi siano strettamente riferiti all'attività economica.

---

**Sentenza n. 0169/2020, del 20.08.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**IMU – esenzione – “fabbricati-merce” – onere dichiarativo.**

Ai fini dell'esenzione IMU dei c.d. “fabbricati-merce” ex art. 2, D.L. n. 102/2013, il soggetto passivo deve presentare – a pena di decadenza dal beneficio – “apposita dichiarazione” entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'IMU. L'onere dichiarativo ai fini agevolativi (“apposita dichiarazione”) costituisce onere totalmente autonomo rispetto all'onere dichiarativo riguardante le “variazioni” IMU, cosicché il primo non verrebbe meno qualora non dovesse sorgere – in capo al soggetto passivo – il secondo.

*D.L. n. 102/2013, art. 2.*

---

**Sentenza n. 0174/2020, del 26.08.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente: Marco Montanari, Relatore: Romano Manfredini*

**Cartella di pagamento – interessi di mora – indicazione criteri di calcolo – obbligo – sussiste.**

Gli interessi di mora determinati dall'agente della riscossione in sede di azione esattiva – ex art. 30, D.P.R. n. 602/1973 – rientrano nel novero degli atti che sottostanno all'obbligo di motivazione espressamente disposto dall'art. 7, L. n. 212/2000. I precetti normativi disposti dalla legge citata devono essere osservati anche dai Concessionari addetti all'attività di riscossione dei tributi. La sola indicazione dell'importo predeterminato degli interessi di mora priverebbe il soggetto destinatario di qualsiasi esplicitazione che giustifichi la congruità dell'importo, con grave lesione dell'esercizio del diritto di difesa costituzionalmente garantito. Ne consegue l'obbligo imprescindibile per l'agente della riscossione di indicare espressamente i criteri di calcolo che hanno portato alla quantificazione dell'importo che va sotto la voce interessi.

*D.P.R. n. 602/1973, art. 30; L. n. 212/2000, art. 7, art. 17; Cass. n. 10481/2018*

---

**Sentenza n. 0182/2020, del 09.09.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**Imposta di registro – riqualificazione – elementi extratestuali e collegamento negoziale – illegittima.**

In tema di imposta di registro, è legittima la riqualificazione ai fini fiscali dell'atto soggetto a registrazione sulla base degli elementi desunti dall'atto medesimo (c.d. "riqualificazione degli effetti giuridici"). Grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la fondatezza degli elementi posti a base della predetta riqualificazione. È per contro illegittima la riqualificazione – ex art. 20, T.U.R. – dell'atto sulla base degli elementi extratestuali e del collegamento negoziale (c.d. "riqualificazione degli effetti economici").

*D.P.R. n. 131/1986, art. 20; Corte Cost. n. 158/2020; Cass. n. 20577/2019*

---

**Sentenza n. 0184/2020, del 23.09.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**Accertamento – “collaborazione volontaria” o “voluntary disclosure” – natura – accertamento con adesione – impugnabilità – non sussiste.**

La “collaborazione volontaria” – o “voluntary disclosure” – si sostanzia nell’adesione ad un accertamento proposto dall’Agenzia delle Entrate, in sede di inviti al contraddittorio notificati al contribuente, mediante versamento delle somme accertate. Trattandosi di accertamento definito con adesione, lo stesso non è soggetto a impugnazione, non è integrabile o modificabile né da parte dell’Ufficio, né da parte del contribuente. La natura dell’accertamento con adesione è quella di atto negoziale, vale a dire di dichiarazione di volontà e non di scienza.

*D.L. n. 167/1990, art. 5-quater (conv. con mod. da L. n. 227/1990 e mod. da L. n. 186/2014); D.lgs. n. 218/1997, art. 5 e art. 2; Cass. n. 20577/2019.*

---

**Sentenza n. 0189/2020, del 09.10.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**IVA – consorzio – unitarietà del regime fiscale – principio di equivalenza.**

In tema di IVA, il principio di equivalenza dei rapporti giuridici tra imprese consorziate e società consortile – nonché tra queste e l’ente appaltante – impone l’unitarietà del regime fiscale della doppia fatturazione, con conseguente trasferibilità dell’agevolazione tributaria nell’ambito del meccanismo del c.d. “ribaltamento”. Ne discende che il regime fiscale della fattura originaria non può che essere il medesimo della fattura emessa nei confronti dei consorziati.

*D.P.R. n. 131/1986, art. 20; Cass. n. 3166/2018, n. 18437/2017*

---

**Sentenza n. 0190/2020, del 16.10.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**Processo tributario – prove – prove assunte in sede penale – utilizzabilità – sussiste.**

Nel processo tributario, in ordine alla sussistenza dei fatti costitutivi dell’obbligazione tributaria, il giudice può legittimamente porre a base del proprio convincimento le prove

assunte in un diverso processo nonché in sede penale, quali prove atipiche idonee a fornire elementi di giudizio sufficienti, previo raffronto critico con le altre risultanze del processo. Nel giudizio tributario è pertanto utilizzabile la relazione tecnica del consulente nominato dal P.M. nell'ambito del procedimento penale, in quanto prova atipica acquisita in altro giudizio. Ne consegue che nessun limite può essere posto alla circolazione delle prove tra il processo penale e quello tributario in ordine agli stessi fatti considerati nei due processi.

*Cod. proc. pen., art. 654; Cass. n. 10578/2015, n. 19859/2012.*

---

***Sentenza n. 0199/2020, del 23.10.2020, Sez. 02***  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**Reddito d'impresa – accantonamenti TFM – deducibilità.**

In tema di redditi d'impresa – posto che la normativa civilistica non pone alcun limite alla quantificazione del compenso degli amministratori e del relativo TFM – la deducibilità degli accantonamenti TFM non è soggetta a limitazioni predeterminate. Il TFM non è altro che un compenso “postergato” alla fine del mandato degli amministratori, la cui determinazione è lasciata alla libera autonomia delle parti. Il rapporto tra la società ed il suo amministratore non può definirsi propriamente “contrattuale”, bensì è da definirsi come un rapporto di immedesimazione organica. Ne consegue che al TFM non possono trovare applicazione le modalità di quantificazione previste per il TFR, e la deducibilità fiscale degli accantonamenti TFM non può essere limitata alle predette modalità di quantificazione.

*D.P.R. n. 917/1986, artt. 17 e 105; Cod. civ., art. 2120; Cass. pen. n. 28171/2019.*

---

***Sentenza n. 0211/2020, del 03.11.2020, Sez. 02***  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente: Marco Montanari, Relatore: Ido Nuccini*

**Imposta di registro – comunioni ereditarie – divisioni – parte eccedente rispetto a quella spettante – vendita.**

In tema di imposta di registro, con riferimento alle comunioni ereditarie, la divisione – con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune – è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. Ne consegue che la parte eccedente è soggetta all'imposta di registro.

D.P.R. n. 131/1986, art. 34.

---

**Sentenza n. 0220/2020, del 17.11.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia*  
*Presidente e Relatore: Marco Montanari*

**IMU – matrimonio dichiarato *ab origine* “nullo” – agevolazione “prima casa” – applicazione retroattiva – sussiste.**

Secondo il diritto canonico, essendo il matrimonio un sacramento, lo stesso non può essere “annullato” dall'uomo, ma può essere dichiarato “nullo”, *ab origine*, in presenza dei vizi che siano “dirimenti” alla celebrazione del sacramento. Pertanto, ai fini IMU, nell'ipotesi in cui la Corte d'Appello – riscontrandone i presupposti – dichiara esecutiva in Italia la sentenza del Tribunale Ecclesiastico di dichiarazione di nullità del matrimonio concordatario, l'agevolazione “prima casa” *ex art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011* troverà applicazione retroattiva con riferimento ai due diversi immobili dove i coniugi – se pur non legalmente separati – hanno vissuto nel periodo successivo al matrimonio, dichiarato *ab origine* “nullo”.

*D.L. n. 201/2011, art. 13, comma 2; L. n. 121/1985, art. 8, comma 2.*

---

**COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI**

*Presidente f.f.: Maria Teresa Cameli  
Responsabile del Massimario presso la CTP: Patrizia Foiera  
Massimatore: Patrizia Foiera*

***Sentenza n. 0046/2020, del 12.03.2019, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Rimini  
Presidente e Relatore: Maria Teresa Cameli*

**IMU - accatastabilità – piattaforme petrolifere - mare territoriale - esenzione –  
accoglimento.**

In tema di versamento IMU ai Comuni ai sensi degli artt. 2 e 4 comma 2 D.lgs. 504/1992 il presupposto d'imposta è da individuare nell'accatastabilità dei fabbricati, situati sul territorio comunale. In particolare, le piattaforme petrolifere site in mare, non sono suscettibili di accatastamento, in quanto il catasto non ricomprende le acque territoriali, che in ogni caso non possono rappresentare una estensione dell'ambito del territorio comunale.

*D.lgs. 504/1992 artt. 2 e 4 comma 2; Cass. 14673/2006, 8781/2015; contr.: Cass. 3618/2016*

---

***Sentenza n. 0067/2020, del 13.12.2019, Sez. 02***

*Commissione tributaria provinciale di Rimini  
Presidente e Relatore: Maria Teresa Cameli*

**Rendita catastale – determinazione - stabilimenti balneari – arenile – capacità di  
produrre redditività – rileva.**

In tema di determinazione della rendita catastale, tramite procedura DOCFA, per gli stabilimenti balneari, ovvero per strutture edificate su aree demaniali gestite da privati in regime di concessione, si deve tenere presente il valore di tutti gli immobili potenzialmente produttivi di reddito. In particolare, si deve considerare anche il valore dell'arenile, che non rappresenta una mera pertinenza dei fabbricati, bensì costituisce, insieme agli altri elementi strutturali un corpo unico avente potenzialità di autonomia reddituale, da valutare, in assenza di riferimenti del mercato, sulla base dei parametri economici contenuti nelle concessioni demaniali.

*L. 133/1994 art. 3 comma 1; Cass. 10032/2017, 10032/2017*

---

**Sentenza n. 0145/2020, del 13.12.2019, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Rimini*  
*Presidente e Relatore: Maria Teresa Cameli*

**Rendita catastale – determinazione - stabilimenti balneari – arenile – capacità di produrre redditività – rileva.**

In tema di determinazione della rendita catastale, tramite procedura DOCFA, per gli stabilimenti balneari, ovvero per strutture edificate su aree demaniali gestite da privati in regime di concessione, si deve tenere presente il valore di tutti gli immobili potenzialmente produttivi di reddito. In particolare, si deve considerare anche il valore dell'arenile, che non rappresenta una mera pertinenza dei fabbricati, bensì costituisce, insieme agli altri elementi strutturali un corpo unico avente potenzialità di autonomia reddituale, da valutare, in assenza di riferimenti del mercato, sulla base dei parametri economici contenuti nelle concessioni demaniali.

*L. 133/1994 art. 3 comma 1; Cass. 10032/2017, 10032/2017*

---

**Sentenza n. 0178/2020, del 22.07.2020, Sez. 02**  
*Commissione tributaria provinciale di Rimini*  
*Presidente: Salvatore Dimartino, Relatore: Sandro Casoli*

**Accisa – processo verbale di constatazione (PVC) – termine di sessanta giorni – emissione avviso di pagamento - deroga – pericolo insolvidità – accoglimento.**

In tema di emissione dell'avviso di accertamento per il recupero dell'imposta dovuta (nel caso di specie l'accisa sul gasolio) il termine di decorrenza di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione può essere derogato, purchè ve ne sia espressa menzione nell'avviso, qualora sussista un motivato pericolo di insolvidità da parte del contribuente.

*L. 212/2000 art. 12 comma 7; Cass. 23670/2018*

---

**Sentenza n. 0197/2020, del 14.01.2020, Sez. 01**  
*Commissione tributaria provinciale di Rimini*  
*Presidente: Maria Teresa Cameli, Relatore: Davide Ercolani*

**Iva - rimborso - prescrizione – termine decennale – modello RX – cristallizzazione del credito - rileva.**



La compilazione del quadro RX, ancorchè non accompagnato dalla presentazione del “mod. VR”, garantisce la cd. cristallizzazione del credito Iva, il cui termine di prescrizione è quello ordinario decennale, non rilevando il termine di decadenza biennale previsto dall’art. 21 comma 2 D. Lgs. 546/1992 relativo esclusivamente alla presentazione dell’istanza di rimborso.

*D. Lgs. 546/1992 art. 21 comma 2; Cass. 26371/2019, 15229/2012.*

---





## **CONTRIBUTI DOTTRINALI**



## Conferimenti immobiliari transfrontalieri e imposta di registro

Marco Greggi<sup>1</sup>

### ***1.Introduzione: il conferimento immobiliare transfrontaliero***

L'applicazione dell'imposta di registro ai conferimenti di beni immobili in società ha sempre dato luogo nella letteratura e nella giurisprudenza ad ampi dibattiti. Le incertezze hanno tradizionalmente riguardato da un lato l'esatta determinazione del valore dei beni conferiti e, dall'altro lato, la qualificazione di questi ultimi alla stregua di rami d'azienda.

Com'è noto, questa seconda distinzione assume una valenza di straordinaria importanza all'interno dell'ordinamento giuridico, nella misura in cui il conferimento di azienda in soggetti societari sconta un tributo indiretto in misura fissa<sup>2</sup> in luogo del ben più gravoso prelievo proporzionale previsto per gli immobili<sup>3</sup>.

Si tratta in realtà di una distonia che affonda le sue radici sia dall'attuazione nel nostro paese della direttiva comunitaria in materia di raccolta di capitali alla fine degli anni '60 e che ha inteso privilegiare il conferimento di aziende a detrimento del conferimento di unità immobiliari. La *ratio* della normativa europea ma anche, logicamente, italiana, è stata lineare: il legislatore ha sempre inteso incentivare dal punto di vista fiscale quegli atti straordinari finalizzati al rafforzamento dell'attività economica di un soggetto societario che avvenisse attraverso l'attribuzione a quest'ultimo di beni già di per sé organizzati per lo svolgimento di un'attività economica.

In questo senso, potrebbe essere sostenuto, la previsione normativa costituisce una sorta di incentivo fiscale<sup>4</sup> a queste scelte di impresa: logico è coerente con una scelta di sistema approvata dal diritto dell'Unione europea.

Quello che sia il legislatore che anche la giurisprudenza hanno da sempre trascurato è invece il regime fiscale di queste operazioni qualora avvengano in un contesto transfrontaliero. Conferimenti di aziende e di rami d'azienda transfrontalieri hanno da sempre trovato nel diritto dell'Unione europea e anche in quello italiano un giusto riconoscimento proprio in ragione di quelle scelte di politica fiscale che sono state sopra indicate.

D'altro canto una direttiva comunitaria<sup>5</sup> poi aggiornata nel corso degli anni<sup>6</sup> è stata dedicata alla disciplina delle operazioni straordinarie transfrontaliere e anche ai conferimenti d'azienda. Pur trattandosi di un tema di straordinaria complessità, come anche la giurisprudenza nazionale ed europea testimoniano, questo tipo di operazioni trova un sicuro approdo normativo e un regime fiscale che, per quanto migliorabile, appare sicuramente lineare.

Quello che invece non è stato ancora analizzato con la dovuta attenzione è il conferimento transfrontaliero di beni immobili, che può aver luogo, ad esempio, quando un'unità immobiliare localizzata in un paese venga conferita dai proprietari, anch'essi residenti in quello stato, a una realtà giuridica (spesso a una società) costituita invece altrove.

Qui emerge un elemento di extraterritorialità che il legislatore italiano ha forse colpevolmente trascurato, e su quale per converso è necessario riflettere.

Vero è che se si pone mente alla disciplina delle imposte dirette, e anche a quella dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni transfrontaliere come quella da ultimo indicata trovano una evidente disciplina. Dal punto di vista dell'imposizione diretta la cessione dell'unità immobiliare potenzialmente plusvalente determinerà un incremento della base imponibile nel luogo in cui l'immobile stesso è localizzato<sup>7</sup>. Si tratta di una soluzione del tutto coerente non soltanto con il diritto italiano quanto

---

<sup>1</sup> Professore ordinario di diritto tributario, Università di Ferrara. marco.greggi@unife.it

<sup>2</sup> Nota IV all'art. 4 della Tariffa allegata al t.u. 11/86.

<sup>3</sup> Art. 4 della Tariffa allegata al t.u. 11/86.

<sup>4</sup> Sulla natura incentivante della norma in questione e sulla analoga finalità della norma riguardante il conferimento transfrontaliero di immobili si veda *infra* a § 5.

<sup>5</sup> Direttiva n. 69/335/CEE del Consiglio concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali.

<sup>6</sup> Direttiva 2008/7/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008.

<sup>7</sup> Art. 23, co. 1, lett. 8f) d.P.R. 917/86.

piuttosto con i principi generali OCSE<sup>8</sup> formalizzati all'interno del modello di convenzione contro le doppie imposizioni della stessa Organizzazione Internazionale, ma anche con la più gran parte dei trattati stipulati dal nostro paese. In questo caso il criterio di collegamento che si usa è quello del luogo in cui l'immobile sia localizzato<sup>9</sup> indipendentemente dalla residenza o dal domicilio del soggetto cedente o del cessionario.

In modo sostanzialmente analogo, ancorché in conformità a principi diversi, trova applicazione l'imposta sul valore aggiunto.

Nell'ambito IVA la cessione di un immobile da parte di un operatore economico localizzato in un paese, a un soggetto localizzato in un altro, integra gli estremi di un'operazione inclusa nel campo di applicazione del tributo nel luogo in cui è l'immobile.

Anche in un quadro tutto sommato coerente, resta fuori dall'analisi l'imposta di registro.

Questo tributo infatti affronta il tema della natura internazionale del conferimento in poche norme, scarse, ed interpretazione ambigua<sup>10</sup>. Da un lato è ben noto che il conferimento di immobili in società sconta tradizionalmente il tributo in misura proporzionale, dall'altro lato, tuttavia, è meno noto che lo stesso conferimento è tassato a misura fissa se a favore di un soggetto societario localizzato in un altro paese.

Si tratta evidentemente di un regime tributario radicalmente diverso, e sensibilmente più oneroso in un caso o, se si preferisce, di gran lunga più mite nell'altro; comunque trova la sua giustificazione solamente nel criterio di localizzazione del soggetto conferitario.

Una differenza così radicale non poteva non dar luogo a tentativi di applicazione ai limiti dell'elusione fiscale o della pianificazione fiscale aggressiva.

Sulla ammissibilità o meno di questi modelli il dibattito giurisprudenziale è ancora aperto e acceso, come testimoniano due sentenze pressoché coeve della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna<sup>11</sup> che affrontano il tema del conferimento transfrontaliero giungendo a conclusioni diametralmente opposte, anche a fronte di circostanze del caso concreto che sono uguali.

## 2. I fatti di causa

Entrambe le sentenze della Commissione tributaria regionale affrontano una controversia che scaturisce dalla scelta di persone fisiche, residenti in Italia, di conferire immobili di loro proprietà in una società costituita all'estero: in entrambe le ipotesi nel Regno Unito di Gran Bretagna prima della *Brexit* (e dunque all'interno dell'Unione europea).

A fronte di tale conferimento le persone fisiche conservavano da un lato le azioni nominative emesse dalla società straniera e dall'altro un diritto reale minore di abitazione su taluni degli immobili: si trattava essenzialmente di terreni coltivati e di immobili adibiti ad abitazione.

Trattandosi di conferimento transfrontaliero a favore di soggetto costituito in conformità alle norme di un altro ordinamento, trovavano applicazione le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale al valore dei cespiti conferiti, mentre per quanto riguarda l'imposta di registro era prevista tassazione in misura fissa in luogo della ben più gravosa aliquota proporzionale, pari al 7% del valore dei beni (in uno dei due casi).

Con questi presupposti interveniva l'Amministrazione finanziaria svolgendo una attività istruttoria particolarmente attenta. L'Ufficio rilevava che questi conferimenti anomali erano in realtà stati suggeriti da parte di consulenti che ne aveva curato anche gli aspetti attuativi. Peraltro la società conferitaria in uno dei due casi trovava la sua sede presso gli uffici della struttura legale che aveva reso possibile questa operazione di pianificazione fiscale.

Ad un'ulteriore verifica emergeva altresì che la società conferitaria inglese non svolgeva alcuna concreta attività economica all'estero, poiché era stata costituita essenzialmente per realizzare

<sup>8</sup> Art. 13 Modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni (d'ora in poi, Modello OCSE).

<sup>9</sup> Art. 13, co. 1., Modello OCSE

<sup>10</sup> Cfr. nota 2 *supra*.

<sup>11</sup> Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 656 del 2 marzo 2020, Sez. XII, Presidente Liccardo, Relatore Contessi. Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 861 del 18 agosto 2020, Sez. V, Presidente Buonauro, Relatore D'Amato.

l'operazione *de qua*. Neppure in Italia era ravvisabile alcuna attività commerciale perché alcuni immobili erano occupati dagli stessi contribuenti mentre altri venivano ancora destinati all'esercizio di un'attività imprenditoriale agricola come anche nel momento precedente al loro conferimento.

L'ufficio interveniva allora censurando le scelte del contribuente nell'uno e nell'altro caso; evidenziava poi in modo particolare che questa società inglese altro non era che un soggetto esterovestito: vale a dire, come si ricorda<sup>12</sup>, una società che all'apparenza risulta essere estera ma che in realtà è localizzata nel territorio del nostro paese in ragione o della compagine societaria che la contraddistingue o del tipo di attività concretamente posta in essere.

A fronte della contestata esterovestizione l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate recuperava la maggiore imposta di registro proporzionale, oltre ad accessori.

Nell'uno come nell'altro caso, in realtà, i giudici di prime cure rigettavano le conclusioni dell'Ufficio, tra l'altro ricordando come proprio principio di libertà di stabilimento<sup>13</sup> e di libera circolazione dei capitali<sup>14</sup> ostassero all'applicazione così aggressiva di norme finalizzate al contrasto dell'elusione fiscale.

Evidente, per quanto mai esplicitato all'interno della giurisprudenza riportata, il richiamo alle sentenze della Corte di Giustizia oramai storiche<sup>15</sup> in ragione della loro importanza, e in base alle quali i giudici del Lussemburgo hanno sempre ritenuto che ai fini delle imposte dirette limiti alla libertà di stabilimento e alla circolazione capitali potessero essere individuati solo laddove il soggetto estero si caratterizzasse per essere una struttura priva di una autentica funzione commerciale e che integri dunque tutti gli estremi per poter essere considerato una struttura fittizia<sup>16</sup>.

I giudici di primo grado, così facendo, introducevano un limite concettuale molto importante alla possibilità di applicare anche all'interno del imposta di registro norme di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, come il principio di esterovestizione, che ha trovato invece ampia conferma e solidi approdi giurisprudenziali nell'ambito dell'imposizione diretta<sup>17</sup>.

A costituire il punto di maggior interesse, qui, è il dibattito sulle ragioni dell'operazione e l'effettiva utilità commerciale della stessa. Se da un lato pare evidente che la scelta del conferimento transfrontaliero abbia determinato un notevole risparmio d'imposta al momento del trasferimento della proprietà dei cespiti, dall'altro lato tuttavia non appare così evidente la ragione per la quale l'operazione abbia effettivamente avuto luogo, e cioè il motivo, per così dire di lungo periodo, per il quale il conferimento sia stato realizzato.

Pare ragionevole ritenere che la scelta in questa direzione derivi dalla opportunità garantita dall'ordinamento inglese di fare circolare la proprietà degli immobili in modo più veloce e meno costoso rispetto ad una analoga circolazione all'interno dell'ordinamento italiano dei medesimi strumenti finanziari di natura partecipativa, se non addirittura degli immobili in quanto tali. È anche possibile, sebbene ciò non sia esplicitato all'interno delle sentenze, che la medesima scelta sia stata effettuata anche per motivi successori, per quanto questi ultimi siano assolutamente estranei ai fatti di causa e non rientrino in alcun modo nell'itinerario logico argomentativo seguito dai giudici di entrambi i collegi.

### **3. La soluzione restrittiva (CTR n.861 del 18 agosto 2020, Sez V)**

La V Sezione della Commissione tributaria regionale che affronta nel corso del 2020 l'operazione di pianificazione fiscale aggressiva tratteggiata al paragrafo precedente, assume una precisa posizione dal punto di vista metodologico: lo fa in un'ottica di chiusura nei confronti delle scelte del contribuente italiano, rovesciando l'esito del giudizio di primo grado.

Come primo passaggio sgombra ogni dubbio in merito alla norma applicabile al giudizio. L'Ufficio infatti nel corso dei due gradi di giudizio sembrava aver da un lato contestato l'operazione in ragione di

<sup>12</sup> Si veda più diffusamente Gregg M. (a cura di), *Battling against Conduit Companies*, Roma, 2009.

<sup>13</sup> Art. 49 TFUE.

<sup>14</sup> Art. 63 TFUE.

<sup>15</sup> Corte di giustizia UE C-196/04, 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*.

<sup>16</sup> § 57 in C-196/04.

<sup>17</sup> Tra le tante, Cass. 33234/18.



una sua natura essenzialmente simulata, slavo poi criticarla in ragione della cd. “esterovestizione” del soggetto societario conferitario.

Aveva cioè sostenuto, almeno così appare dalla lettura dei testi delle sentenze, che l'operazione in realtà non aveva mai avuto luogo in quanto non voluta dalle parti, e dunque i primi soggetti conferenti erano ancora pieni i proprietari degli immobili in questione, poiché l'operazione aveva effettivamente avuto luogo in quanto voluta da tutte le parti, ma che ciononostante il profilo internazionale del conferimento era del tutto assente. Questo perchè la società conferitaria, ancorché costituita conformemente alle norme del diritto commerciale anglosassone, doveva essere considerata un soggetto residente dal punto di vista fiscale nell'ordinamento italiano.

Tale ultima conclusione trovava ulteriore conforto nel fatto che la società inglese non svolgeva alcuna concreta attività economica nel Regno Unito di Gran Bretagna, intendendo per tale quel tipo di attività produttiva come normalmente definita nella letteratura e nella prassi italiana.

Davanti a questa apparente antinomia, secondo la quale una sola delle due opzioni interpretative poteva essere effettivamente percorsa, la Commissione tributaria sceglie (correttamente) la seconda: non contesta l'effettività o meno del conferimento, quanto piuttosto l'effettiva residenza all'estero del soggetto beneficiario<sup>18</sup>.

Nel farlo richiama una nozione di abuso di stabilimento, o forse potremo più correttamente dire di abuso del diritto di stabilimento, come la Corte di Cassazione ha elaborato nel corso della sua più recente giurisprudenza<sup>19</sup>.

Si tratta di una linea interpretativa particolarmente radicale, nella misura in cui permetterebbe la disapplicazione di quelle libertà fondamentali tra le quali quella di stabilimento e libera circolazione dei capitali che altrimenti si porrebbero in modo antagonista alla rilettura dell'operazione da parte dell'Ufficio.

Sul punto il testo della sentenza è particolarmente interessante<sup>20</sup> nella misura in cui osserva che l'unica esigenza in questo caso è quella di verificare se il trasferimento all'estero della proprietà dei beni ci sia stato oppure no, accertando di conseguenza la natura meramente artificiosa (o meno) dello schema di pianificazione fiscale.

Il timore, secondo i giudici, è che il contribuente abbia voluto creare una forma giuridica che non riproducesse una corrispondente e genuina realtà economica.

Con questi presupposti la Commissione osserva altresì che nel caso di specie individuare ragioni di convenienza economica che non siano quelle di perseguire un regime fiscale più vantaggioso è impossibile, anche perchè gli immobili a seguito dell'operazione continuano ad essere utilizzati (per le più diverse necessità) esattamente come prima.

E se questo è vero, se cioè l'invarianza economica nell'operazione è un dato di fatto, allora altri motivi a fondamento di questa scelta che non siano ragioni prettamente fiscali non ci sono. Come logico corollario scaturisce che l'operazione in sé per sé considerata, motivata soltanto da ragioni fiscali e coinvolgente un soggetto che non ha altra finalità ed altra ragion d'essere se non quella di permettere l'operazione, non può trovare alcuna forma di tutela nel Trattato UE: di qui allora la correttezza dell'operato dell'Ufficio e la fondatezza del recupero della maggiore imposta, seppure mitigata in ragione di valutazioni di circostanze il fatto concreto che non rilevano all'interno della corrente analisi. Di per certo il profilo più interessante nell'itinerario logico argomentativo seguito dai giudici emiliani in questo caso particolare è quello che riguarda l'estensione di modelli di verifica tributaria pensati, e voluti, per le imposte dirette (tale è l'istituto dell'esterovestizione) anche a un tributo di registro non soltanto strutturalmente diverso ma neppure mai lambito da scelte di armonizzazione euro unitaria se non per quanto concerne il conferimento di rami d'azienda come indicato nel primo paragrafo.

---

<sup>18</sup> Pag. 9 e ss. della sentenza.

<sup>19</sup> Cass. 2869/13 richiamata a pag. 12 della sentenza.

<sup>20</sup> Pag. 12 della sentenza.

#### 4. La giurisprudenza possibilista (CTR n.656 del 2 marzo 2020, Sez XII)

La XII Sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna che ha affrontato l'operazione riassunta al § 2 ha invece mostrato di privilegiare una chiave di lettura, per così dire, possibilista, sconfessando l'accertamento dell'Ufficio.

Nel percorrere questa strada i giudici hanno osservato come nella prospettiva dell'imposta di registro la valutazione della scelta imprenditoriale e il comportamento successivo alla stipula dell'atto da parte dei due soggetti, e in particolare della società inglese, non siano assolutamente rilevanti. Evidente in questo senso la coerenza con l'attuale dato testuale dell'articolo 20 t.u. 131/86 che pure è stato a più riprese richiamato dall'ufficio nel tentativo di giustificare le proprie tesi.

Se da un lato è vero che la società inglese a tre anni dai fatti oggetto di controversia non ha ancora impiegato in modo economicamente rilevante i terreni e gli immobili acquisiti, dall'altro lato è altrettanto vero (secondo i giudici) che quel tipo di società, in ragione delle sue caratteristiche statutarie e delle modalità gestionali, non sia necessariamente tenuta a operare in quella direzione, come probabilmente dovrebbe fare una società italiana. Quello che il collegio sembra dire, in estrema sintesi, è che il *test* di operatività di un soggetto societario debba essere effettuato anche in ragione del contesto giuridico nel quale quest'ultimo sia radicato, e in modo coerente con i principi del medesimo.

Significativa in questa prospettiva è la valutazione dei giudici secondo la quale pare del tutto normale che, dopo anni, quella società inglese si sia limitata alla gestione dell'immobile, perché sovente questo è quello che accade per quelle determinate realtà commerciali anglosassoni<sup>21</sup>.

Il collegio cioè osserva che se da un lato non è obbligatorio per il soggetto non residente esercitare un'effettiva attività commerciale nel modo in cui essa è normalmente intesa in Italia, dall'altro lato non si può considerare a questo soggetto come esterovestito nella prospettiva italiana. Vero è che secondo la norma domestica un soggetto è esterovestito quando appare solamente costituito all'estero, mentre svolge in realtà la sua attività economica nel territorio del nostro Paese. Nel caso concreto tuttavia poteva essere sostenuto che questa società inglese non svolgeva un'attività economica né in Gran Bretagna né in Italia, limitandosi, com'è documentalmente dimostrato, ad amministrare il complesso immobiliare posseduto. Oltre a ciò, contemporaneamente, era parimenti vero che questa attività di mera amministrazione immobiliare era del tutto coerente con il modello di gestione societaria nel Regno Unito di Gran Bretagna.

Insomma, volendo semplificare un poco i termini della questione, la società inglese si comportava esattamente come si sarebbe dovuta comportare una società di quel paese che avesse fatto la stessa cosa con Immobili localizzati nel Regno Unito.

Se questi erano i presupposti, sarebbe stato fuorviante, e di per certo non del tutto coerente con i principi del diritto eurounitario, recuperare una maggiore Imposta in Italia in ragione di un tributo esatto anche nei confronti di un soggetto non residente perché quest'ultimo si sarebbe comportato in modo anomalo dal punto di vista dell'ordinamento in cui i suoi beni erano localizzati ... ma in modo del tutto coerente con le norme tributarie previste invece dal sistema nel quale questo trovava residenza.

Da ultimo, il Collegio fa anche riferimento alla redditività intrinseca dei cespiti immobiliari conferiti in società. La XII Sezione cioè osserva che i beni immobili oggetto di cessione continuano a produrre redditi fondiari e che questi redditi sono tassati in Italia indipendentemente dalla residenza all'estero del soggetto percettore, giusta la disposizione in merito del testo unico 917/86<sup>22</sup> e del Modello di convenzione OCSE<sup>23</sup>, oltre che della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Gran Bretagna e Italia applicabile al caso concreto<sup>24</sup>.

Ecco che allora, con questi presupposti, il Collegio ritiene che in realtà un intento elusivo sia del tutto insussistente perché concretamente non conseguirebbe alcuna perdita di gettito ai fini delle imposte dirette.

Anche tale osservazione ha degli evidenti punti di forza: resta però il fatto che essa fa riferimento imposte dirette che non sono in discussione nel caso di specie, e pare quantomeno fallace giustificare

---

<sup>21</sup> Pag. 7 della sentenza.

<sup>22</sup> Art. 23, co. 1, lett. a, d.P.R. 917/86.

<sup>23</sup> Art. 6 modello di convenzione OCSE

<sup>24</sup> Art. 6, co. 1, l. 329/90.

dal punto di vista fiscale la correttezza dell'operazione ai fini di un determinato tributo trovando argomento convincente nella correttezza della medesima dal punto di vista di un'altra imposta.

### 5. L'inquadramento teorico della fattispecie e la ratio applicativa del tributo in misura fissa

Entrambi gli arresti giurisprudenziali, di per sé rigorosi e fondati su solidi riferimenti normativi, muovono essenzialmente da un ipotizzato intento elusivo (o abusivo) posto in essere dal contribuente italiano.

Quest'ultimo si sarebbe risolto a conferire gli immobili a un soggetto non residente per motivi non sempre indagati né dall'Ufficio né dalle diverse Commissioni tributarie in primo e in secondo grado, ma essenzialmente ascrivibili, con un ragionevole grado di approssimazione, alla possibilità di fare ulteriormente circolare la proprietà immobiliare evitando diversi prelievi indiretti.

Insomma la circolazione di azioni emesse secondo il diritto anglosassone in Gran Bretagna sarebbe fiscalmente di gran lunga più mite rispetto a un'analogo forma di trasferimento in Italia, senza considerare poi possibili conseguenze successorie.

Se questo è il quadro di riferimento, con tutte le incertezze e le ombre che lo contraddistinguono, pare comunque necessario prendere atto del fatto che la disciplina dell'imposta di registro applicabile al caso di specie non possa essere considerata come una disciplina di agevolazione.

L'ufficio ritiene che la norma del tributo di registro che prevede per i conferimenti come quello in esame l'applicazione dell'imposta in misura fissa, e oggi di importo pari a € 200, sia una norma agevolativa se comparata alla analoga disposizione che in un contesto strettamente italiano vede invece il tributo di registro applicato con una ben più gravosa aliquota proporzionale.

La natura agevolativa della disposizione in questione viene poi espressamente menzionata<sup>25</sup> dalla V Sezione della Commissione tributaria regionale, che proprio sull'abuso della suddetta agevolazione fonda la sua *ratio decidendi*.

Più sfumata è invece la linea interpretativa della XII Sezione della commissione tributaria regionale che pur vagliando la fondatezza della strategia del contribuente, non si sofferma in un'analisi, per così dire comparata, della normativa di registro applicabile all'operazione transfrontaliera e a quella domestica. Se di norma agevolativa si trattasse, la chiave di lettura proposta dalla V Sezione ne risulterebbe ulteriormente rafforzata.

Vero è tuttavia che dal punto di vista strettamente teorico non è così agevole ascrivere alla norma invocata una finalità premiale nei confronti del contribuente, o comunque riconoscere nella medesima uno schema di tassazione che trovi la sua *ratio* in una forma agevolativa, o comunque incentivante.

Prima ancora che dal punto di vista giuridico questa perplessità trovi i suoi fondamenti in argomenti di tipo logico. È infatti difficile trovare una *ratio* in una norma tributaria che *coeteris paribus* premi un'operazione posta in essere dal contribuente qualora quest'ultima abbia profili di transnazionalità, a detrimento di un'analogo scelta che riguarda i soggetti residenti sul territorio. Non sarebbe infatti chiaro per quale motivo la norma tributaria italiana stimoli i contribuenti italiani a conferire immobili in soggetti stranieri e non in residenti: sarebbe tutto sommato una forma di discriminazione alla rovescia, o *reverse discrimination*, che a volte trova dimora all'interno dell'ordinamento giuridico italiano, ma che altrettanto spesso è frutto di scelte erratiche del legislatore o persegue finalità metatributarie.

Pare invece ragionevole sostenere che la *ratio* che dispone l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro al caso di specie sia un'altra. Essa trova la sua ragion d'essere nel tentativo di scongiurare quella che altrimenti potrebbe essere una doppia imposizione internazionale, che riguarda il tributo di registro in ipotesi come quelle oggetto di trattazione.

Non ci è dato sapere, e neppure interessa, quale sia il regime dell'operazione previsto in Gran Bretagna. Ma se un'analogo operazione avesse avuto luogo a parti inverse, con un soggetto italiano conferitario, dunque beneficiario dell'attribuzione immobiliare, è più che ragionevole ritenere che l'Italia avrebbe applicato a questa operazione un tributo di registro in misura proporzionale, in ragione della localizzazione nel territorio del nostro paese di quest'ultimo.

---

<sup>25</sup> O comunque di "favore", cfr. pagg. 11 e 12 della sentenza.

Il legislatore italiano verosimilmente non si cura di ciò che accade negli altri ordinamenti, come invece sembra fare a volte nell'ambito delle imposte dirette<sup>26</sup>, ma è di per certo consapevole del rischio di una doppia imposizione tanto più pernicioso quanto più abbia luogo all'interno dell'Unione europea.

Di conseguenza, se questa è la chiave di lettura da preferire, la riduzione a €200 dell'imposta di registro nell'ipotesi in esame non è ascrivibile a una fiscalità premiale o di vantaggio, quanto piuttosto al tentativo di neutralizzare in anticipo quella che potrebbe essere una doppia imposizione internazionale.

#### **6. Considerazioni conclusive (i conferimenti transfrontalieri e i nuovi obblighi di disclosure)**

La ricchezza degli spunti offerti dalle due sentenze della Commissione tributaria regionale non si esaurisce nei temi dell'elusione fiscale, della pianificazione fiscale aggressiva e della doppia imposizione internazionale, ma ha il pregio di accendere una luce anche su un fenomeno che sta a monte delle controversie e che può aiutare sia l'interprete che l'amministrazione nei mesi a venire.

Anche se questo non traspare dal dato testuale delle sentenze, scaturisce comunque che la straordinaria identità degli modelli di *Tax planning* perseguiti dalle parti derivino da una proposta che è stata fatta ai contribuenti da parte di realtà professionali. Si tratta così di uno schema fiscale che, attuato, è stato giudicato da un collegio come abusivo del diritto, e dunque censurato, mentre dall'altro perfettamente lecito, e dunque opponibile all'amministrazione finanziaria.

Tutto questo dal punto di vista formale mette bene in luce come sia straordinariamente rilevante per l'amministrazione finanziaria conoscere in anticipo modelli di investimento di pianificazione fiscale ha particolarmente evoluti. Proprio in questa direzione si è mossa la ancora è recente direttiva DAC6<sup>27</sup> e la sua ancor più recente attuazione all'interno dell'ordinamento italiano<sup>28</sup>.

Il caso in esame in effetti non può non far pensare a cosa sarebbe successo qualora il d.lgs. 100/20 fosse stato già in vigore al momento dell'attuazione di quella determinata operazione.

L'operazione avrebbe centrato più di un *hallmark* fra quelli inseriti nella direttiva e di conseguenza avrebbe messo l'Amministrazione finanziaria nella condizione di poter intercettare ancora prima, e con maggiore incisività, tutte le altre analoghe a queste due.

Insomma la conclusione va nel senso secondo cui l'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano non può che trarre beneficio da forme di *disclosure* anticipate seppure coerenti con i principi generali del sistema, e dall'altro lato di riconoscere quanto sia preziosa, e per tanti versi lucidamente anticipatrice, la giurisprudenza della nostra Commissione tributaria regionale.

---

<sup>26</sup> Lo fa ad esempio nel riconoscimento del credito d'imposta per i tributi assolti all'estero, art. 165 d.P.R. 917/86.

<sup>27</sup> Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018.

<sup>28</sup> D.lgs. 30 luglio 2020, n. 100, attuazione della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018.

## Le frodi fiscali tra evasione ed elusione

Avv. Prof. Mirella Guicciardi

### Introduzione

La politica fiscale e la lotta contro le frodi sono diventati temi sempre più discussi negli ultimi dieci anni a causa di casi come LuxLeaks, Panama Papers, Football Leaks, Bahamas Leaks e Paradise Papers, che hanno messo in luce scandali e paradisi fiscali. Hanno creato un sentimento di insoddisfazione verso pratiche fiscali dannose, in particolare dopo la recessione e le conseguenti riduzioni dei bilanci. Il mancato pagamento **dei tributi limita le risorse statali e comprime, proprio per questo, l'iniziativa politica**. La politica fiscale è sempre stata legata alla sovranità degli stati membri, ma la lotta contro l'evasione viene affrontata congiuntamente dagli Stati e dall'Unione. Da settembre 2020 il Parlamento ha creato una sottocommissione per le questioni fiscali allo scopo di assistere la commissione per i problemi economici e monetari in tema di tasse e di impedire frodi, evasioni ed elusioni, oltre che assicurare una politica fiscale trasparente. Durante il mandato 2014-2019, il Parlamento ha istituito commissioni speciali temporanee, tra cui: una commissione speciale sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale e una commissione d'inchiesta incaricata di esaminare le denunce di infrazione e di cattiva amministrazione nell'applicazione del diritto dell'Unione in relazione al riciclaggio di denaro, all'elusione fiscale e all'evasione fiscale.

La legge di bilancio 2020 contiene misure volte a far emergere base imponibile e, più in generale, a potenziare il contrasto all'evasione fiscale. In particolare si prevede che, per le attività di analisi del rischio di evasione, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza si possono avvalere delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispongono, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo, nel rispetto di specifiche condizioni poste a protezione dei dati personali dei cittadini; viene incluso, fra le ipotesi in cui è limitato l'esercizio di specifici diritti in tema di protezione dei dati personali, l'effettivo e concreto pregiudizio alle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale (commi 681-686).

In precedenza, sia il decreto-legge crescita (n. 34 del 2019) sia il decreto fiscale 2019 (n. 124 del 2019) hanno introdotto disposizioni volte a contrastare e ridurre l'evasione e le frodi fiscali, soprattutto attraverso l'interoperabilità dei dati e le modifiche agli adempimenti fiscali. L'Agenzia delle entrate il 4 marzo 2021 ha comunicato di avere ottenuto il via libera dell'Unione europea al finanziamento del progetto *A data driven approach to tax evasion risk analysis in Italy* ideato e presentato dall'Agenzia stessa con la finalità di innovare i processi di valutazione del rischio di non-compliance. Nel focus sull'attività di contrasto all'evasione fiscale presente all'interno del DEF 2021, il Governo rappresenta che nel corso del 2020 sono stati riscossi complessivamente dall'Agenzia delle Entrate 12,7 miliardi dall'attività di promozione della *compliance* e dall'attività di controllo, di cui 8,2 miliardi derivano dai versamenti diretti su atti emessi dall'Agenzia, circa 1,2 miliardi sono il risultato dell'attività di promozione della *compliance* e 3,3 miliardi rappresentano le somme recuperate a seguito di riscossione coattiva. I risultati del 2020, non confrontabili con quelli del 2019 (pari a circa 17 miliardi), sono condizionati dagli effetti degli interventi normativi adottati nel corso dell'anno dal legislatore per sostenere le attività economiche a seguito del diffondersi dell'emergenza sanitaria Covid-19. Nel primo trimestre del 2021, le entrate tributarie erariali derivanti da attività di accertamento e controllo si attestano a 1.783 milioni di euro (-823 milioni di euro, -31,6%) di cui: 830 milioni di euro (-392 milioni di euro, -32,1%) sono affluiti dalle imposte dirette e 953 milioni di euro (-431 milioni di euro, -31,1%) dalle imposte indirette. Misure antifrode e antievasione

### **La recente giurisprudenza della Corte di Cassazione - Sezione Tributaria**

Le frodi fiscali, realizzate per evadere le imposte, riciclare denaro di provenienza illecita o ottenere indebitamente agevolazioni e benefici, rappresentano un problema molto diffuso nel perimetro dell'Unione europea e particolarmente difficile da prevenire e contrastare tempestivamente. Il mancato riconoscimento della detrazione IVA e dei costi sostenuti, in relazione a operazioni qualificate dall'Amministrazione finanziaria come oggettivamente o soggettivamente inesistenti, può risultare però penalizzante per i contribuenti inconsapevolmente coinvolti in pratiche illecite organizzate da altri soggetti.

Alcune recenti ordinanze della Corte di Cassazione consentono, da un lato, di fare una sintetica disamina dello stato dell'arte della giurisprudenza domestica e comunitaria sul tema e, dall'altro, di trarre qualche spunto per ulteriori riflessioni e di estrarre le criticità che emergono chiaramente, specie in relazione a determinate fattispecie ben individuabili.

Infatti, la sezione tributaria della Cassazione *il 16 dicembre 2020 ha pubblicato una serie di ordinanze (dalla n. 28755 alla n. 28765)* di sicuro interesse in ordine alle tematiche riguardanti le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, vale a dire, rispettivamente, operazioni non effettivamente realizzate o cartolarmente risultanti tra soggetti diversi rispetto a quelli effettivi. Arresti interessanti perché la Corte, oltre a ricostruire sia l'intero impianto grammaticale normativo sia il consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, ha offerto ulteriori spunti sui quali è il caso di soffermarsi.

Innanzitutto, le architetture frodatrici possono affondare le proprie radici nel tentativo di evadere le imposte (anche attraverso la compensazione di crediti inesistenti), di riciclare denaro di origine illecita o di ricevere erogazioni e benefici non spettanti.

I settori merceologici sui cui la criminalità ha mostrato maggiore attenzione sono quelli caratterizzati da elevata richiesta di mercato, prodotti particolarmente costosi e velocità di commercializzazione. Settori, peraltro, specificamente individuati dalla Comunicazione della UIF di Banca d'Italia del 10 novembre 2020.

Partiamo dal presupposto che le frodi fiscali rappresentano un fenomeno tanto diffuso quanto deprecabile, in larga parte realizzate a livello intracomunitario sfruttando il meccanismo dell'inversione contabile degli scambi interni alla UE. Un grave pericolo, quindi, rispetto agli equilibri finanziari sia dell'Unione (con riferimento all'IVA, in quanto tributo armonizzato) sia dei singoli Stati membri, i quali molto spesso non riescono a contrastare il fenomeno in maniera efficace e, soprattutto, tempestiva. Ciò posto, ferma la condanna per condotte evasive antiggiuridiche, antisociali e, in generale, certamente non etiche, occorre però anche evidenziare le difficoltà difensive cui vanno molto spesso incontro i contribuenti inconsapevolmente coinvolti in meccanismi illeciti, solitamente collocati alla estremità della catena frodatrice, che finiscono per risultare doppiamente parti lese più che parti attive rispetto a reati da altri commessi.

### **Frodi fiscali: i problemi legati alla detraibilità dell'IVA e alla deducibilità dei costi**

I problemi che si pongono sono legati tanto alla detraibilità dell'IVA quanto alla deducibilità dei costi sostenuti per operazioni qualificate in sede di controllo, verifica e accertamento come oggettivamente o soggettivamente inesistenti.

Come già precisato, la Cassazione (*in particolare, ordinanze n. 28763, n. 28764 e n. 28765 del 16 dicembre 2020*) ha avuto modo di ribadire che l'IVA risulta essere indetraibile in presenza di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, poiché, pur essendo i beni o il servizio effettivamente entrati nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, la mancanza di struttura della società fornitrice (ovvero la cartiera), costituita al solo fine di consentire la detrazione dell'IVA e degli oneri da parte della società committente, unita alla circostanza che il fornitore nella generalità dei casi non effettua i dovuti versamenti al Fisco (oltre a non adempiere agli obblighi contabili e a non presentare le dichiarazioni imposte dalla legge), non consente la detrazione dell'IVA. Circostanza che, secondo la giurisprudenza di legittimità, si pone in contrasto con quanto sancito sia dall'art. 17 della direttiva n. 77/388/CEE che dai principi affermati dalla Corte di Giustizia, laddove si è stabilito che è

in ogni caso indetraibile l'IVA assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice della catena di cessioni successive.

Pertanto, secondo la Corte, se è vero che il diritto del contribuente alla detrazione IVA costituisce **principio** fondamentale del sistema comune europeo - come ripetutamente affermato (*tra le tante, Corte di Giustizia UE 31 gennaio 2013, C-642/11*) - e non è **suscettibile su di un piano generale** di limitazioni, è però altrettanto vero che sussistono ipotesi in cui lo stesso può essere negato. Infatti, ove l'Amministrazione finanziaria ritenga che la fatturazione sia riferibile a operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, nella seconda ipotesi, che il contribuente, nel momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore.

Pertanto, laddove la prova della consapevolezza della frode (rinveniente dalla conoscenza della sostanziale inesistenza del contraente o della conoscibilità della stessa attraverso la diligenza di un operatore accorto) sia fornita dall'Amministrazione, la detrazione non è possibile. Allorquando sia assolto il richiamato onere istruttorio da parte dell'Agenzia, graverà poi sul contribuente la prova contraria aderente alle circostanze del caso concreto. **Poiché l'indetraibilità dell'IVA deroga al principio generale della neutralità dell'imposta, si ritiene che la prova della consapevolezza debba essere offerta dall'amministrazione finanziaria in modo rigoroso.**

È stato altresì aggiunto dalla Cassazione (in particolare, ordinanze n. 28760, n. 28761 e n. 28762 del 16 dicembre 2020) che, al fine di ritenere *la buona fede del contribuente*, non è neppure sufficiente dedurre che la merce sia stata consegnata o che la prestazione sia stata eseguita e la fattura, IVA compresa, effettivamente pagata, poiché trattasi di circostanze pienamente compatibili con la frode fiscale perpetrata mediante un'operazione soggettivamente inesistente. Tanto più che, in tema di IVA, è precluso al cessionario dei beni, ovvero all'acquirente di servizi, il diritto alla detrazione nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, nonostante i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, poiché l'indicazione mendace di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti.

**In passato si è posto, a questo riguardo, il tema – di carattere teorico ma dotato di declinazioni pratiche più che evidenti – della esatta qualificazione giuridica degli addebiti in fattura, “a titolo di IVA”, nell'ambito di operazioni soggettivamente inesistenti. Qualora si sostenesse che l'IVA addebitata da un soggetto che non abbia in concreto assunto la qualifica di cedente i beni o di prestatore di servizi, si dovrebbe concludere nel senso che codesto addebito non ha carattere tributario. E la mancanza di connotazione tributaria rimuoverebbe, a monte, il problema della detraibilità (si può detrarre IVA, mentre non si può detrarre una somma che, per quanto addebitata, non ha natura di IVA).**

Un orientamento giurisprudenziale, quello appena qui delineato, che non è però propriamente univoco. Ciò che, invece, risulta essere granitica è *la prassi degli Uffici* che, in presenza di sospetti sul fornitore (operazioni soggettivamente inesistenti), provvedono automaticamente a disconoscere la detrazione dell'IVA al cessionario, oltre che il relativo costo sostenuto. È stato però osservato che il cessionario, per quanto possa essere un operatore specializzato, non dispone degli stessi poteri di indagine e di analisi dell'Amministrazione finanziaria. Motivo per cui sarebbe sufficiente che i verificatori, prima di emettere il provvedimento **impositivo, si interrogassero sulla possibilità di pervenire alle stesse conclusioni-presunzioni** senza utilizzare i propri poteri di indagine e di controllo, ponendosi, quindi, in una situazione di parità rispetto al contribuente accertato.

Sul punto, peraltro, è la stessa giustizia comunitaria (*Corte di Giustizia UE 22 ottobre 2015, C-277/14*) che contempera il mancato riconoscimento della detrazione IVA, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, con il principio in base al quale l'Amministrazione deve assolvere al proprio onere istruttorio attraverso elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli competono, come, **per esempio**, l'assolvimento degli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA da parte del cedente.

Ulteriore interessante spunto è sempre stato offerto dalla Cassazione con l'ordinanza citata n. 28760 del 16 dicembre 2020, **la quale** ha evidenziato **come** l'applicazione dell'art. 8, comma 1, D.L. n. 16/2012,

che consente all'acquirente, anche quando consapevole del carattere fraudolento delle operazioni soggettivamente inesistenti, di dedurre i costi di beni e servizi utilizzati direttamente per essere commercializzati (e non anche al fine di commettere il reato), non deve, tuttavia, contrastare con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità. **La prova del rispetto di questi principi è a carico del contribuente.**

### ***La sentenza della Corte di Cassazione penale, Sez. 3°, nr. 11620 del 2021***

Il ricorso ai riti alternativi è uno degli aspetti più controversi del diritto penale tributario: sconta, infatti, tutte le oscillazioni, talvolta "umorali", del Legislatore in tema di repressione penale e di lotta all'evasione. Il risultato è un quadro normativo per nulla lineare, che la giurisprudenza deve dipanare. La sentenza della Corte di Cassazione penale, Sez. 3°, nr. 11620 del 2021, affronta il tema del patteggiamento per i reati di omesso versamento (art. 10 bis, 10 ter e 10 quater co. 1 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74), infedele e omessa dichiarazione (art. 4 e 5 dello stesso D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, cui dal 25.12.2019 si sono aggiunti anche l'art. 2 e art. 3, dichiarazioni fraudolente). **Si tratta di sentenza interessante, la quale** consolida l'orientamento favorevole alla possibilità di patteggiamento senza il preventivo pagamento del debito tributario. Le norme rilevanti sono gli art. 13 (Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario) e 13 bis (Circostanze del reato) del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

L'art. 13 stabilisce che il pagamento del debito, anche a seguito di speciali procedure conciliative, di adesione o di ravvedimento operoso, comporta la non punibilità, distinguendo: -Reati di omesso versamento (art. 10 bis, 10 ter e 10 quater co. 1), quando il debito venga estinto prima dell'apertura del dibattimento di primo grado; -Reati dichiarativi (art. 4 e 5, omessa o infedele dichiarazione, cui dal 25.12.2019 si sono aggiunti anche l'art. 2 e 3, dichiarazioni fraudolente): solo quando il debito venga estinto prima che l'autore abbia avuto formale conoscenza di qualunque attività di accertamento amministrativo o penale.

### ***Conclusioni***

Sarebbe, quindi, interessante tentare di coordinare le sentenze in tema di frode con la regola generale secondo cui, in caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'emittente è in ogni caso tenuto al versamento del tributo esposto nel documento (art. 21, u.c., DPR 633/72, istitutivo dell'IVA). Il problema si pone, perchè, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, l'apparente venditore deve sempre pagare l'IVA allo Stato, mentre l'acquirente non la può detrarre. Forse dovremmo interrogarci sulla compatibilità dell'art. 21, u.c., DPR n. 633/1972 con la direttiva comunitaria.

### ***Riferimenti normativi***

D.P.R. 26-10-1972, n. 633, Art. 19 - Detrazione

D.Lgs. 18-12-1997, n. 471, Art. 6. - Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto

### ***Giurisprudenza di riferimento***

#### 2021

Corte giustizia Unione Europea Sez. I, 20/01/2021, n. 484/19

Corte di Cassazione - Ordinanza 09 febbraio 2021, n. 3083

Corte di Cassazione - Sentenza 25 febbraio 2021, n. 5153

Corte di Cassazione - Ordinanza 11 marzo 2021, n. 6866



2020

- Corte di Cassazione – Ordinanza sez. V civ. 24 novembre 2020, n. 26650  
Corte giustizia Unione Europea Sez. VIII, 12/11/2020, n. 734/19  
Corte di Cassazione – Sentenza sez. V civ. 10 novembre 2020, n. 25106  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. V civ. 26 ottobre 2020, n. 23466  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. VI civ. 15 ottobre 2020, n. 22418  
Corte giustizia Unione Europea Sez. I, 15/10/2020, n. 335/19  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. VI civ. 18 settembre 2020, n. 19446  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. V civ. 19 agosto 2020, n. 17335 (rv. 658559-01)  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. V civ. 15 luglio 2020, n. 15005  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. V civ. 2 luglio 2020, n. 13506 (rv. 658113-01)  
Corte giustizia Unione Europea Sez. VI, 04/06/2020, n. 430/19  
Corte di Cassazione – Sentenza sez. V civ. 28 maggio 2020, n. 10103  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. V civ. 6 aprile 2020, n. 7693  
Corte di Cassazione – Ordinanza sez. V civ. 24 marzo 2020, n. 7488  
Corte di Cassazione – Sentenza sez. I pen. 19 febbraio 2020, n. 14820 (rv. 279051-01)

**“Frode carosello”: caratteristiche e finalità**

Tra i sistemi evasivi più insidiosi rientra la “frode carosello”, meccanismo organizzato mediante l’interposizione di “società cartiere” che, nell’ambito della filiera commerciale, non versano le imposte dovute, non hanno alcuna struttura materiale di uomini e mezzi, non istituiscono la contabilità prevista per legge, ma si limitano ad emettere, nei confronti dell’acquirente finale, fatture per operazioni inesistenti.

Tipologia di fatture per operazioni inesistenti

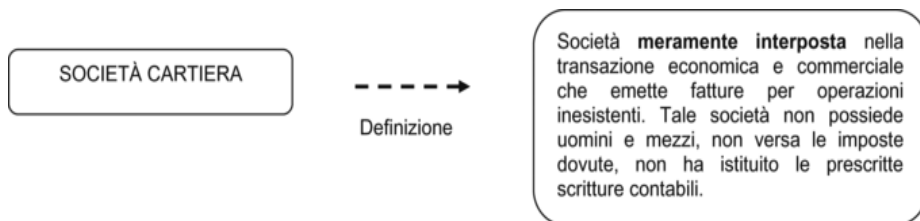
Ai fini IVA, l’inesistenza della fattura può essere oggettiva, qualora la stessa documenti operazioni mai avvenute realmente, in tutto o in parte, ovvero soggettiva, qualora l’operazione documentata sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima (circolare n. 1/2008 Comando Generale GDF, vol. 2, pagina n. 147).

L’obiettivo finale del meccanismo fraudolento è quello di evadere le imposte sui redditi e l’imposta sul valore aggiunto, creando in capo all’acquirente costi indeducibili e un’indebita detrazione d’imposta, che (ai sensi dell’art. 19 ss. del Decreto IVA) sarà recuperata a tassazione in violazione del prescritto requisito dell’inerenza dell’acquisto effettuato.

Sotto tale profilo, le sanzioni in capo all’acquirente finale potranno essere applicate solo in funzione della consapevolezza o meno dello stesso di prendere parte ad una frode fiscale.

Infatti, qualora il cessionario risulti del tutto estraneo al sistema fraudolento, ossia abbia effettuato l’acquisto dalla società cartiera in totale buona fede, l’imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti risulterà detraibile e potrà consentire un abbattimento dell’IVA dovuta sulle operazioni imponibili.

Frode carosello e società cartiera: schema di sintesi



**Casi pratici**

Nella prassi operativa, possiamo individuare varie forme di frode carosello, attuate mediante l’interposizione di società cartiere.

### Caso pratico 1

GAMMA S.p.A. è una società italiana che storicamente ha rapporti economici diretti con il fornitore spagnolo ALFA S.L.

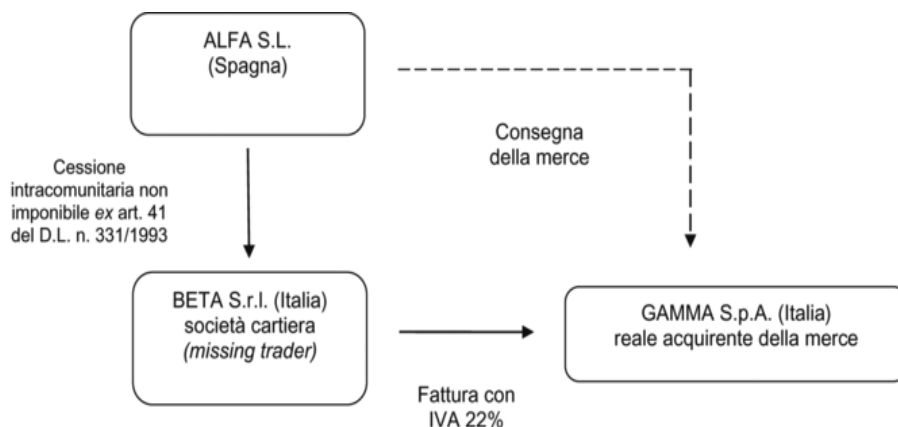
I contatti commerciali avvengono dai reciproci uffici che concordano direttamente i prezzi da praticare nella transazione, le modalità di consegna della merce, i tempi di pagamento della fornitura.

La cessione tra la società italiana e il fornitore estero risulterebbe non imponibile IVA in quanto rientrante nella disciplina degli scambi intracomunitari (art. 41, D.L. n. 331/1993).

Tuttavia, la società cartiera, nella successiva cessione effettuata nei confronti della società GAMMA S.p.A. applica, indebitamente, l'IVA del 22%.

In tale circostanza, la fittizia interposizione della società BETA S.r.l. (che opera in qualità di mera cartiera) può comportare, in caso di consapevolezza dell'acquirente GAMMA, che si suppone abbia organizzato la frode fiscale, un'indebita detrazione d'imposta (ex art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997).

Frode carousel semplice: schema di sintesi



### Caso pratico 2

GAMMA S.p.A. è una società italiana che storicamente ha rapporti economici diretti con il fornitore lussemburghese ALFA S.A.

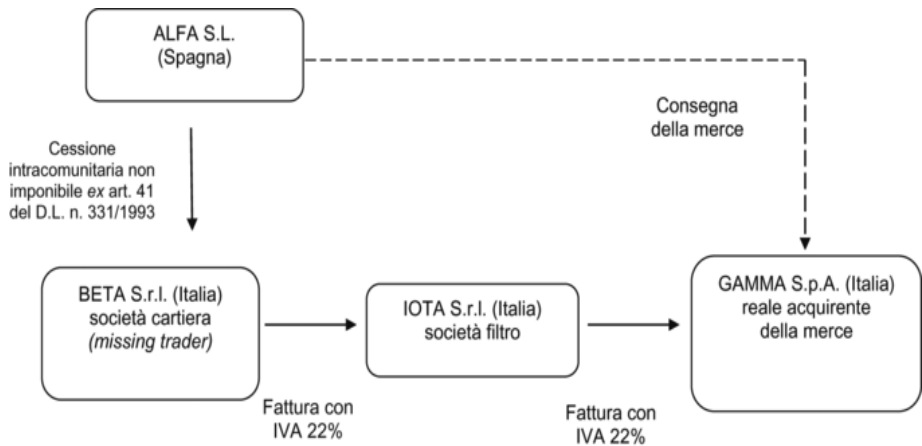
Anche in tale circostanza, i contatti avvengono tra gli uffici commerciali della società italiana e di quella lussemburghese, che concordano le condizioni economiche della transazione.

La cessione tra la società italiana e il fornitore estero risulterebbe non imponibile IVA, in quanto rientrante nella disciplina degli scambi intracomunitari (art. 41, D.L. n. 331/1993), ma viene forzatamente assoggettata ad IVA.

Nel caso considerato, la filiera commerciale risulta più complessa, in quanto vede l'interposizione prima di una società cartiera (BETA S.r.l.) e, successivamente, di una società filtro (IOTA S.r.l.).

In merito, la fittizia interposizione delle due società può comportare, qualora venga accertata la consapevolezza dell'acquirente GAMMA di prendere parte ad una frode fiscale, un'indebita detrazione d'imposta (ex art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997).

Frode carousel multipla: schema di sintesi



## **Il caso delle cessioni di edifici, riqualficate in cessioni di terreni dichiarati edificabili, nell'ottica dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche.**

Mauro Ravaioli

### **La tematica trattata.**

Il dibattito sul trattamento tributario applicabile alle cessioni ultraquinquennali di edifici, riqualficate dall'Ufficio accertatore quali cessioni di terreni potenzialmente edificabili, ha visto negli ultimi tempi un continuo susseguirsi di considerazioni, che potrebbero condurre ad una definizione positiva per i contribuenti.

Come ormai ben noto, il riferimento normativo è contenuto nell'art. 67 (Redditi diversi), in particolare nella seconda parte del comma 1, lett. b) e nel successivo art. 68 (Plusvalenze), del T.U.I.R. n. 917/86. L'art. 67 esprime una tassativa elencazione di tutti i redditi ricompresi nella categoria dei "redditi diversi" e rappresenta la formulazione attuale del suo antecedente storico, ovvero dell'art. 81 del D.P.R. 917/86.

Sia consentita una breve digressione storica, per acclarare quanto il recupero di gettito fiscale abbia sempre influenzato in misura maggiore l'intento del legislatore rispetto ad una più logica coerenza sistematica (e con ogni probabilità, lo ha fatto anche in questo caso).

### **Brevi cenni storici sulle norme impositive legate ai "redditi diversi".**

Fino alla seconda metà del secolo scorso non esistevano normative specifiche, che disciplinavano l'imposizione delle plusvalenze realizzate mediante operazioni di carattere meramente speculativo.

Infatti né il R. D. 24 agosto 1877, n. 4021, né la legislazione successiva, ovvero il R.D.L. 6 dicembre 1923, n. 2722, la legge 8 giugno 1936, n. 1231 ed infine il R.D.L. 4 aprile 1939, n. 589, fornirono indicazioni in merito ad una eventuale tassazione dei "redditi diversi".

Solo all'inizio della seconda metà del XX secolo, con l'introduzione del T. U. imposte dirette approvato con il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 venne disciplinata l'imposizione delle plusvalenze realizzate in dipendenza di operazioni speculative ai sensi dell'art. 81, comma 2.

Un ulteriore passo in avanti fu compiuto con l'art. 5, n. 2, della legge delega per la riforma tributaria del 9 ottobre 1971, n. 825 emanata dal governo per divulgare le disposizioni occorrenti per attuare le riforme "secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività", che trovò attuazione con l'art. 76 del D.P.R. n. 597 del 1973 e che prevede la concorrenza alla formazione del reddito complessivo delle plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi e non annoverate fra i redditi d'impresa.

Con la riformulazione della disciplina dei redditi diversi, messa in atto con gli artt. 81 e ss. del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il legislatore intese modificare radicalmente l'assetto del già citato art. 76, eliminando ogni riferimento ai "fini speculativi" ed indicando una casistica esplicita di plusvalenze e/o proventi da includere fra i "redditi diversi".

Ed infine con l'introduzione nel nostro ordinamento della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il legislatore collegò la tassazione al semplice intervento della destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni, a prescindere dalla esistenza o meno di una attività speculativa.

La disposizione dettata dal T.U.I.R. apparve categorica, fin da subito, nel precisare che l'utilizzazione edificatoria andasse verificata sulla base degli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, lasciando in effetti poco spazio alle interpretazioni un po' troppo invasive, assunte in seguito dagli Uffici accertatori.

### **La direzione intrapresa dall'Agenzia delle Entrate ed i susseguenti orientamenti giurisprudenziali di legittimità.**

Con il supporto della propria Ris. Min. 22.10.2008, n. 395/E ed in relazione agli atti di cessione a titolo oneroso di fabbricati con annessi terreni di pertinenza, ricadenti in aree incluse in piani di recupero approvati dai Comuni, l'Agenzia delle Entrate ha inteso riqualficare l'oggetto delle compravendite effettuate, mutando il negozio giuridico da "cessione di fabbricato edificato" a "cessione di terreno

*suscettibile di utilizzazione edificatoria*", in quanto rappresentativo di elementi, ispirati da una diversa volontà contrattuale e, conseguentemente, da assoggettare ad imposizione diretta.

Da quel momento, l'applicazione del suddetto principio è stata estesa ad altre tipologie di cessioni di fabbricati, sottoposte ad accertamento in presenza (ma in certi casi, anche in assenza) di una futura previsione di demolizione e ricostruzione.

A seguito delle indicazioni fornite dalla Risoluzione n. 395/2008, con la risposta all'interpello 31 maggio 2010 anche la Direzione Regionale Emilia-Romagna ha confermato che l'atto di cessione di un fabbricato da demolire deve essere riqualificato in cessione di area edificabile e tassato ai fini delle imposte dirette.

L'evidente contrasto, maturato tra l'intento normativo (da applicare in senso rigoroso) e la suddetta posizione di prassi, ha dato origine a due differenti orientamenti di legittimità.

Quello predominante, favorevole ai contribuenti, è basato sulle sentenze Cassazione, Sez. V, n. 4150 del 21 febbraio 2014 e n. 15629 del 09 luglio 2014 (entrambe riferite a precedenti pronunce della CTR emiliana), in cui si legge chiaramente "... *l'oggetto dell'atto pubblico, di compravendita, avente un suo intrinseco valore economico, è una casa di civile abitazione con annessa corte interna ed esterna, e, quindi, un terreno già edificato e tale entità sostanziale non può essere mutata (con conseguente incongruenza di ogni diversa riqualificazione)*".

Ma l'illusione che le due suddette sentenze, favorevoli al contribuente, avessero risolto definitivamente la questione durò assai poco.

Infatti, seppur rappresentative di un orientamento minoritario favorevole all'Agenzia, sono intervenute, in senso contrario alle precedenti, Cassazione n. 7613 del 2 aprile 2014, n. 12294 del 12 giugno 2015 ed infine n. 16983 del 19 agosto 2015, in cui si evince però che oggetto della compravendita era un "*area di terreno con in parte sovrastanti fabbricati*", per cui la riqualificazione dell'atto appare, ad onor del vero, coerente ed inevitabile.

Giova inoltre ricordare che la tematica trattata è stata oggetto anche di numerose interrogazioni parlamentari dal 2009 al 2014, sulle quali però non mi vorrei soffermare. Di certo però, in questa fase temporale della controversia, spicca l'ostinazione, manifestata dalla Agenzia delle Entrate, nel sostenere la propria tesi.

All'udienza del 12 novembre 2015 la Cassazione ha affrontato nuovamente la questione e ha ribadito il principio favorevole al contribuente, già espresso in precedenza e consolidatosi nel 2014, con l'ordinanza n. 7853 del 20 aprile 2016, riaffermando come la vendita a titolo oneroso di un complesso di fabbricati con piccole aree di pertinenza, e perciò un "terreno già edificato" non possa mai essere riqualificato in cessione di terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, nemmeno quando l'edificio sia destinato alla successiva demolizione.

In senso conforme ed in rapida successione seguiranno la n. 4361 del 20 febbraio 2017, la n. 15920 del 26 giugno 2017, VI Sez. Civ. n. 23409 del 17 luglio 2018, V Sez. Civ. n. 5088 e n. 5089 del 21 febbraio 2019, tutte emesse per casi analoghi ed improntate sull'impossibilità di rideterminare gli atti di cessione di fabbricati, oggetto di eventuale e/o futura demolizione, in atti di cessione di terreni edificabili.

Infine, con l'ordinanza 22 luglio 2019, n. 19642 la Corte di Cassazione ha riconfermato l'orientamento prevalente a favore del contribuente e le motivazioni già espresse dalla sentenza n. 7853/2016, ribadendo che "*In tema di IRPEF, ai fini della tassazione separata, quali "redditi diversi", delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni dichiarati edificabili in sede di pianificazione urbanistica, l'alternativa fra "edificato" e "non edificato" non ammette un "tertium genus", con la conseguenza che la cessione di un edificio, anche ove le parti abbiano pattuito la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria residua del lotto su cui insiste, essendo inibito all'Ufficio, in sede di riqualificazione, superare il diverso regime fiscale previsto tassativamente dal legislatore per la cessione di edifici e per quella dei terreni*".

Per completezza inoltre, si evidenzia anche la successiva ordinanza VI Sez. Civ. n. 22409 del 6 settembre 2019, con cui la Corte di Cassazione ha affermato che, anche in caso di permuta, la vendita del fabbricato non possa essere ricondotto ad una cessione di area edificabile. Nella fattispecie, a fronte di una decisione della C.T.R. Veneto, che confermava il recupero a tassazione, ai sensi degli artt. 67, comma 1, lett. b), e 68, comma 1, TUIR, di una plusvalenza connessa ad un atto di permuta con cessione di un fabbricato, in presenza di permesso di ricostruzione previa demolizione del fabbricato, rilasciato

in data antecedente alla cessione, la Corte ha sancito che *“La disposizione (art. 67 tuir) che assoggetta a tassazione, quali “redditi diversi”, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, non è applicabile alle cessioni aventi ad oggetto, non un terreno “suscettibile di utilizzazione edificatoria”, ma un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato; l’entità sostanziale del fabbricato non può essere mutata in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti, e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso in specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all’atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l’acquirente) da quello interessato dall’imposizione fiscale”*.

Venendo così ai giorni nostri, sempre in continuità con la sopracitata giurisprudenza, si segnala la recentissima ordinanza n. 3006 del 8 febbraio 2021, con la quale la Corte di Cassazione, ricostruendo l’orientamento consolidatosi negli ultimi anni, afferma in modo categorico che *“Nel caso di specie non è possibile accedere all’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria, poiché intende equiparare al terreno da edificare il terreno già edificato che venga edificato nuovamente, previa demolizione e ricostruzione, pur se anche con aumento di volumetria. Ciò che infatti intende colpire la norma è la plusvalenza connessa all’aumento di valore di un terreno dichiarato edificabile, mentre resta escluso l’aumento di carico edilizio (aumento di volumetria) che se ne vorrà eventualmente ricavare”* ed aggiunge infine *“Diversamente opinando sarebbero da considerare soggette a plusvalenza da cessioni di terreno edificabile tutte le alienazioni a titolo oneroso di edifici che non abbiano sviluppato integralmente la potenzialità edificatoria del lotto su cui insistono, poiché potrebbero sempre essere abbattuti e ricostruiti o semplicemente ampliati, a prescindere dall’intenzione delle parti”*.

#### **Le pronunce espresse dalla Commissione Tributaria Regionale dell’Emilia-Romagna.**

Così come in altre Commissioni Regionali, la questione connessa alla tassazione delle cessioni dei fabbricati da demolire è stata ripetutamente affrontata dalla Commissione tributaria regionale emiliana, con conclusioni che hanno tratto robusta ispirazione dalla giurisprudenza di legittimità sopra riportata. In particolare, negli ultimi due anni sono numerose le sezioni che si sono espresse sull’argomento.

Con la sentenza n. 635/1/20 del 26 febbraio 2020, seguendo quanto affermato dalla Cassazione n. 19129/2017, il Collegio ha respinto l’appello dell’Ufficio, non considerando imponibile la cessione di un terreno su cui insiste un fabbricato edificato.

Da segnalare inoltre che i Giudici della sezione n. 2, particolarmente attivi sull’argomento, hanno pronunciato le sentenze n. 436/2/19, n. 439/2/19, n. 1563/2/19, n. 1754/2/19 e n. 1755/2/19, tutte legate all’impossibilità da parte dell’Agenzia di ricondurre un atto di vendita di un fabbricato edificato ad un atto di compravendita di area edificabile.

Sempre traendo spunto dalle pronunce di legittimità sopra evidenziate, anche i Giudici della sezione n. 6, con la sentenza n. 279/6/20, in riforma della sentenza di primo grado, hanno sancito che, seppur in presenza di pattuizione per la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, una cessione di fabbricato edificato non possa essere riqualficata in cessione del terreno edificabile sottostante. Tra le ulteriori numerose sentenze emesse dalla Commissione Regionale, non potendo citarle tutte per motivi di spazio, si segnalano la n. 328/7/19, n. 370/7/20, n. 1031/7/19, n. 1432/8/20, n. 1434/8/20, n. 779/11/19, n. 998/11/19, n. 768/13/19, tutte accomunate dall’orientamento espressamente favorevole al contribuente.

#### **Il mutamento dell’indirizzo adottato dall’Agenzia delle Entrate.**

Preso finalmente atto della giurisprudenza di legittimità, contraria all’interpretazione promossa negli anni passati e tenuto conto altresì dei pareri espressi al riguardo dall’Avvocatura Generale dello Stato, con la pubblicazione della circolare n. 23/E del 29 luglio 2020 l’Agenzia delle Entrate ha chiuso l’annoso contrasto relativo alle plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati da demolire, di cui all’art.67, comma 1, lett.b), del T.U.n.917/86, ritenendo superate le indicazioni contenute nella risoluzione n. 395/E del 2008.

In definitiva, l’Agenzia delle Entrate dispone che *“se su un’area insiste un qualsivoglia fabbricato, la stessa area deve dirsi già edificata e non può essere ricondotta alla previsione di area «suscettibile di utilizzazione edificatoria», di cui all’articolo 67 del TUIR, atteso che la potenzialità edificatoria si è già consumata”*. Nel caso trattato, permane l’atto di cessione di un fabbricato (destinato ad essere

demolito), che pertanto non si tramuta in atto di cessione di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Tale indirizzo viene ribadito nella risposta all'interpello n. 331 del 10 settembre 2020, in cui si tratta il caso di una vendita di due unità immobiliari destinate ad abitazione, che l'acquirente provvederà a demolire per la costruzione di un nuovo fabbricato ed in cui si legge *“Trattasi, dunque, non della cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria bensì della cessione di un fabbricato pervenuto per successione e, pertanto, alla stessa trova applicazione la relativa disciplina”*.

Con l'obiettivo di addivenire ad un consistente risparmio di spesa, l'Agenzia delle Entrate sembra essere oramai in procinto di richiedere la dichiarazione di cessazione della materia del contendere per oltre un migliaio di contenziosi in corso nelle varie CTP e CTR italiane e presso la Corte di Cassazione.

**Nota conclusiva.**

Fatte tutte le debite considerazioni, rimane probabilmente irrisolto qualche dubbio sotto l'aspetto più propriamente normativo.

Un'attenta lettura dell'art. 67, 1 comma, ed un'analisi approfondita dei casi descritti alla lett. a), alla lett. b) -prima parte- ed alla lett. b) -seconda parte- delineano una configurazione impositiva non propriamente equilibrata, poiché, in definitiva, mentre una cessione ultraquinquennale di un fabbricato edificato non genera alcun plusvalore, la vendita di un terreno edificabile ricevuto per successione produce comunque plusvalore imponibile anche dopo tanti anni dalla sua acquisizione.

In questo senso, il fondamentale principio sancito dall'art. 53 della Costituzione, potrebbe suggerire al legislatore una più attenta revisione della tassazione dei plusvalori immobiliari.

## **Cessione di azienda e avviamento. L'accertamento ai fini dell'imposta di registro**

*Renato Sebastianelli  
(Dottore Commercialista<sup>1</sup>)*

### **1. La questione**

L'avviamento, inteso come maggior valore che un'azienda possiede relativo alla capacità di produrre flussi di reddito positivi negli esercizi futuri, nel caso di cessione d'azienda, si origina dalla differenza tra il prezzo di cessione e il complesso delle attività/passività cedute valutate al valore "venale".

Dal momento che l'avviamento scaturisce da processi valutativi soggettivi e non univoci, come si vedrà nel prosieguo di questo contributo, la quantificazione di tale valore ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro è spesso oggetto di contenzioso.

Nell'ambito dei giudizi instaurati avverso gli avvisi di rettifica relativi alla maggiore imposta di registro, viene spesso contestato all'Amministrazione Finanziaria il "difetto" della mancata adozione di criteri idonei ad individuare il valore reale dell'avviamento.

### **2. La base imponibile dell'imposta di registro nella cessione d'azienda**

L'art. 51 del DPR n. 131/1986 sancisce che la base imponibile dell'imposta di registro va individuata facendo riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda. Nello specifico al comma 2 e 4 precisa che, per gli atti aventi ad oggetto aziende (o diritti reali su di esse), per "valore" deve intendersi il "valore venale in comune commercio" del complesso ceduto, incluso l'avviamento al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa. Il successivo art. 52 comma 1 stabilisce che l'Ufficio può procedere alla rettifica e al recupero della maggior imposta dovuta, se ritiene che il valore dell'azienda sia superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito tra le parti.

### **3. L'avviamento negativo – c.d. "badwill"**

Dal momento che la norma non menziona esplicitamente il caso dell'avviamento negativo, è plausibile interrogarsi se, ai fini dell'imposta di registro, la sua eventuale presenza debba essere ritenuta rilevante o meno. La dottrina prevalente e recente giurisprudenza (Cassazione n. 979/2018 e CTR Emilia Romagna n. 1354/14/2020), partendo dal presupposto che la norma in commento è finalizzata a garantire che l'imposta di registro venga liquidata su una base imponibile che rispecchi il più possibile il valore dell'azienda, hanno affermato che anche l'avviamento negativo deve concorrere alla determinazione del valore dell'azienda stessa ed essere imputato, quindi, a riduzione del prezzo di cessione. In caso contrario si determinerebbe un valore dell'azienda non corrispondente alle condizioni di libero mercato.

### **4. Definizione del valore dell'avviamento in sede di accertamento**

Spesso l'Amministrazione Finanziaria procede all'accertamento del valore dell'avviamento dell'azienda ai fini dell'imposta di registro applicando il criterio forfettario utilizzato nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione ex art. 2 comma 4 del DPR n. 460/96. Tale metodo prevede che il valore

---

<sup>1</sup> Il presente contributo rappresenta unicamente la posizione personale dell'autore. Lo studio è stato svolto su un campione rappresentativo, ma non necessariamente esaustivo di sentenze.



dell'avviamento sia determinato moltiplicando il reddito dell'azienda per un coefficiente pari a 3. Nell'ambito di tale procedimento, il reddito viene individuato alternativamente:

- sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore;
- in mancanza dei dati di cui al punto precedente, applicando ai ricavi degli ultimi 3 periodi di imposta precedenti l'operazione, una percentuale di redditività determinata come rapporto tra reddito di impresa - ricavi e moltiplicando tale risultato per 3 (al ricorrere di alcune particolari situazioni può essere ridotto a 2).

La metodologia in commento ha come vantaggio quello di essere facilmente applicabile, ma al contempo, trattandosi di un calcolo forfettario e prettamente empirico, non riesce a riflettere i diversi fattori che influenzano la stima del valore dell'azienda oggetto di cessione quali, ad esempio, il settore in cui opera, la concorrenza, ecc.

Tale criterio è stato istituito con l'obiettivo di fissare un valore minimo dell'avviamento nell'ambito dell'accertamento con adesione. Ne consegue che, al di fuori di tale perimetro, la sua applicazione non risulta vincolante, ma solo indiziaria per stabilire tale valore minimo (Cassazione n. 9089/2017) e CTR Emilia Romagna n. 1467/09/2018).

Nonostante il disposto dell'art. 2, comma 4, del DPR n. 460/1996 non fosse più in vigore, in quanto abrogato a seguito del D.lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, l'agenzia delle Entrate nel 2003 emanava la comunicazione di servizio n. 52, con lo scopo originario di autorizzare i verificatori ad utilizzare il calcolo forfettario per individuare una sorta di "valore standard" in sede di controllo e un "valore di partenza" in sede di eventuale contraddittorio. La prassi nel corso degli anni, ha però dimostrato che sono stati molti i casi in cui il calcolo forfettario è stato utilizzato *sic et simpliciter* dall'Amministrazione Finanziaria quale elemento probatorio della pretesa erariale anche in sede contenziosa.

In fase di accertamento, se l'Amministrazione Finanziaria decide di avvalersi del citato metodo matematico, l'onere di dimostrare che, applicando parametri di valutazione diversi, si otterrebbe un valore di avviamento inferiore a quello accertato, viene ribaltato sul contribuente (Cassazione n. 7750/2019 e CTR 489/6/2019).

Le disposizioni di cui all'art. 2, comma 4, del DPR n. 460/1996 sebbene abrogate, rappresentano tuttavia, come testimoniato dalla giurisprudenza di legittimità, un criterio che può essere utilizzato dall'Ufficio. Ne consegue che l'eventuale contestazione da parte del contribuente di un atto basato sulle risultanze dell'applicazione dell'articolo in commento, è da ritenersi infondata.

Se, al contrario, nell'ambito dell'accertamento vengono applicate dall'Ufficio metodologie di valutazione dell'avviamento alternative e più significative rispetto a quella dell'art. 2, spetta alla stessa Amministrazione Finanziaria fornire elementi idonei a supportare tale diversa scelta (Cassazione n. 4931/2012). Nel caso in cui l'Ufficio proceda alla rettifica del valore dell'avviamento dichiarato dalle parti comparando, ad esempio, la cessione dell'azienda oggetto di accertamento con quella di aziende aventi caratteristiche simili, dovrebbe non solo indicare le casistiche di riferimento, ma anche allegare idonea documentazione a supporto della motivazione alla base dell'atto di liquidazione.

## 5. Costo figurativo nella determinazione dell'avviamento

Merita menzione una recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna (n. 822/3/2020) che, chiamata a giudicare sul valore di avviamento di una società di persone, afferma che nel calcolo dell'avviamento deve essere considerata anche la remunerazione del lavoro svolto direttamente dai soci.

In sostanza, la Commissione ha affermato che tale remunerazione, il c.d. "stipendio direzionale", costituisce un costo dell'impresa – sia pure solo "figurativo" in quanto non espresso nella situazione economica – che deve essere decurtato dai ricavi e dunque dall'utile considerato come base per il calcolo dell'avviamento. In tal caso, il maggior reddito non è pertanto rappresentato dal complesso di beni strumentali, ma dall'esperienza e lavoro manuale dei soci che, per sua natura, non può essere oggetto di cessione.

Ne consegue che il presunto valore di avviamento calcolato secondo il metodo dei flussi reddituali dovrà essere rivisto, tenendo conto da un lato della remunerazione, seppure figurativa, da attribuire all'attività prestata dai soci e, dall'altro, del fatto che la fonte principale di reddito - attività personale dei soci - non

può essere ceduta. Tutto questo al fine di evitare trattamenti discriminatori rispetto alle società di capitali per le quali l'utile è già depurato del compenso riconosciuto ai soci lavoratori in quanto già incluso nella situazione economica. Sulla stessa linea interpretativa si citano anche le sentenze della CTR Emilia Romagna n. 1156/12/2020 e n. 46/4/2017.

Per completezza si cita l'orientamento diametralmente opposto individuato dalla sentenza della CTR Emilia Romagna n. 1937/11/2019.

## **6. Conclusioni**

Non esistendo un'univoca disposizione che fornisca criteri oggettivi al fine di quantificare correttamente l'avviamento, si ritiene opportuno individuare, tra le metodologie di calcolo codificate dalla dottrina e dalla giurisprudenza, quella più idonea a rappresentare l'insieme di attitudini e circostanze oggettive e soggettive che incidono sulla capacità dell'azienda di produrre utili (CTR Emilia Romagna n. 1005/8/2018). Solo a questo punto il valore di avviamento dell'azienda costituirà oggetto di giudizio rimesso al prudente apprezzamento del giudice (Cassazione n. 13957/2016 e CTR Emilia Romagna n. 16/6/2020).

# INDICE CRONOLOGICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA

(con annotazione del numero di pagina)

|   |    |
|---|----|
| <i>Sentenza n. 0002/2020, del 02.01.2020, Sez. 08</i> ..... | 7  |
| <i>Sentenza n. 0003/2020, del 02.01.2020, Sez. 01</i> ..... | 7  |
| <i>Sentenza n. 0024/2020, del 07.01.2020, Sez. 04</i> ..... | 8  |
| <i>Sentenza n. 0026/2020, del 07.01.2020, Sez. 09</i> ..... | 8  |
| <i>Sentenza n. 0045/2020, del 07.01.2020, Sez. 04</i> ..... | 9  |
| <i>Sentenza n. 0046/2020, del 07.01.2020, Sez. 12</i> ..... | 9  |
| <i>Sentenza n. 0059/2020, del 07.01.2020, Sez. 12</i> ..... | 10 |
| <i>Sentenza n. 0070/2020, del 08.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 10 |
| <i>Sentenza n. 0078/2020, del 10.01.2020, Sez. 11</i> ..... | 11 |
| <i>Sentenza n. 0079/2020, del 10.01.2020, Sez. 11</i> ..... | 12 |
| <i>Sentenza n. 0081/2020, del 13.01.2020, Sez. 05</i> ..... | 12 |
| <i>Sentenza n. 0088/2020, del 10.01.2020, Sez. 11</i> ..... | 13 |
| <i>Sentenza n. 0094/2020, del 10.01.2020, Sez. 11</i> ..... | 13 |
| <i>Sentenza n. 0108/2020, del 13.01.2020, Sez. 07</i> ..... | 14 |
| <i>Sentenza n. 0110/2020, del 13.01.2020, Sez. 07</i> ..... | 14 |
| <i>Sentenza n. 0114/2020, del 13.01.2020, Sez. 05</i> ..... | 15 |
| <i>Sentenza n. 0134/2020, del 20.01.2020, Sez. 03</i> ..... | 15 |
| <i>Sentenza n. 0136/2020, del 20.01.2020, Sez. 03</i> ..... | 16 |
| <i>Sentenza n. 0143/2020, del 20.01.2020, Sez. 12</i> ..... | 16 |
| <i>Sentenza n. 0145/2020, del 20.01.2020, Sez. 12</i> ..... | 16 |
| <i>Sentenza n. 0147/2020, del 20.01.2020, Sez. 12</i> ..... | 17 |
| <i>Sentenza n. 0158/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 17 |
| <i>Sentenza n. 0162/2020, del 21.01.2020, Sez. 05</i> ..... | 18 |
| <i>Sentenza n. 0163/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 18 |
| <i>Sentenza n. 0167/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 19 |
| <i>Sentenza n. 0169/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 19 |
| <i>Sentenza n. 0173/2020, del 21.01.2020, Sez. 05</i> ..... | 20 |
| <i>Sentenza n. 0177/2020, del 20.01.2020, Sez. 12</i> ..... | 20 |
| <i>Sentenza n. 0178/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 20 |
| <i>Sentenza n. 0184/2020, del 20.01.2020, Sez. 12</i> ..... | 21 |
| <i>Sentenza n. 0188/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 21 |
| <i>Sentenza n. 0190/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 22 |

|   |    |
|---|----|
| <i>Sentenza n. 0201/2020, del 20.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 22 |
| <i>Sentenza n. 0204/2020, del 21.01.2020, Sez. 03</i> ..... | 23 |
| <i>Sentenza n. 0208/2020, del 21.01.2020, Sez. 03</i> ..... | 23 |
| <i>Sentenza n. 0210/2020, del 21.01.2020, Sez. 03</i> ..... | 24 |
| <i>Sentenza n. 0211/2020, del 21.01.2020, Sez. 03</i> ..... | 24 |
| <i>Sentenza n. 0218/2020, del 22.01.2020, Sez. 05</i> ..... | 25 |
| <i>Sentenza n. 0229/2020, del 21.01.2020, Sez. 03</i> ..... | 25 |
| <i>Sentenza n. 0239/2020, del 23.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 26 |
| <i>Sentenza n. 0240/2020, del 23.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 26 |
| <i>Sentenza n. 0241/2020, del 23.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 27 |
| <i>Sentenza n. 0244/2020, del 23.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 27 |
| <i>Sentenza n. 0247/2020, del 24.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 28 |
| <i>Sentenza n. 0248/2020, del 24.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 29 |
| <i>Sentenza n. 0249/2020, del 24.01.2020, Sez. 10</i> ..... | 29 |
| <i>Sentenza n. 0251/2020, del 21.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 30 |
| <i>Sentenza n. 0254/2020, del 23.01.2020, Sez. 09</i> ..... | 30 |
| <i>Sentenza n. 0255/2020, del 23.01.2020, Sez. 09</i> ..... | 31 |
| <i>Sentenza n. 0256/2020, del 21.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 31 |
| <i>Sentenza n. 0259/2020, del 21.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 32 |
| <i>Sentenza n. 0261/2020, del 23.01.2020, Sez. 07</i> ..... | 32 |
| <i>Sentenza n. 0269/2020, del 23.01.2020, Sez. 07</i> ..... | 33 |
| <i>Sentenza n. 0272/2020, del 23.01.2020, Sez. 07</i> ..... | 33 |
| <i>Sentenza n. 0273/2020, del 27.01.2020, Sez. 08</i> ..... | 33 |
| <i>Sentenza n. 0274/2020, del 27.01.2020, Sez. 08</i> ..... | 34 |
| <i>Sentenza n. 0278/2020, del 27.01.2020, Sez. 06</i> ..... | 34 |
| <i>Sentenza n. 0282/2020, del 28.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 35 |
| <i>Sentenza n. 0294/2020, del 28.01.2020, Sez. 13</i> ..... | 35 |
| <i>Sentenza n. 0299/2020, del 28.01.2020, Sez. 08</i> ..... | 36 |
| <i>Sentenza n. 0300/2020, del 28.01.2020, Sez. 08</i> ..... | 36 |
| <i>Sentenza n. 0305/2020, del 27.01.2020, Sez. 06</i> ..... | 37 |
| <i>Sentenza n. 0309/2020, del 29.01.2020, Sez. 14</i> ..... | 38 |
| <i>Sentenza n. 0312/2020, del 29.01.2020, Sez. 14</i> ..... | 38 |
| <i>Sentenza n. 0330/2020, del 29.01.2020, Sez. 14</i> ..... | 39 |
| <i>Sentenza n. 0331/2020, del 29.01.2020, Sez. 14</i> ..... | 39 |
| <i>Sentenza n. 0348/2020, del 31.01.2020, Sez. 01</i> ..... | 40 |
| <i>Sentenza n. 0349/2020, del 31.01.2020, Sez. 01</i> ..... | 40 |
| <i>Sentenza n. 0350/2020, del 31.01.2020, Sez. 01</i> ..... | 41 |
| <i>Sentenza n. 0351/2020, del 03.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 41 |
| <i>Sentenza n. 0352/2020, del 03.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 42 |

|   |    |
|---|----|
| <i>Sentenza n. 0353/2020, del 03.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 42 |
| <i>Sentenza n. 0365/2020, del 03.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 43 |
| <i>Sentenza n. 0370/2020, del 03.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 43 |
| <i>Sentenza n. 0371/2020, del 03.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 44 |
| <i>Sentenza n. 0375/2020, del 00.00.2020, Sez. 04</i> ..... | 44 |
| <i>Sentenza n. 0388/2020, del 06.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 45 |
| <i>Sentenza n. 0396/2020, del 06.02.2020, Sez. 07</i> ..... | 45 |
| <i>Sentenza n. 0411/2020, del 11.02.2020, Sez. 10</i> ..... | 46 |
| <i>Sentenza n. 0412/2020, del 11.02.2020, Sez. 10</i> ..... | 46 |
| <i>Sentenza n. 0413/2020, del 11.02.2020, Sez. 05</i> ..... | 47 |
| <i>Sentenza n. 0417/2020, del 11.02.2020, Sez. 05</i> ..... | 47 |
| <i>Sentenza n. 0422/2020, del 00.00.2020, Sez. 02</i> ..... | 48 |
| <i>Sentenza n. 0426/2020, del 17.02.2020, Sez. 08</i> ..... | 48 |
| <i>Sentenza n. 0427/2020, del 17.02.2020, Sez. 04</i> ..... | 49 |
| <i>Sentenza n. 0428/2020, del 17.02.2020, Sez. 04</i> ..... | 49 |
| <i>Sentenza n. 0429/2020, del 17.02.2020, Sez. 04</i> ..... | 49 |
| <i>Sentenza n. 0430/2020, del 17.02.2020, Sez. 04</i> ..... | 50 |
| <i>Sentenza n. 0432/2020, del 17.02.2020, Sez. 04</i> ..... | 50 |
| <i>Sentenza n. 0433/2020, del 17.02.2020, Sez. 04</i> ..... | 51 |
| <i>Sentenza n. 0440/2020, del 17.02.2020, Sez. 11</i> ..... | 51 |
| <i>Sentenza n. 0448/2020, del 18.02.2020, Sez. 09</i> ..... | 52 |
| <i>Sentenza n. 0467/2020, del 17.02.2020, Sez. 14</i> ..... | 52 |
| <i>Sentenza n. 0470/2020, del 17.02.2020, Sez. 14</i> ..... | 53 |
| <i>Sentenza n. 0480/2020, del 17.02.2020, Sez. 12</i> ..... | 53 |
| <i>Sentenza n. 0481/2020, del 17.02.2020, Sez. 14</i> ..... | 54 |
| <i>Sentenza n. 0482/2020, del 17.02.2020, Sez. 12</i> ..... | 55 |
| <i>Sentenza n. 0507/2020, del 14.02.2020, Sez. 04</i> ..... | 55 |
| <i>Sentenza n. 0521/2020, del 20.02.2020, Sez. 13</i> ..... | 56 |
| <i>Sentenza n. 0530/2020, del 18.02.2020, Sez. 03</i> ..... | 56 |
| <i>Sentenza n. 0532/2020, del 18.02.2020, Sez. 03</i> ..... | 57 |
| <i>Sentenza n. 0544/2020, del 20.02.2020, Sez. 09</i> ..... | 57 |
| <i>Sentenza n. 0545/2020, del 20.02.2020, Sez. 09</i> ..... | 58 |
| <i>Sentenza n. 0551/2020, del 17.02.2020, Sez. 10</i> ..... | 59 |
| <i>Sentenza n. 0583/2020, del 24.02.2020, Sez. 11</i> ..... | 59 |
| <i>Sentenza n. 0590/2020, del 24.02.2020, Sez. 12</i> ..... | 60 |
| <i>Sentenza n. 0591/2020, del 21.02.2020, Sez. 08</i> ..... | 60 |
| <i>Sentenza n. 0594/2020, del 24.02.2020, Sez. 08</i> ..... | 61 |
| <i>Sentenza n. 0598/2020, del 21.02.2020, Sez. 13</i> ..... | 61 |
| <i>Sentenza n. 0599/2020, del 24.02.2020, Sez. 14</i> ..... | 62 |

|   |    |
|---|----|
| <i>Sentenza n. 0600/2020, del 24.02.2020, Sez. 06</i> ..... | 62 |
| <i>Sentenza n. 0602/2020, del 24.02.2020, Sez. 06</i> ..... | 63 |
| <i>Sentenza n. 0604/2020, del 24.02.2020, Sez. 06</i> ..... | 63 |
| <i>Sentenza n. 0605/2020, del 24.02.2020, Sez. 06</i> ..... | 64 |
| <i>Sentenza n. 0606/2020, del 24.02.2020, Sez. 14</i> ..... | 64 |
| <i>Sentenza n. 0620/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 65 |
| <i>Sentenza n. 0621/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 65 |
| <i>Sentenza n. 0622/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 66 |
| <i>Sentenza n. 0628/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 66 |
| <i>Sentenza n. 0632/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 67 |
| <i>Sentenza n. 0635/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 67 |
| <i>Sentenza n. 0636/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 67 |
| <i>Sentenza n. 0638/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 68 |
| <i>Sentenza n. 0639/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 68 |
| <i>Sentenza n. 0641/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 69 |
| <i>Sentenza n. 0642/2020, del 26.02.2020, Sez. 01</i> ..... | 69 |
| <i>Sentenza n. 0643/2020, del 24.02.2020, Sez. 06</i> ..... | 70 |
| <i>Sentenza n. 0645/2020, del 27.02.2020, Sez. 11</i> ..... | 70 |
| <i>Sentenza n. 0648/2020, del 02.03.2020, Sez. 01</i> ..... | 71 |
| <i>Sentenza n. 0649/2020, del 03.03.2020, Sez. 06</i> ..... | 71 |
| <i>Sentenza n. 0651/2020, del 03.03.2020, Sez. 06</i> ..... | 72 |
| <i>Sentenza n. 0654/2020, del 02.03.2020, Sez. 12</i> ..... | 72 |
| <i>Sentenza n. 0656/2020, del 02.03.2020, Sez. 12</i> ..... | 73 |
| <i>Sentenza n. 0657/2020, del 02.03.2020, Sez. 04</i> ..... | 73 |
| <i>Sentenza n. 0658/2020, del 02.03.2020, Sez. 12</i> ..... | 74 |
| <i>Sentenza n. 0659/2020, del 03.03.2020, Sez. 13</i> ..... | 74 |
| <i>Sentenza n. 0663/2020, del 02.03.2020, Sez. 04</i> ..... | 74 |
| <i>Sentenza n. 0679/2020, del 05.03.2020, Sez. 07</i> ..... | 75 |
| <i>Sentenza n. 0681/2020, del 05.03.2020, Sez. 07</i> ..... | 76 |
| <i>Sentenza n. 0682/2020, del 09.03.2020, Sez. 12</i> ..... | 76 |
| <i>Sentenza n. 0688/2020, del 27.05.2020, Sez. 04</i> ..... | 77 |
| <i>Sentenza n. 0694/2020, del 27.05.2020, Sez. 04</i> ..... | 77 |
| <i>Sentenza n. 0716/2020, del 05.06.2020, Sez. 11</i> ..... | 78 |
| <i>Sentenza n. 0745/2020, del 15.06.2020, Sez. 12</i> ..... | 78 |
| <i>Sentenza n. 0766/2020, del 15.06.2020, Sez. 11</i> ..... | 79 |
| <i>Sentenza n. 0785/2020, del 16.06.2020, Sez. 12</i> ..... | 80 |
| <i>Sentenza n. 0787/2020, del 16.06.2020, Sez. 12</i> ..... | 80 |
| <i>Sentenza n. 0789/2020, del 17.06.2020, Sez. 08</i> ..... | 81 |
| <i>Sentenza n. 0796/2020, del 30.06.2020, Sez. 09</i> ..... | 81 |

|   |     |
|---|-----|
| <i>Sentenza n. 0802/2020, del 30.06.2020, Sez. 10</i> ..... | 82  |
| <i>Sentenza n. 0806/2020, del 01.07.2020, Sez. 10</i> ..... | 82  |
| <i>Sentenza n. 0811/2020, del 01.07.2020, Sez. 10</i> ..... | 83  |
| <i>Sentenza n. 0813/2020, del 01.07.2020, Sez. 10</i> ..... | 83  |
| <i>Sentenza n. 0818/2020, del 01.07.2020, Sez. 03</i> ..... | 84  |
| <i>Sentenza n. 0821/2020, del 01.07.2020, Sez. 03</i> ..... | 84  |
| <i>Sentenza n. 0822/2020, del 01.07.2020, Sez. 03</i> ..... | 85  |
| <i>Sentenza n. 0823/2020, del 01.07.2020, Sez. 03</i> ..... | 85  |
| <i>Sentenza n. 0825/2020, del 01.07.2020, Sez. 03</i> ..... | 86  |
| <i>Sentenza n. 0831/2020, del 06.07.2020, Sez. 04</i> ..... | 86  |
| <i>Sentenza n. 0847/2020, del 16.07.2020, Sez. 12</i> ..... | 87  |
| <i>Sentenza n. 0854/2020, del 31.07.2020, Sez. 05</i> ..... | 87  |
| <i>Sentenza n. 0861/2020, del 18.08.2020, Sez. 05</i> ..... | 88  |
| <i>Sentenza n. 0913/2020, del 21.09.2020, Sez. 05</i> ..... | 88  |
| <i>Sentenza n. 0943/2020, del 21.09.2020, Sez. 14</i> ..... | 89  |
| <i>Sentenza n. 0944/2020, del 21.09.2020, Sez. 14</i> ..... | 89  |
| <i>Sentenza n. 0958/2020, del 22.09.2020, Sez. 04</i> ..... | 90  |
| <i>Sentenza n. 0982/2020, del 02.10.2020, Sez. 01</i> ..... | 90  |
| <i>Sentenza n. 0987/2020, del 20.10.2020, Sez. 01</i> ..... | 91  |
| <i>Sentenza n. 0988/2020, del 02.10.2020, Sez. 01</i> ..... | 91  |
| <i>Sentenza n. 0990/2020, del 02.10.2020, Sez. 01</i> ..... | 92  |
| <i>Sentenza n. 0991/2020, del 02.10.2020, Sez. 01</i> ..... | 92  |
| <i>Sentenza n. 0997/2020, del 05.10.2020, Sez. 06</i> ..... | 93  |
| <i>Sentenza n. 0999/2020, del 05.10.2020, Sez. 06</i> ..... | 93  |
| <i>Sentenza n. 1003/2020, del 05.10.2020, Sez. 05</i> ..... | 94  |
| <i>Sentenza n. 1013/2020, del 05.10.2020, Sez. 01</i> ..... | 94  |
| <i>Sentenza n. 1022/2020, del 05.10.2020, Sez. 01</i> ..... | 95  |
| <i>Sentenza n. 1027/2020, del 05.10.2020, Sez. 12</i> ..... | 95  |
| <i>Sentenza n. 1048/2020, del 05.10.2020, Sez. 04</i> ..... | 96  |
| <i>Sentenza n. 1054/2020, del 05.10.2020, Sez. 04</i> ..... | 96  |
| <i>Sentenza n. 1060/2020, del 14.10.2020, Sez. 10</i> ..... | 97  |
| <i>Sentenza n. 1065/2020, del 14.10.2020, Sez. 10</i> ..... | 97  |
| <i>Sentenza n. 1072/2020, del 16.10.2020, Sez. 13</i> ..... | 98  |
| <i>Sentenza n. 1077/2020, del 16.10.2020, Sez. 08</i> ..... | 98  |
| <i>Sentenza n. 1078/2020, del 16.10.2020, Sez. 12</i> ..... | 99  |
| <i>Sentenza n. 1082/2020, del 16.10.2020, Sez. 12</i> ..... | 100 |
| <i>Sentenza n. 1088/2020, del 19.10.2020, Sez. 06</i> ..... | 100 |
| <i>Sentenza n. 1097/2020, del 21.10.2020, Sez. 05</i> ..... | 101 |
| <i>Sentenza n. 1104/2020, del 21.10.2020, Sez. 03</i> ..... | 101 |

|   |     |
|---|-----|
| <i>Sentenza n. 1106/2020, del 21.10.2020, Sez. 03</i> ..... | 102 |
| <i>Sentenza n. 1115/2020, del 22.10.2020, Sez. 13</i> ..... | 102 |
| <i>Sentenza n. 1129/2020, del 26.10.2020, Sez. 06</i> ..... | 103 |
| <i>Sentenza n. 1135/2020, del 23.20.2020, Sez. 04</i> ..... | 103 |
| <i>Sentenza n. 1136/2020, del 23.10.2020, Sez. 04</i> ..... | 104 |
| <i>Sentenza n. 1145/2020, del 27.10.2020, Sez. 14</i> ..... | 104 |
| <i>Sentenza n. 1155/2020, del 27.10.2020, Sez. 14</i> ..... | 105 |
| <i>Sentenza n. 1167/2020, del 27.10.2020, Sez. 04</i> ..... | 105 |
| <i>Sentenza n. 1170/2020, del 27.10.2020, Sez. 14</i> ..... | 106 |
| <i>Sentenza n. 1175/2020, del 27.10.2020, Sez. 14</i> ..... | 106 |
| <i>Sentenza n. 1183/2020, del 27.10.2020, Sez. 14</i> ..... | 107 |
| <i>Sentenza n. 1200/2020, del 28.10.2020, Sez. 07</i> ..... | 107 |
| <i>Sentenza n. 1289/2020, del 19.11.2020, Sez. 01</i> ..... | 108 |
| <i>Sentenza n. 1299/2020, del 23.11.2020, Sez. 05</i> ..... | 108 |
| <i>Sentenza n. 1313/2020, del 23.11.2020, Sez. 11</i> ..... | 109 |
| <i>Sentenza n. 1319/2020, del 23.11.2020, Sez. 11</i> ..... | 109 |
| <i>Sentenza n. 1325/2020, del 23.11.2020, Sez. 07</i> ..... | 110 |
| <i>Sentenza n. 1343/2020, del 23.11.2020, Sez. 07</i> ..... | 110 |
| <i>Sentenza n. 1363/2020, del 25.11.2020, Sez. 01</i> ..... | 111 |
| <i>Sentenza n. 1387/2020, del 30.11.2020, Sez. 12</i> ..... | 111 |
| <i>Sentenza n. 1397/2020, del 03.12.2020, Sez. 13</i> ..... | 112 |
| <i>Sentenza n. 1399/2020, del 03.12.2020, Sez. 13</i> ..... | 112 |
| <i>Sentenza n. 1403/2020, del 09.12.2020, Sez. 03</i> ..... | 113 |
| <i>Sentenza n. 1404/2020, del 09.12.2020, Sez. 03</i> ..... | 113 |
| <i>Sentenza n. 1410/2020, del 10.12.2020, Sez. 09</i> ..... | 113 |
| <i>Sentenza n. 1411/2020, del 10.12.2020, Sez. 09</i> ..... | 114 |
| <i>Sentenza n. 1412/2020, del 10.12.2020, Sez. 09</i> ..... | 114 |
| <i>Sentenza n. 1430/2020, del 11.12.2020, Sez. 08</i> ..... | 115 |
| <i>Sentenza n. 1443/2020, del 14.12.2020, Sez. 07</i> ..... | 115 |
| <i>Sentenza n. 1458/2020, del 14.12.2020, Sez. 02</i> ..... | 116 |
| <i>Sentenza n. 1496/2020, del 22.12.2020, Sez. 06</i> ..... | 116 |
| <i>Sentenza n. 1510/2020, del 22.12.2020, Sez. 14</i> ..... | 117 |
| <i>Sentenza n. 1516/2020, del 22.12.2020, Sez. 04</i> ..... | 117 |



# INDICE ANALITICO DELLE MASSIME DELLA CTR EMILIA-ROMAGNA

(con annotazione del numero di pagina)

---

## A

### **Abitazione**

principale · 9

### **Accertamento** · 8; 22; 24; 31; 56; 70

analitico induttivo · 28; 105

anticipato, avviso di · 25

automatizzato · 46

avviso di · 11; 16; 17; 24; 25

dichiarazioni rese dal contribuente · 74

induttivo · 40

integrativo · 51

motivazione · 16; 18; 74

principio di unitarietà · 28

sintetico · 10; 18; 21; 37; 38; 62; 69; 76; 77; 81

sottoscrizione · 11; 43; 55; 90

### **Accise**

autoconsumo · 110

rimborso · 35

### **Adempimenti tributari**

errore del professionista · 83

### **Agevolazioni** · 7; 8; 29

riqualificazione energetica · 36; 82

### **Antieconomicità** · 40; 48; 52; 105; 117

### **ASD - Associazioni Sportive Dilettantistiche** · 8; 13; 52; 54; 64; 80; 104

### **Assegni periodici corrisposti al coniuge**

deducibilità dell'accollo del mutuo · 107

### **Auto aziendale** · 46

**Autotutela** · 102  
parziale · 47

**Avviso bonario** · 45

---

**B**

**Beni strumentali**  
quote di ammortamento · 53

**Black list** · 22

---

**C**

**Canone di locazione di immobili non abitativi** · 78

**Capacità contributiva** · 18

**Capacità reddituale** · 44

**Cartella di pagamento** · 15; 23; 26  
notifica con messo privato · 113  
notifica in mani proprie del contribuente · 39  
omessa impugnazione · 109  
ricorso avverso la · 38  
sottoscrizione · 98

**Cessione di immobile** · 26; 34; 55

**Cessione di terreno**  
con annesso fabbricato · 67

**Classamento catastale**  
cabine elettriche · 34  
contestazione · 32  
definitivo · 61  
impianto di termovalorizzazione · 89  
motivazione · 45

**Clausola di salvaguardia** · 8

**Concessione demaniale** · 70

**Conciliazione** · 15

**Consulenza tributaria** · 14

**Contrabbando doganale** · 117

**Contraddittorio** · 24; 74; 100  
endoprocedimentale · 11; 77  
mancata integrazione del · 98  
preventivo · 28

**Cooperative a mutualità prevalente** · 57

**Costi pubblicitari**  
deducibilità · 52

**Credito d'imposta** · 43

**CTU** · 18

---

*D*

**Debito d'imposta**  
decadenza del piano di rateizzazione · 107

**Dichiarazione**  
dei redditi · 21  
incompleta o inesatta · 50  
omessa · 24

**Domicilio fiscale** · 15

**Doppie imposizioni** · 113

---

*E*

**Espatrio**  
tassazione in Italia · 83

**Esterovestizione societaria** · 88

---

*F*

**Fallimento**  
del conduttore · 9

**Fermo amministrativo** · 114  
preavviso · 17

## **Finanziamento a imprese**

deducibilità oneri e spese accessorie - limiti · 95

---

## **G**

### **Gioco d'azzardo**

vincita all'estero · 29

### **Giudizio di ottemperanza**

presupposti · 41

---

## **I**

### **ICI · 9; 70**

aumento di valore del terreno · 84  
esenzione delle ONLUS - condizioni · 93  
immobili di parrocchie · 92; 96  
imprenditore agricolo individuale · 64

### **Immobile di lusso · 33; 60; 72**

### **Imposta di bollo · 7**

### **Imposta di registro · 7; 26; 67; 72; 73; 87; 90; 111**

avviamento · 85  
cessione d'azienda · 85  
cessione di quote · 106  
clausola penale nel contratto · 78; 101  
contratto di compravendita · 86  
criteri di determinazione · 66  
palazzo storico · 88  
pertinenza · 65  
prima casa · 97

### **Imposta di successione · 112**

coeredi - litisconsorzio necessario · 110

### **Imposta sostitutiva · 102**

### **Imposta sulla pubblicità**

autovetture di vigilanza privata · 42  
vending machines · 91

### **Imposta sulle donazioni · 103**

**Imposte ipotecarie e catastali**

perizia UTE · 94

**Imposte sul reddito**

capitali all'estero · 86

detrazioni per interessi passivi · 103

riqualificazione del patrimonio edilizio · 95

**Impugnazione**

mancata · 17

**IMU** · 9; 13; 16; 20; 70; 90; 100

immobili di parrocchie · 92

soggettività passiva · 105

**Indagini finanziarie** · 17; 25; 30

**IRAP** · 108

applicazione · 51

collaboratore stabile · 71

presupposto · 41

soggettività passiva · 34; 60

**IRES** · 12; 25; 81

rimborso · 82

**IRPEF** · 14; 15; 24; 25; 69; 76

**Iscrizione ipotecaria** · 73

**IVA** · 16; 44; 48; 74; 75; 80; 115

aliquote agevolate · 19

contratto nullo · 101

frode · 49

frode carosello · 80; 106

inerenza · 114

omessa dichiarazione · 46; 69; 91

operazioni escluse · 58

pro-rata · 79

registrazione · 68

---

**L**

**Locazione di beni immobili strumentali** · 84

---

**M**

**Monitoraggio fiscale** · 113

**Motivazione**

sentenza CTP · 53

---

**N**

**Notifica** · 15; 16; 22; 23; 26

contribuente trasferito all'estero · 87

ente territoriale minore · 32

trasferimento di domicilio · 72

vizi di · 19

---

**O**

**Onere della prova** · 9; 12; 30; 42; 56; 84; 100; 115

---

**P**

**Presunzione**

d'evasione · 20

di distribuzione utili extrabilancio · 67

di redditività · 70

legale · 10; 17; 18

relativa · 21; 30; 31

semplice · 44; 76; 100

**Principio**

di alternative IVA-Registro · 115

di inerenza · 12; 85

**Processo tributario** · 18; 23; 26; 30; 31; 49; 66; 80; 98

autodichiarazione del contribuente · 108

interesse al ricorso per spese giudiziali · 102

omessa comunicazione dell'avviso di fissazione udienza · 40

omessa o tardiva riassunzione · 116

prova atipica · 94

revocazione della sentenza · 76; 109; 112

rinnovo dell'appello · 63

termine lungo · 71

termini · 62

violazione del contraddittorio · 40

**Prova**

contraria · 21; 31; 38; 62; 67; 69; 76; 98; 100; 117

---

**R**

**Raddoppio dei termini** · 8; 27

**Ravvedimento operoso** · 21

**Recupero patrimonio edilizio**

detrazione fiscale · 36

**Redditi di capitale**

finanziamento a soggetto estero · 94

**Redditi di fabbricati**

locazione di immobili · 97

**Redditi di lavoro autonomo**

determinazione · 68

**Redditi diversi**

da sublocazione · 57

plusvalenze isolate · 43

**Redditi fondiari**

tassabilità · 36

**Reddito d'impresa** · 12; 13; 48; 59; 63; 85

deducibilità del canone demaniale · 93

deducibilità di costo · 98

determinazione · 100

**Redditometro** · 10; 21; 24; 31; 62; 69; 76; 77; 81

**Responsabilità**

illimitata · 7

solidale · 7

**Reverse charge** · 44; 74

**Rimborso**

legittimazione attiva · 35

termine decadenziale per istanza · 99

**Riscossione** · 14; 73

**Risoluzione**

del contratto · 9

**Ristretta base** · 10

---

**S**

**Sanzioni** · 14; 61

**Schede carburante** · 24

**Scommesse online**

soggetti privi di concessione · 33

**Scudo fiscale** · 27; 69

**Soccombenza virtuale** · 30; 31

**Società**

cartiera · 16

di comodo · 11

**Società in liquidazione**

cessione di immobile · 51

principio di responsabilità solidale · 49

**Soggettività passiva** · 13

del proprietario · 9

**Sottoscrizione** · 15

**Studi di settore** · 40; 56; 105; 117

---

**T**

**TARI** · 50; 111

presupposto · 42

**TARSU** · 29; 65; 96

produzione promiscua di rifiuti · 104

**Tassa automobilistica** · 14

autovetture storiche · 47

esenzione · 56

presupposto · 37



termine decadenziale · 98

**Transfer pricing** · 51; 59

**Tributi doganali** · 89

determinazione del valore della merce · 92

**Tributi locali** · 20

**Trust**

autodichiarato · 103

costituzione del · 116

liquidatorio · 112

successorio · 59

---

*U*

**Utili**

occulti · 67

---

*V*

**Veicoli strumentali** · 25

**Versamento dei tributi**

compensazione · 27

**Violazione ordinaria diligenza**

recupero a tassazione maggior reddito · 39



*Finito di stampare  
da Grafiche SIGEM S.r.l.  
nel mese di Giugno 2021*

*\*\*\**

*© 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*

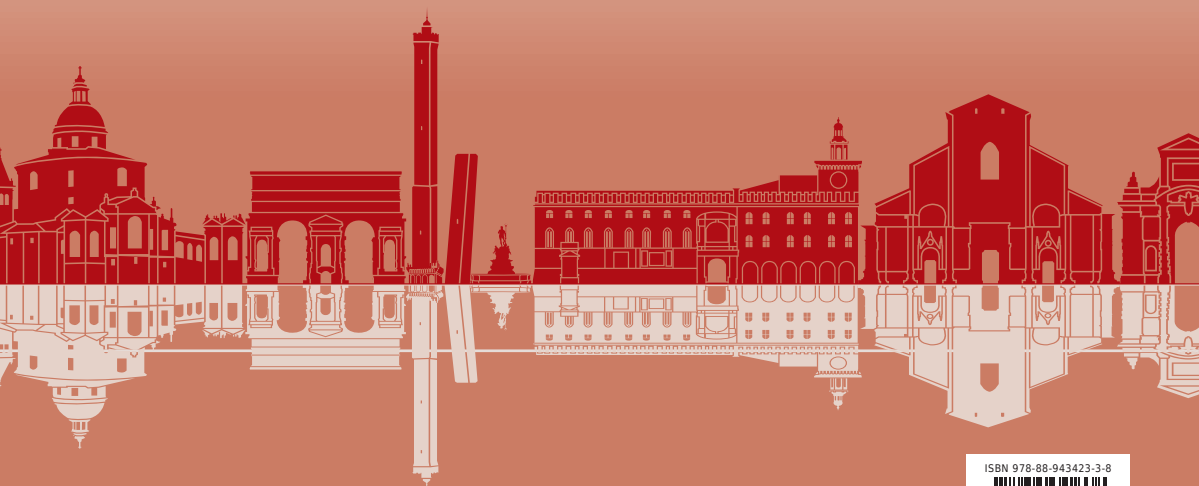
---

*Organizzazione generale: Gianvito Mastropasqua*

*Con la collaborazione*



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
DI FERRARA  
- EX LABORE FRUCTUS -



ISBN 978-88-943423-3-8



9 788894 342338 >